UNIVERSITÉ DE NEUCHÂTEL

Institut de recherches économiques IRENE
Alain Schoenenberger
Pierre-à-Mazel 7
2000 Neuchâtel
Tel. +41 32 718 14 34
Fax + 41 32 718 14 01
Email : alain.schoenenberger@unine.ch

OFS – Division Territoire et environnement

L'IMPUTATION DE LA TVA DANS LE COMPTE DES TRANSPORTS

RAPPORT FINAL

AUTEURS
Jonathan Blockley, Collaborateur scientifique
David Maradan, Chef de projet adjoint
Moez Ouni, Collaborateur scientifique senior
Alain Schoenenberger, Chef de projet

JUILLET 2013

EN PARTENARIAT AVEC

Ecosys® Geneva
David Maradan
5 Chemin de la Faucille
1290 Chavannes-des-Bois
Tél. +41 22 342 52 09
Fax. +41 22 342 52 08
email: maradan@ecosys.com

TABLES DES MATIÈRES

RÉSUMÉ **4**

ZUSAMMENFASSUNG **7**

SUMMARY **10**

INTRODUCTION **13**

1. OBJECTIFS ET STRUCTURES DES COMPTES DE TRANSPORT **14**
1.1. Objectifs et structure du compte routier 14
1.2. Objectifs et structure du compte ferroviaire 16
1.3. Objectifs et structure du compte des transports 18
1.4. Constats 19

2. IMPUTATION DE LA TVA, PRATIQUE ACTUELLE **21**
2.1. L'imputation de la TVA dans le compte routier 21
2.2. La TVA dans le compte ferroviaire 25
2.3. La TVA dans le compte des transports 26
2.4. La TVA dans le compte pilote de l'aviation 28
2.5. L'imputation de la TVA dans les comptes de transports étrangers 29
2.6. Constats 30

3. LE CRITÈRE D'IMPUTATION DES RECETTES FISCALES **32**
3.1. Le critère de la spécificité des impôts 32
3.2. Les critères de l'affectation et de la génération 35
3.3. Constats 37

4. VARIANTES D'IMPUTATION DE LA TVA DANS LE COMPTE DES TRANSPORTS **38**
4.1. Variante 1 - statu quo 39
4.2. Variante 2 - imputation au net 42
4.3. Variante 3 - imputation au brut 44
4.4. Variante 4 - application de la méthode S&G à tous les modes de transport 47
4.5. Variante 5 - application de la méthode S&G à tous les montants de TVA 50
4.5 Recommandations 52

5. RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES **53**

ANNEXES **55**
Annexe 1: Comptes d'exploitation et économique du compte ferroviaire 55
Annexe 2: La TVA et son calcul 57
a) Objet de l'impôt 57
b) Les taux d'imposition 57
Annexe 3 : Exemple chiffré de la méthode de T. Slembeck et S. Graf (2002) 59

a) Première étape du calcul de la "part TVA" 59
b) Seconde étape du calcul de la "part TVA" 60
Annexe 4 : Incidence de la méthode de T. Slembeck & S. Graf (2002) 62
Annexe 5 : Comptes satellites (secteur primaire et tourisme suisse et compte des transports belge) 63
a) TVA dans les comptes satellites du secteur primaire 63
b) TVA dans le compte satellite du tourisme 63
c) TVA dans le compte satellite belge des transports 64
Annexe 6: Impôts spécifiques de la route (et des autres modes de transports) 65

TABLE DES ILLUSTRATIONS

Tableau 1: Compte de dépenses du compte routier 15
Tableau 2 : Structure du compte de capital du compte routier 16
Tableau 3 : Comparatif entre les deux comptes du compte ferroviaire 17
Tableau 4 : Principaux éléments structurels du compte des transports 18
Tableau 5 : Recettes selon les coûts et les modes de transport - route et rail 19
Tableau 6 : La méthode de T. Slembeck & S. Graf (2002) 24
Tableau 7 : Imputation de la TVA dans le compte actuel des transports 28
Tableau 8 : TVA liée aux trafics routier et ferroviaire 35
Tableau 9 : Variante 1 - situation actuelle - compte des transports, 2005 41
Tableau 10 : Variante 2 - imputation au net - compte des transports, 2005 43
Tableau 11 : Variante 3 - imputation au brut, 2005 45
Tableau 12 : Variante 4 - application de la part TVA au domaine du rail - compte des transports, 2005 48
Tableau 13 : Variante 4 - calcul de la part TVA - application de S&G au rail et comparaison avec la route, 2005 48
Tableau 14 : Variante 5 - calcul de la part TVA en tenant compte de l'ensemble des coûts et recettes, 2005 51
Tableau 15 : Synthèse des variantes proposées 52

Résumé

Les principaux objectifs de ce rapport sont:

- d'examiner les méthodes possibles d'imputation de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans les comptes de transport[1] en Suisse,
- d'évaluer les influences de ces méthodes sur les taux de couverture,
- de recommander une méthode d'imputation de la TVA pour le compte des transports, le compte routier et le compte ferroviaire.

Deux décisions relatives à la question du traitement de la TVA dans le compte des transports sont mises en évidence. Il s'agit d'abord de décider entre l'imputation au brut (TVA comprise) et l'imputation au net (TVA non comprise). Ensuite, il s'agit de vérifier s'il peut être justifié d'intégrer dans les comptes de transport une part des montants de TVA payés par les usagers des transports sur les prestations routières de l'Etat. Actuellement, un tel montant de TVA (la « part TVA ») figure dans les recettes du compte routier et est repris dans le compte des transports. Cette part est déterminée selon la méthode élaborée par Slembeck et Graf (2002), ci-après appelée méthode S&G.

Au total, cinq variantes d'imputation de la TVA pour le compte des transports sont proposées et évaluées par la suite. La première considère le maintien de la situation actuelle (statu quo). La seconde propose la comptabilisation au net de la TVA tant du côté des dépenses que des recettes. La troisième porte sur la solution opposée, à savoir l'imputation "brute - brute" qui enregistre les recettes et les dépenses TVA comprises. La quatrième suggère de maintenir l'imputation d'un montant de TVA dans les recettes en appliquant la procédure actuelle (méthode S&G) du compte routier à l'ensemble des modes de transport. La cinquième variante propose un élargissement de la méthode S&G afin de tenir compte de l'ensemble des recettes et des coûts (y compris coûts externes).

Le tableau R1 résume les cinq variantes analysées, ainsi que leurs évaluations respectives. Sur cette base, nous recommandons de mettre en œuvre la variante 2 "imputation au net" dans le compte des transports. D'une part, cette variante améliore la comparabilité entre modes de transport et rejoint les méthodes appliquées à l'étranger. D'autre part, la validité théorique en sort renforcée. En effet, la question de l'inclusion d'autres impôts généraux ne se pose plus avec la variante 2. De plus, les éventuelles distorsions de prix dues à la TVA sont éliminées. Finalement, on évite également le fait que le calcul de la « part TVA » selon la méthode S&G demeure arbitraire en fonction des rubriques inscrites dans les recettes et des dépenses. Si par exemple l'ensemble des coûts (dont les coûts externes) était pris en compte, la « part TVA » deviendrait nulle car les dépenses seraient alors supérieures aux recettes.

[1] Les comptes de transport désignent les comptes des différents modes de transports, soit le compte routier, le compte ferroviaire, le compte de la navigation, le compte de l'aviation et le compte de la mobilité douce. Tous ces comptes sont réunis dans le compte des transports.

Tableau R1: Les 5 variantes examinées

Variante		Description	Faisabilité	Comparabilité	Validité théorique
1	Statu quo	- L'imputation au net est la règle, sauf pour les coûts des moyens de transport routier qui figure au brut. - La « part TVA » selon S&G subsiste au niveau de la route.	- Faisabilité assurée et maintien de la pratique actuelle. - La méthode S&G est complexe et peu comprise.	- Les méthodes d'imputation ne sont pas uniformes dans les différents comptes des transports, ce qui réduit leur comparabilité. - La comparabilité internationale est limitée	Pour de maintes raisons, la méthode S&G n'est pas convaincante : limitée au cas de l'infrastructure (routière), calcul approximatif, introduit un impôt général, devrait être nul au niveau du compte des transports
	Note		++	- - -	- - -
2	Nette - nette	- L'imputation des flux financiers (coûts, dépenses, recettes) se fait partout au net (sans TVA) - La « part TVA » selon S&G est supprimée.	Aucune difficulté technique pour autant qu'il soit possible de tenir compte des exonérations et de l'utilisation des taux réduits.	- La comparabilité est entière entre modes de transport - La comparabilité internationale est assurée	- Le problème de l'imputation de la TVA et celui de l'inclusion d'autres impôts généraux ne se pose plus - Les éventuelles distorsions de prix dues à la TVA sont éliminées (mesure précise du coût économique).
	Note		++	++	++
3	Brute – brute	- L'imputation des flux financiers (coûts, dépenses, recettes) se fait partout au brut (TVA comprise) - La « part TVA » selon S&G est supprimée.	De nombreuses modifications sont nécessaires, notamment pour prendre en compte la composition des flux financiers selon l'imposition de la TVA et son application.	- La comparabilité est entière entre modes de transport. - La comparabilité internationale est limitée	- Le coût d'opportunité pour l'utilisateur final est plus précis. - La prise en compte de la TVA introduit un impôt général et ne respecte pas la prédominance du critère d'affectation des impôts spécifiques
	Note		- -	- -	- -
4	Application de la « part TVA » au rail Note	Application de la procédure S&G du compte routier au rail	Le solde du rail est devient négatif et la « part TVA ») serait alors nulle -	La comparabilité internationale est faible. - -	La validité théorique est très faible à cause des problèmes soulevés par la méthode S&G - - -
5	Elargissement de la part TVA en tenant compte de l'ensemble des coûts et recettes	Elargissement de la procédure S&G (variante 4) aux produits bruts (TVA comprise) de la vente des prestations de transport ainsi qu'aux coûts des moyens de transport et aux coûts externes	Les soldes "rail" et "route" sont négatifs, les parts TVA de la route et du rail sont nulles	- La comparabilité entre modes de transport est améliorée par rapport à la variante 4 - La comparabilité internationale est très faible	La validité théorique est faible à cause des problèmes soulevés par la méthode S&G
	Note		-	-	- -

Note : appréciation des critères va de - - - (très faible) à +++ (très bon)

L'application de la variante 2 entraine un changement dans la manière de considérer la rubrique de coûts "moyens de transports" dans le compte routier. Ce type de coûts devrait être évalué au net et non, comme actuellement, au brut. Au niveau du seul compte routier, qui est publié séparément, la part "TVA" pourrait être conservée. Nous recommandons toutefois de l'abolir et de gagner ainsi en cohérence et transparence.

Le tableau R2 Indique pour chaque variante les taux de couverture de la route et du rail qui en résulteraient au niveau du compte des transports. Les taux se situent entre 91,3% et 92,2% pour la route et à 92,7% ou 94,7% pour le rail.

Tableau R2: Influence des variantes sur le taux de couverture du compte des transports (2005, en millions de francs)

	Route			**Rail**		
	Recettes	Dépenses	Taux de couverture	Recettes	Dépenses	Taux de couverture
1. Statu quo	64'696	70'472	91,8%	10'520	11'352	92,7%
2. Nette - nette	61'257	67'123	91,3%	10'520	11'352	92,7%
3. Brute-brute	65'516	71'024	92,2%	11'006	11'620	94,7%
4. Application de la part TVA au rail	61'372	67'123	91,4%	10'520	11'352	92,7%
5. Elargissement de la part TVA en tenant compte de l'ensemble des coûts et recettes	61'257	67'123	91,3%	10'520	11'352	92,7%

Notons encore que l'application de la variante 2 au compte routier reviendrait uniquement à supprimer la « part TVA » de 129 millions de francs du poste des recettes qui en totalisaient 8'374 millions de francs en 2010. Le degré d'équilibre compte de capital financier de la route ne se modifierait que marginalement ; il passerait de 111% à 110% pour l'année 2010.

Zusammenfassung

Die Hauptziele dieses Berichts sind folgende:

- die Untersuchung der möglichen Methoden zur Anrechnung der Mehrwertsteuer (MWSt) in den Transportrechnungen[2],
- die Schätzung der Effekte dieser Methode auf den Deckungsgrad der Transportrechnungen, und letztlich
- eine Anrechnungsmethode der Mehrwertsteuer für die Schweizerische Transportrechnung, sowie die bestehenden Strassen- und Eisenbahnrechnungen.

Zwei Entscheidungen über die Handhabung der Mehrwertsteuer in der allgemeinen Transportrechnung müssen gefällt werden. Zum einen muss man entscheiden, ob die Anrechnung bei den Einnahmen und Ausgaben (Kosten) „Brutto“ oder „Netto“ erfolgen soll; dann, ob es Sinn macht, einen Teil der von den Benutzern bezahlten MWSt auf die staatliche Finanzierung von Verkehrsleistungen als Einnahmen der Transportrechnungen zu betrachten. Zurzeit wird ein solcher MWST-Betrag (der „MWSt-Anteil“) in der Strassenrechnung berücksichtigt, und dementsprechend wird er auch in der Transportrechnung beim Verkehrsmittel Strasse aufgeführt. Dieser Anteil wird gemäss der von Slembeck und Graf (2002) vorgeschlagenen Methode berechnet (die S&G-Methode).

Insgesamt werden fünf Varianten der Anrechnung der MWSt in der Transportrechnung vorgeschlagen und evaluiert. Die erste Variante entspricht der aktuellen Lage (Status quo). Die zweite Variante schlägt vor, sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben netto zu verbuchen, d.h. ohne die MWSt-Beträge. Im Gegensatz dazu steht die dritte Variante, bei der die Einnahmen und Ausgaben brutto, d.h. inklusive MWSt, aufgeführt werden. Die vierte Variante schlägt vor, die Anrechnung der MWSt gemäss der Methode von S&G auf alle Verkehrsmittel auszuweiten. Schliesslich geht es in der fünften Variante darum, die S&G-Methode auf alle Einnahmen und Kosten (inkl. der externen Effekte) zu berechnen.

Die Tabelle Z1 stellt die fünf Varianten vor, sowie ihre jeweilige Bewertung. Auf dieser Basis empfehlen wir die Variante 2 (Anrechnung der MWSt gemäss dem Netto-Prinzip) für die Transportrechnung zu implementieren. Auf der einen Seite wird die Vergleichbarkeit zwischen den Verkehrsmitteln verbessert, was auch dem im Ausland gewählten Ansatz entspricht. Auf der anderen Seite ist diese Lösung theoretisch besser begründet. Damit erhebt sich nicht die Frage, ob neben der MWSt auch andere allgemeine Steuern zu berücksichtigen wären. Zudem werden mögliche Preisverzerrungen vermieden. Auch sollte man bedenken, dass die aktuelle Berechnung des „MWSt-Anteils“ gemäss S&G manchmal willkürlich ist, je nach den Einnahmen und Ausgabenarten. Sollten zum Beispiel alle Kosten, externe Kosten inklusive, berücksichtigt werden, wäre der „MWSt-Anteil“ null, da die Ausgaben oder Kosten die Einnahmen übersteigen.

Die Anwendung der zweiten Variante würde für die Betrachtung der Strassenverkehrsmittel in der Strassenrechnung eine Änderung bedeuten. Diese Kostenstelle

[2] Die Transportrechnungen betreffen die Rechnungen der verschiedenen Transportmittel, d.h. Straßen-, Eisenbahnverkehr, Schifffahrt, Flug- und langsamer Verkehr. Alle diese Transportrechnungen sind in der allgemeinen Transportrechnung zusammengefasst.

müsste somit nach dem Netto-Prinzip bewertet werden, und nicht wie bisher brutto. Für die bisherige separat publizierte Strassenrechnung könnte man den MWSt-Anteil belassen. Um die Transparenz und Kohärenz zu gewährleisten empfehlen wir aber, den MWSt-Anteil ganz abzuschaffen.

Tabelle Z1: Die fünf untersuchten Varianten

Variante		Beschreibung	Machbarkeit	Vergleichbarkeit	Theoretische Begründung
1	Status quo	- Die Anwendung des Netto-Prinzips ist die Regel, ausser für die Kosten der Verkehrsmittel, die brutto aufgeführt werden. - Der « MWSt-Anteil » gemäss S&G bleibt für die Strasse bestehen	- Machbare Lösung und Fortbestand der aktuellen Praxis. - Die Methode S&G ist komplex und schwierig zu verstehen.	- Die Berücksichtigung (Anrechnung) der MWSt in den verschiedenen Transportrechnungen ist nicht einheitlich, so dass deren Vergleichbarkeit darunter leidet. - Die internationale Vergleichbarkeit der Transportrechnung ist beschränkt.	Die S&G-Methode ist aus mehreren Gründen nicht überzeugend: nur für die Infrastruktur (Strassen), approximative Berechnung des MWSt-Anteils, Einführung einer allgemeinen Steuer, Nullsalden in den Transportrechnungen (ausser Strassenrechnung)
	Note		++	- - -	- - -
2	Netto - netto	- Alle Finanzflüsse werden netto (exkl. MWSt) erfasst (Einnahmen, Ausgaben, Kosten) - Der MWST-Anteil gemäss S&G fällt weg.	Keine technischen Probleme wenn man die Steuerbefreiungen und die Anwendung der reduzierten Sätze bei den Einnahmen und Ausgaben berücksichtigen kann.	- Die Vergleichbarkeit zwischen den Verkehrsträgern ist vollständig gesichert - Die Transportrechnung ist international auch vergleichbar	- Das Problem der Anrechnung der MWSt stellt sich nicht, wie auch der Einbeziehung anderer allgemeinen Steuern - Es ergeben sich keine Preisverzerrungen wegen der MWSt (die Opportunitätskosten werden präzise erfasst).
	Wertung		++	++	++
3	Brutto – brutto	- Die Anrechnung der MWSt bei den Finanzflüssen (Kosten/Ausgaben, Einnahmen) erfolgt nach dem Brutto-Prinzip (MWSt inbegriffen) - Der MWSt-Anteil gemäss S&G fällt weg.	Viele Änderungen sind notwendig, vor allem um die Zusammensetzung der von der MWSt betroffenen Finanzflüsse und dessen Anwendung zu kennen.	- Die Vergleichbarkeit zwischen den Verkehrsträgern ist gesichert. - Die Vergleichbarkeit mit dem Ausland ist begrenzt.	- Die Opportunitätskosten sind für die Endbenutzer präziser berechnet. - Die Berücksichtigung der MWSt führt eine allgemeine Steuer in die Rechnungen ein im Gegensatz zur Anwendung der Zweckbestimmung der spezifischen Steuern.
	Wertung		- -	- -	- -
4	Anwendung des MWSt-Anteils auf die Eisenbahn	Die S&G Methode wird neben der Strasse auch bei der Eisenbahn angewendet.	Das Saldo bei der Berechnung des MWSt-Anteils für die Eisenbahn wird negativ; somit wäre deren „MWSt-Anteil“ null.	Die internationale Vergleichbarkeit ist schwach.	Die theoretische Begründung ist sehr schwach wegen der Probleme, die mit der S&G Methode einhergehen.
	Wertung		-	- -	- - -
5	Erweiterung des MWSt-Anteils auf alle Einnahmen und Ausgaben	Erweiterung der S&G-Methode (Variante 4) auf die Einnahmen (brutto, MWSt inklusive) aus den Verkehrsleistungen, auf die Kosten der Verkehrsmittel und auf die externen Kosten	Die Salden für die « Strasse » und die « Eisenbahn» sind negativ; deren MWST-Anteile in der jeweiligen Rechnung sind auf Null gesetzt	- Die Vergleichbarkeit zwischen den Verkehrsträgern ist besser gegenüber der Variante 4. - Die internationale Vergleichbarkeit ist sehr schwach.	Die theoretische Begründung ist sehr schwach wegen der Probleme, die mit der S&G Methode einhergehen.
	Wertung		-	-	- -

Note: Wertung der Kriterien, von - - - (sehr schwach) bis +++ (sehr gut)

Die Tabelle Z2 zeigt für jede Anrechnungsvariante den Deckungsgrad für die Verkehrsmittel Strasse und Eisenbahn in der Transportrechnung. Die Werte für den Deckungsgrad bewegen sich zwischen 91,3% und 92,2% für den Strassenverkehr und 92,7% oder 94,7% für die Bahn.

Tabelle Z2: Auswirkung der Varianten auf den Deckungsgrad der Transportrechnung (2005, in Mio. Franken)

	Strasse			**Eisenbahn**		
	Einnahmen	Ausgaben	Deckungs-grad	Einnahmen	Ausgaben	Deckungs-grad
1. Statu quo	64'696	70'472	91,8%	10'520	11'352	92,7%
2. Netto - netto	61'257	67'123	91,3%	10'520	11'352	92,7%
3. Brutto-brutto	65'516	71'024	92,2%	11'006	11'620	94,7%
4. Anwendung des MWSt-Anteils auf die Eisenbahn	61'372	67'123	91,4%	10'520	11'352	92,7%
5. Erweiterung des MWSt-Anteils auf alle Einnahmen und Ausgaben	61'257	67'123	91,3%	10'520	11'352	92,7%

Es ist noch anzumerken, dass es für die Strassenrechnung bei der Anwendung von Variante 2 lediglich bedeutet, den „MWSt- Anteil“ von 129 Millionen Franken aus den Einnahmen zu streichen (insgesamt 8‘374 Millionen in 2010). Der Deckungsgrad in der Kapitalrechnung würde sich nur marginal ändern, von 111% auf 110%.

Summary

The main objectives of this report are:

- to examine the possible methods of imputing value added tax (VAT) in the Swiss transportation accounts[3],
- to identify the consequences of these methods on the financial statements (cost coverage),
- to recommend a preferred method for imputing VAT in the transportation account, the road account and the rail account.

Two main decisions regarding the issue of imputing VAT in the transportation account need to be taken. Firstly, a decision needs to be taken to either use “gross” imputation (amounts including VAT) or “net” imputation (amounts considered net of VAT). Next, it should be checked whether it is justified to include in the revenues side of the accounts some of the VAT paid on the financing of transport services by transport users. This is currently the case in the road account (in which a “VAT share” is included), which in turn appears in the transportation account. The VAT share is calculated according to a method developed by Slembeck and Graf (2002), hereafter referred to as the “S&G method”.

Altogether, five solutions for the imputation of VAT in the transportation account are described. The first one keeps the status quo. The second variant suggests excluding VAT from all expenses and revenues (net imputation). The third solution on the contrary proposes to include the tax in all financial flows on both sides of the accounts (gross imputation, revenues and expenses including VAT). As a fourth option, it is proposed to introduce a “VAT share” in all transportation accounts according to the S&G method (not only for road transports, but also for transports by rail, ship, plane and by soft means, such as bicycle or by foot). Finally, the fifth alternative suggests a broadening of the aforementioned method in order to take into consideration the all revenues and the costs including the external costs of transportation.

The table E1 summarises the five solutions which are analysed in details in the report and includes a summary evaluation. On this basis, we recommend to apply the second variant “net - net” to be implemented in the transportation account. Revenues and expenses should be reported on a net basis, without VAT. This solution improves the comparability between the means of transport and countries. It has also some advantages in theory, as the question whether to include other general taxes or not becomes irrelevant. In addition, any possible price distortions which would be due to the inclusion of VAT disappear. Moreover, the calculation of the “VAT share” according to the S&G method remains arbitrary depending on the expense and revenue categories considered. For instance, if all the costs (including the external ones) are considered, the corresponding “VAT share” would be nil as the total costs or expenses exceed revenues.

3 The transportation accounts refer to the accounts of the different means of transportation, i.e. the road account, the rail account, the navigation account, the aviation account and finally the gentle or "soft" mobility account. All these accounts are combined in the transportation account.

Table E1: The five alternatives examined

		Description	Feasibility	Comparability	Theoretical validity
1	Status quo	- Net imputation is the rule, apart from the road's « means of transport », which are presented in gross terms - The « VAT share » according to S&G remains in the road account	- Feasibility is assured and the current practice remains - The S&G method is complex and poorly understood	- The imputation methods are not consistent, which in turn reduces the comparability between expenses, means of transport - International comparisons are limited	- The S&G method is not convincing for several reasons: limited to the infrastructure (road), approximate calculation, introduces a general tax, would be zero in the transportation account
	Evaluation		++	- - -	- - -
2	Net - net	- All financial flows (expenses, costs, revenues) are registered in net terms (VAT free) - The "VAT share" according to S&G disappears	- No technical difficulty as long as the tax exemptions and the use of reduced rates are accounted for.	- Complete comparability between costs and revenues, between transport means and between countries	- The problems related to the imputation of VAT and general taxes disappear - Price distortions due to VAT disappear also (precise measurement of economic costs)
	Evaluation		++	++	++
3	Gross – gross	- All financial flows (expenses, costs, revenues) are reported including VAT - The "VAT share" according to S&G is eliminated	- Numerous modifications are necessary, including the differential treatment of the financial flows according to their VAT treatment and the application of tax rates	- Full comparability between means of transport - International comparability is however limited	- The measurement of the opportunity cost for the users is more precise - The inclusion of VAT introduces a general tax in the accounts, which contradicts the current practice of including mostly earmarked indirect and specific taxes
	Evaluation		- -	- -	- -
4	Extending the S&G method to the rail	- Extending the implementation of the S&G method from the road to the rail account	- The computed balance becomes negative, i.e. the « VAT share » would be zero	- International comparability is weak	- The theoretical validity is very poor due to the problems inherent to the S&G method
	Evaluation		-	- -	- - -
5	Extending the S&G method to all financial flows	- Extension of the S&G method (see 4) to the gross ticket sales revenues (VAT included) and to the costs of the means of transportation and external costs	- The balance of the "road" and "rail" accounts is negative - The VAT shares for road and rail are zero	- The comparability between means of transportation is improved in comparison to 4, but international comparability is poor	- The theoretical validity is very poor due to the problems inherent to the S&G method
	Evaluation		-	-	- -

Note : evaluation scale from --- (very low) to +++ very high

Applying the net-net solution (second variant) for the transportation account implies a change in the way costs and revenues of the "means of transport" (i.e. of vehicles) in the road account are to be considered. The costs and the financing of the vehicles should then be assessed in net terms excluding VAT and not any more in gross terms (which is the current practice).

In the traditional road account, which exist now for decades, the “VAT share” introduced in the account could be maintained. However, we recommend to abolish the VAT share altogether in order to be consistent and transparent.

Table E2 indicates the new cover rate in 2005 for road and rail transportation of all five methods in the transportation account. The value of the cover rate varies between 91.3% and 92.2% for the road and is equal to 92.7% for all methods, except of the third solution (VAT inclusion in revenues and expenses) in the case of the rail (94.7%).

Table E2: Impact of the methods to treat VAT on the cover rate in the transportation account (2005, millions of Swiss francs)

	Road			**Rail**		
	Revenues	**Expenses**	**Cover rate of expenses**	**Revenues**	**Expenses**	**Cover rate of expenses**
1. Status quo	64'696	70'472	91.8%	10'520	11'352	92.7%
2. Net - net	61'257	67'123	91.3%	10'520	11'352	92.7%
3. Gross - gross	65'516	71'024	92.2%	11'006	11'620	94.7%
4. Extending the S&G method to the rail account	61'372	67'123	91.4%	10'520	11'352	92.7%
5. Extending the S&G method to all financial flows	61'257	67'123	91.3%	10'520	11'352	92.7%

Note that applying the alternative 2 to the road account would simply mean exclude the "VAT share" (about 129 million francs in the year 2010) from the revenues, which would then total 8’374 million francs in 2010. The positive financial balance (cover rate) of the road account (capital account) would thus be slightly reduced from 111% to 110%.

Introduction

Les principaux objectifs de ce rapport sont:

- d'examiner les méthodes possibles d'imputation de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans les comptes de transport en Suisse,
- d'identifier les conséquences de ces méthodes sur les états comptables,
- de recommander finalement une méthode d'imputation de la TVA pour le compte des transports, le compte routier et le compte ferroviaire.

Le rapport est organisé comme suit. Le chapitre 1 rappelle les objectifs et la structure des comptes routier, ferroviaire et du compte des transports. Le chapitre 2 examine les modes d'imputation actuels de la TVA dans le compte des transports. Le chapitre 3 analyse les critères d'imputation des recettes fiscales dans le compte routier et les conséquences de leur application au cas de la TVA pour les comptes de transport. Finalement, sur la base des enseignements des chapitres 2 et 3, le chapitre 4 teste cinq variantes d'imputation de la TVA dans le compte des transports des points de vue de leur validité théorique, de leur faisabilité et de la qualité des comparaisons qui en résultent. Le chapitre 4 propose également des simulations indiquant les incidences de l'adoption de ces variantes sur les états comptables.

1. Objectifs et structures des comptes de transport

Le premier chapitre présente les objectifs et la structure des comptes routier et ferroviaire, ainsi que le compte des transports pour la Suisse. La section 1.1 examine le compte routier, la section 1.2 le compte ferroviaire et la section 1.3 le compte des transports. La section 1.4 résume les constats principaux.

Au moment de l'écriture de ce rapport, le compte de l'aviation et de la navigation, ainsi que le compte de la mobilité douce demeuraient en cours d'élaboration. Ils ne sont donc pas revus dans ce document.

1.1. Objectifs et structure du compte routier

a) Objectifs du compte routier

Le compte routier montre dans quelle mesure les ressources publiques engagées dans l'infrastructure routière sont couvertes par les taxes spécifiques prélevées sur le trafic des véhicules à moteur.[4] Il indique le degré de couverture des dépenses par les recettes imputées au transport routier.[5]

Les dépenses du compte routier sont constituées des coûts engendrés par la mise à disposition des infrastructures routières; ces coûts découlent de leur construction, de leur entretien et de leur exploitation. Les coûts liés à l'achat et à l'entretien des moyens de transports ne figurent pas dans le compte routier.

Les recettes imputées dans le compte routier sont de nature fiscale; il s'agit principalement des recettes des taxes spécifiques au trafic routier. L'impôt spécifique désigne un prélèvement fiscal dont l'assiette d'imposition est restreinte (cf. section 3.1), frappant un seul bien ou service ou groupe de produits déterminé. Il se distingue de l'impôt général qui frappe une multitude ou l'ensemble des biens et services.

Les impôts spécifiques à la route frappent l'utilisation des infrastructures routières par le biais de la taxation de services ou de biens liés aux transports routiers tels que les tonnes-kilomètres parcourues, l'accès au réseau autoroutier, les carburants utilisé ou les moyens de transports (véhicules). Ainsi, les recettes de ces impôts peuvent être interprétées comme le prix payé pour les prestations routières fournies par les pouvoirs publics, en raison de l'équivalence établie entre les montants payés, prélevés sur la consommation de biens ou services liés à la route, et l'usage de l'infrastructure routière. La Redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (RPLP), comme d'ailleurs la MAUT allemande, ou les péages autoroutiers français et italiens, sont ainsi considérés comme des prix « publics » ou « fiscaux ». Ces prix ont la particularité d'être payés directement par les utilisateurs en fonction de l'utilisation effective des infrastructures. Le niveau de ces prix dépend des coûts d'usage, qui peuvent également comprendre les coûts (externes de pollution, de congestion, et d'accidents, par exemple) infligés à la société ou à ceux qui n'utilisent pas la route. Notons toutefois que dans les cas de l'impôt

4 Rapport Nydegger (1982, p.49-50)

5 Selon LUMin, art. 36 « Le Conseil fédéral fait établir un compte routier indiquant, d'une part, les recettes imputables que les pouvoirs publics tirent du trafic des véhicules à moteur et, d'autre part, les frais engendrés par ce trafic. »

sur les automobiles, de la vignette ou de l'impôt cantonal sur les véhicules à moteur, le lien avec l'usage effectif de la route est plus ténu.

b) Structure du compte routier

Le compte routier est composé des comptes de dépenses, de capital et du compte par catégories.

La différence entre les comptes de dépenses et de capital du compte routier réside dans le traitement des investissements. Dans le compte de dépenses, la totalité des investissements durant l'année de réalisation est comptabilisée; ceux-ci étant ainsi amortis en plein durant cette même année. Dans le compte de capital, seul l'amortissement des investissements[6] nets cumulés est considéré. En d'autres termes, l'infrastructure routière y est traitée comme une valeur patrimoniale qui est amortie de manière continue durant son utilisation. Les recettes considérées dans le compte de dépenses et le compte de capital du compte routier sont similaires. Le tableau 1 présente le compte de dépenses et le tableau 2 le compte de capital.

Tableau 1: Compte de dépenses du compte routier

Dépenses	**Recettes**
Dépenses brutes + Investissements dans l'infrastructure routière (TVA incluse) + Dépenses d'exploitation (TVA incluse) ./. Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ./. Taxes et contribution provenant de particuliers, des chemins de fer, de l'administration militaire ./. Coûts non imputables au trafic routier	 + Impôts imputés sur les huiles minérales (impôts et surtaxes sur l'essence et le diesel) + Impôts sur les automobiles + Impôts cantonaux sur les véhicules à moteur + Vignette autoroutière + Part de la RPL + RPLP destinée aux routes + Part théorique de TVA considérée comme une recette spécifique selon la méthode T. Slembeck et S. Graf (2002).
= Dépenses imputables	= Recettes imputables
+ Intérêts sur soldes cumulés = Dépenses imputables et intérêts Excédent ou insuffisance de couverture Degré de couverture en %	

Source : OFS (2003)

Le solde du compte de dépenses indique le degré de couverture. Ce dernier montre dans quelle mesure les recettes du trafic routier (soit l'ensemble des taxes et impôts payés par les usagers de la route et imputés aux routes) permettent de couvrir, pour une année déterminée, les dépenses liées aux infrastructures routières que le trafic motorisé occasionne. Le solde du compte de capital indique le degré d'équilibre financier. Si celui-ci est supérieur à 100%, cela signifie que les usagers de la route assurent non seulement la couverture des dépenses courantes d'entretien et d'exploitation des infrastructures routières, mais aussi celles résultant de leur dévalorisation.

6 La durée d'amortissement est de 40 ans pour les nouvelles routes ou les améliorations et de 12.5 ans pour les travaux d'entretien.

Tableau 2 : Structure du compte de capital du compte routier

Dépenses	**Recettes**
+ Coûts totaux Coûts de capital (TVA non incluse) Coûts d'exploitation (TVA non incluse) ./. Coûts non imputables au trafic routier	+ Impôts imputés sur les huiles minérales (impôts et surtaxes sur l'essence et le diesel) + Impôts sur les automobiles + Impôts cantonaux sur les véhicules à moteur + Vignette autoroutière + Part de la RPL + RPLP destinée aux routes + Part de la TVA (selon T. Slemberg & S. Graf, 2002)
= Coûts imputables	**= Recettes imputables**
+ Intérêts sur soldes cumulés = Coûts imputables et intérêts Excédent ou insuffisance de couverture Degré d'équilibre financier en %	

Source : OFS (2003)

Le compte par catégories répartit les dépenses et les recettes selon les différents moyens de transport de la route (deux roues, voiture de tourisme, transports publics routiers, minibus, voitures de livraison, remorques, camions, tracteurs à sellettes).

Selon le compte routier (compte de dépenses) établi par l'OFS (2012) pour l'année 2010, les recettes totales atteignent 8,374 milliards de francs et les dépenses 7,251 milliards de francs. Le compte routier indique ainsi un excédent de couverture de 1,123 milliard de francs. Le degré de couverture atteint 115% : les dépenses imputées de l'infrastructure routière sont ainsi couvertes à hauteur de 115% par les usagers de la route. Le taux de couverture du compte de capital se situe à 111%, ce qui correspondant à un excédent de 990 millions de francs.

1.2. Objectifs et structure du compte ferroviaire

a) Objectifs du compte ferroviaire

Le compte ferroviaire recense l'ensemble des recettes et des coûts liés au transport ferroviaire. Il est établi sur la base de formulaires d'enquête et des documents financiers et comptables des entreprises de chemins de fer (rapport de gestion, compte d'exploitation, compte des immobilisations et des amortissements). Son principal objectif est de montrer dans quelle mesure les coûts du transport ferroviaire sont couverts par les produits des entreprises de transport, avec et sans les contributions du secteur public[7].

Contrairement au compter routier, le compte ferroviaire n'est pas uniquement centré sur l'infrastructure. Il comprend également les dépenses liées aux moyens de transport. Du côté des recettes, il ne comprend pas d'impôts spécifiques mais inclut les recettes tarifaires et les contributions des collectivités publiques.

[7] La Confédération conclut des conventions de prestations avec les compagnies de chemins de fer pour une durée de 4 ans. Ces conventions constituent des "mandats de prestations" qui précisent les objectifs que les entreprises doivent atteindre et les montants accordés par la Confédération et les cantons pour y parvenir. Les moyens sont alloués sous forme de contributions d'investissement destinées à financer les investissements par des prêts sans intérêts et les contributions d'exploitation correspondant à une indemnité pour les charges non couvertes (déficit d'exploitation prévu).

b) Structure du compte ferroviaire

Le compte ferroviaire respecte les principes suivants:

- Le principe de territorialité: les activités des entreprises ferroviaires suisses à l'étranger ne sont pas prises en compte, tandis que celles des entreprises étrangères sur le territoire helvétique le sont.
- La délimitation sectorielle: les résultats financiers de l'activité de transports et ceux liés à la mise à disposition et à l'exploitation de l'infrastructure sont séparés.
- La prise en considération des financements spéciaux: les financements spéciaux concernent des grands projets (NFLA, Rail 2000, raccordement au réseau européen à grande vitesse, mesures antibruit) et des mesures ponctuelles (renflouement de la caisse de pensions des CFF). Ces éléments sont intégrés dans le compte ferroviaire car ils ne se trouvent pas dans les comptes des entreprises de transport ferroviaire.

Le compte ferroviaire est composé de deux comptes: le compte d'exploitation et le compte économique.

- Le compte d'exploitation se base sur les résultats comptables des entreprises et montre dans quelle mesure les entreprises ferroviaires couvrent leurs coûts d'exploitation en recourant à leurs recettes propres et aux contributions des collectivités publiques.
- Le compte économique fait l'hypothèse que les entreprises ferroviaires doivent financer toutes les dépenses d'infrastructures et de transports par des emprunts souscrits aux conditions du marché (et non par des fonds publics). Il en résulte des charges d'intérêts supplémentaires. Le compte économique fait ainsi ressortir le véritable coût d'opportunité du mode de transport ferroviaire.

Le tableau 3 et l'annexe 1 (qui comprend des détails supplémentaires) comparent la structure du compte d'exploitation et économique du compte ferroviaire.

Tableau 3 : Comparatif entre les deux comptes du compte ferroviaire

Compte d'exploitation	**Compte économique**
+ Produits nets (TVA non incluse) – Charges d'exploitation – Coûts de capital = Excédent ou insuffisance de couverture I	+ Produits nets (TVA non incluse) – Charges d'exploitation – Coûts de capital – Intérêts sur soldes = Excédent ou insuffisance de couverture I
+ Contributions des collectivités publiques = Excédent ou insuffisance de couverture II	– Intérêts sur les financements spéciaux = Excédent ou insuffisance de couverture II

Source: OFS (2011) – cf. annexe 2 pour le compte détaillé (tableaux A-1 et A-2).

Tout comme le compte routier, le compte ferroviaire est établi par l'OFS. La publication pour l'année de référence 2010 montre les résultats suivants (OFS, 2011c):

- Au niveau du compte d'exploitation, les entreprises de chemin de fer ont réalisé un excédent de produits de 298 millions, par rapport à des charges totales

de 9'542 millions de francs, si les contributions publiques sont prises en compte dans les recettes. Le degré d'équilibre financier II atteint ainsi 103,1%. En omettant les contributions des pouvoirs publics de 3'224 millions, les produits atteignent 6'616 milliards (au lieu de 9'840 milliards). La couverture des coûts (transports, infrastructures et autres activités) se monte alors à 69,3% (degré de d'équilibre financier I), mettant en exergue une insuffisance de couverture des coûts de 2'926 millions de francs.

- Le compte économique de 2010 montre une insuffisance de couverture des coûts de 8'841 millions, soit un degré d'équilibre financier I de 42,8%. Pour rappel, le compte économique tient compte des charges d'intérêts que les entreprises de transports ferroviaires auraient dû payer en l'absence de financements publics. Ces charges atteignent 5'185 milliards de francs.

1.3. Objectifs et structure du compte des transports

a) Objectifs du compte des transports

Le compte des transports constitue une base d'informations importante pour la politique des transports, en permettant de comparer les coûts et recettes des différents modes de transport. Il récapitule ainsi l'ensemble des coûts et des recettes, à la fois internes et externes, liés aux transports routiers et ferroviaires (ainsi que de l'aviation, la navigation et la mobilité douce dans un avenir proche) sur le territoire suisse. Il inclut par conséquent non seulement les dépenses et recettes liées à la l'infrastructure et aux moyens de transports, mais également celles liées à la sécurité et à l'environnement (coûts externes).

b) Structure du compte des transports

Le tableau 4 rappelle la structure du compte des transports.

Tableau 4 : Principaux éléments structurels du compte des transports

	Transports privés route	Transports publics route et rail
Moyens de transports	Trafic voyageurs: voitures de tourisme, motos, cars Trafic marchandises: poids lourds, voitures de livraison	Trafic voyageurs: transports publics routiers (bus, cars, trams), trains Trafic marchandises: trains
Nature des coûts	Coûts d'exploitation Coûts d'entretien Coûts de capital [1]	Coûts d'exploitation Coûts d'entretien Coûts de capital [1]
Types de coûts	Moyens de transport (sans les coûts des conducteurs du trafic voyageur) Infrastructure routière Sécurité (coûts internes et externes des accidents) Environnement (coûts externes des dommages à l'environnement)	Moyens de transports: matériel roulant, coûts des conducteurs inclus Infrastructure ferroviaire, infrastructure routière imputable Sécurité (coûts internes et externes des accidents) Environnement (coûts externes des dommages à l'environnement)
Recettes imputables	Prestations propres / autofinancement, taxes et impôts imputables pour l'infrastructure routière (affectés ou non à des tâches précises)	Recettes tarifaires des transports publics, autofinancement et recettes accessoires, indemnités pour prestations d'intérêt général pour les transports et l'infrastructure
Sources de financement	Usagers de la route, pouvoirs publics, collectivité	Usagers des transports publics, pouvoirs publics, collectivité

Source: OFS (2009) | 1 Amortissements et intérêts

Les types de coûts (exploitation, entretien et capital) ainsi que leur nature (moyens de transports, infrastructure, sécurité et dommages à l'environnement) sont mis en évidence.

Le compte de transport distingue aussi le transport de personnes (trafic voyageurs) de celui de marchandises ainsi que les transports privés et les transports publics. Au niveau de la route, les catégories de véhicules suivantes sont distinguées: les voitures de tourisme, les motos, les cars, les poids lourds et les voitures de livraison. Quant aux transports publics routier et ferroviaire, le compte fait la distinction entre les bus, cars, trams et trains.

Au niveau des recettes, le compte des transports indique les sources de financement de chaque mode de transport. Le tableau 5 montre quelles recettes sont imputées aux moyens de transport, à l'infrastructure, à la sécurité et aux impacts sur l'environnement.

Tableau 5 : Recettes selon les coûts et les modes de transport - route et rail

Mode de transport	Moyen de transport	Infrastructure	Sécurité	Environnement
Transports privés routiers	Contributions propres. Les coûts sont autofinancés: coûts = recettes (les éventuels bénéfices et déficits financiers générés par les entreprises de transport ne sont pas pris en compte)	*De manière générale:* Prélèvements routiers imputables (selon la méthodologie du compte routier). Distinction entre les taxes affectées – impôts sur les huiles minérales; – vignette autoroutière; – impôts sur les véhicules à moteur et les autres taxes (une partie des impôts sur les huiles minérales). *Transport de marchandises:* RPLP pour le transport routier (selon la méthodologie du compte routier)	*De manière générale:* Primes d'assurance responsabilité civile privée *Transport de marchandises:* 50% des recettes RPLP restantes	*Transport de marchandises:* 50% des recettes RPLP restantes
Transports publics routiers	Recettes tarifaires Indemnités pour prestations d'intérêt général (variante)	Prélèvements routiers imputables (selon la méthodologie du compte routier).	Primes d'assurance responsabilité civile	–
Transports ferroviaires	Recettes tarifaires Indemnités pour prestations d'intérêt général (variante)	Ventes de sillons Indemnités pour prestations d'intérêt général (variante)	Primes d'assurance responsabilité civile	–

Les recettes de la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (RPLP) sont imputées, conformément à la philosophie de base de la redevance, en partie à l'infrastructure et en partie aux coûts relatifs à la sécurité et à l'environnement.

Les contributions publiques pour les prestations d'intérêt général des transports publics sur route et sur rail sont considérées en principe comme des recettes dans le compte des transports. Différentes variantes sont proposées pour la présentation de la couverture des coûts (voir le chapitre 4).

Source : OFS (2009)

1.4. Constats

Les comptes routier et ferroviaire ont des objectifs similaires. Ils visent à indiquer dans quelle mesure les charges liées à ces modes de transport sont couvertes par les usagers et les collectivités publiques. Leurs structures sont toutefois différentes. Le compte routier se concentre sur le financement de l'infrastructure routière alors que le compte ferroviaire tient également compte des dépenses et des recettes liées à l'exploitation des chemins de fer.

Le compte des transports réunit les précédents comptes et élargit leur champ (dépenses et recettes liés aux moyens de transports routiers, coûts de sécurité et coûts externes) afin de permettre la réalisation de comparaisons entre les modes de transport (rail, route et, à l'avenir, navigation, aviation et mobilité douce) et les domaines (infrastructure, moyens de transport, sécurité, environnement).

Le désir de comparabilité entre les modes de transport concerne également le mode d'imputation de la TVA[8] au sein du compte des transports, mais également par souci de cohérence, au niveau des comptes routier, ferroviaire, de l'aviation, de la navigation et de la mobilité douce. Cette question, à l'origine de la présente étude, motive les descriptions et analyses proposées aux chapitres 2 et 3 ainsi que les variantes sélectionnées au chapitre 4.

8 La TVA est décrite brièvement dans l'annexe 2.

2. Imputation de la TVA, pratique actuelle

Le second chapitre de ce rapport examine de manière détaillée les modes actuels d'imputation de la TVA dans le compte routier (section 2.1), le compte ferroviaire (2.2), le compte des transports (2.3) et le compte de l'aviation (2.4) tant du côté des dépenses que des recettes. La section 2.5 examine finalement les pratiques d'imputation de la TVA dans les comptes de transports étrangers. La section 2.6 constate qu'il existe différents modes d'imputation de la TVA dans le compte des transports.

2.1. L'imputation de la TVA dans le compte routier

A l'heure actuelle, les montants du compte routier sont enregistrés «au net» (c'est-à-dire sans TVA) tant du côté des dépenses que du côté des recettes. Toutefois, en vertu du principe d'équivalence proposée par la méthode Slembeck & Graf (2002, cf. point b), une « part TVA » est tout de même imputée en tant que recette du compte routier.

a) Historique

Les premières réflexions liées à la prise en compte de l'impôt sur la consommation dans le compte routier remontent aux années 80 et concernaient alors l'impôt sur le chiffre d'affaires frappant la livraison de marchandises (ICHA). L'imputation de l'ICHA différait entre recettes et dépenses. Du côté des dépenses, l'ICHA était enregistré dans le compte routier selon la méthode au brut, c'est-à-dire les montants de l'ICHA étaient compris dans les dépenses (investissements, produits, etc.). Du côté des recettes, seul l'ICHA payé sur la surtaxe douanière des carburants importés étaient inclus dans les recettes du compte routier. Le rapport de la commission Nydegger (1982) argumentait que l'ICHA est dans son principe une taxe générale, prélevée dans la même proportion sur la plupart des marchandises. Il ne peut donc être imputé comme prestation spécifique du trafic routier dans le compte routier. En raison de divergence d'opinions entre les membres de la commission, la méthode en place n'a pas subi de modifications.

La question du traitement des montants de l'impôt général sur les ventes dans le compte routier a refait surface en 1995 lors du remplacement de l'ICHA par la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Une raison technique en est la cause principale. Au niveau du compte routier, l'impossibilité pratique d'affecter une partie des montants de l'ICHA du côté des recettes avait disparu, car il était désormais possible d'identifier le montant de la TVA sur les transactions grâce au système de facturation[9]. L'étude réalisée par INFRAS (1997) conclut alors que la méthode au net doit être appliquée: les montants de TVA en lien avec les transports ne devraient donc pas être pris en compte dans le compte routier, tant du côté des dépenses (exploitation et infrastructure) que des recettes.

L'imputation de la TVA au net du côté des dépenses se justifie de la façon suivante: la valeur nette de TVA mesure le coût d'opportunité de la dépense pour les

9 Le calcul de la TVA à payer à l'administration fiscale se fait par soustraction, l'impôt payé sur les achats intermédiaires, facturés par les fournisseurs, est déduit de l'impôt facturé au client. Le solde peut être négatif en faveur de l'assujetti lorsque par exemple une grande partie de son chiffre d'affaires est frappé du taux nul (exportations) ou si le chiffre d'affaires est négligeable (avec les investissements importants réalisés par exemple lors du démarrage de l'entreprise).

pouvoirs publics puisque les montants de TVA payés leur sont retournés en tant que recettes fiscales. Toutefois, cette manière de voir n'est correcte que pour la Confédération qui seule bénéficie des recettes de la TVA. Le coût d'opportunité des cantons et communes correspond davantage aux dépenses brutes, TVA comprise[10].

b) La méthode T. Slembeck & S. Graf (2002) pour le compte routier

Les usagers de la route paient des impôts spécifiques (impôt et surtaxe sur les huiles minérales, RPLP, redevance pour l'utilisation des routes nationales, impôt sur les automobiles) dont une partie est affectée au financement des infrastructures routières. Dans la mesure où ces impôts sont répercutés (à long terme) sur les prix des biens ou services taxés (essence et diesel, prestations de transports routiers), ils sont à l'origine de recettes TVA, pour autant que les biens ou services en question soient frappés par la TVA.

Plus spécifiquement, comme la TVA est prélevée sur la totalité des prix nets (coûts + marge bénéficiaire + un éventuel impôt spécifique), des montants de TVA sont donc prélevés aussi sur les taxes spécifiques. Ces montants constituent des cas "d'impôt sur l'impôt". En d'autres termes, dans l'exemple des carburants, des montants de TVA sont aussi issus de la taxation de la part du prix de vente de l'essence constituée par l'impôt et la surtaxe sur les huiles minérales (essence et diesel). Il en va de même pour la redevance sur le trafic des poids lourds (RPLP) qui est compris dans la facturation des prestations de transport.

C'est essentiellement la raison pour laquelle les professeurs T. Slembeck de l'Université de St-Gall et S. Graf de la Haute Ecole de gestion de Winterthur ont proposé, en 2002, sur mandat de l'OFS, d'imputer du côté des recettes une « part TVA », en justifiant cette pratique par le principe d'équivalence.

Les recettes de la TVA sont imputables dès lors que les recettes des impôts spécifiques dépassent les charges des infrastructures routières. Ce principe repose sur la notion de taxe d'équivalence (« Äquivalenzabgaben »). Selon les auteurs, les impôts spécifiques routiers constituent des taxes d'équivalence s'ils sont prélevés dans le but de couvrir les coûts internes de la route, à l'exclusion des coûts externes, et à concurrence de la hauteur de ces coûts. La plus-value ou la valeur de la route aux yeux de l'usager est mesurée, selon le principe d'équivalence, par les taxes d'équivalence correspondantes. D'un point de vue économique, les parts affectées des impôts spécifiques doivent ainsi être considérées comme des taxes d'équivalence.

Sur cette base, les auteurs indiquent que les recettes de TVA qui découlent des taxes d'équivalence ne sont pas imputables dans les recettes du compte routier. Seule la TVA qui est prélevée sur la part des impôts qui dépasse les charges de la route est imputable. Dans le calcul expliqué dans l'encadré 1 et dans le tableau 6, il s'agit de la part de la TVA qui correspond à la différence entre les recettes des impôts spécifiques et les dépenses imputées dans le compte routier. Par analogie, les auteurs considèrent ainsi que la TVA payée sur les dépenses est remboursée au domaine de la route, à l'image de la situation d'une entreprise devant payer la

10 Dans les faits on peut distinguer la situation de la Confédération pour laquelle la dépense effective correspond à la dépense nette, alors que les cantons et les communes voient leurs dépenses grevées de TVA sans obtenir comme la Confédération une compensation financière correspondante du côté des recettes.

TVA sur ses ventes (recettes) mais obtenant le remboursement de la TVA sur ses achats intermédiaires (dépenses).

Ainsi, seule une partie de ces recettes de TVA résultant des impôts spécifiques est considérée comme source de financement de la route (d'où la notion de « part TVA »).

Encadré 1 : Procédure d'imputation de la TVA dans le compte routier

Afin de déterminer la TVA imputable au compte routier, Slembeck et Graf (2002) ont développé une procédure en deux étapes et en pondérant le taux de TVA.

Premier niveau

Le premier niveau recense les recettes affectées à la route, ainsi que les dépenses imputées effectives de la route. Si le solde entre les recettes soumises à la TVA ou non et les dépenses de ce premier niveau est positif, alors les montants de TVA découlant de ce solde sont comptabilisés en tant que recettes du compte routier. L'application du principe d'équivalence justifie d'imputer la TVA sur les recettes fiscales payées par les utilisateurs des routes mais qui ne sont pas affectées à une tâche spécifique.

Dans le calcul de la « part TVA », la TVA est prise en considération tant du côté des dépenses que du côté des recettes sans pour autant qu'elle n'apparaisse explicitement. Seul le solde positif entre les montants de TVA résultant des recettes et les montants de TVA payés sur les dépenses de la route est retenu.

Second niveau

Le second niveau recense les recettes générées par la route, mais n'y étant pas affectées. La somme de ces montants de TVA découlant de ces recettes détermine la TVA de second niveau et est ajoutée à celle de premier niveau.

Notons que le calcul des montants TVA considère un taux de TVA pondéré afin de n'inclure que la part des recettes résultant d'impôts se translatant effectivement dans les prix finaux.

Au total, le compte routier impute ainsi les dépenses au net tout en imputant, au niveau des recettes, une part TVA. Le montant de cette dernière est relativement faible, il atteint 115 millions en 2005 et 127 millions en 2009, soit environ 0,2% du total des recettes du compte routier[11].

L'adoption de la méthode S&G a engendré, en 2003, une révision des comptes routiers, afin d'intégrer de manière rétroactive la « part TVA ». Il en résulte un excédent de couverture plus élevé dans le compte de dépenses (+3,6% de couverture en 2000). Cette correction mène à une augmentation de la rentabilité du capital propre et du degré de couverture des dépenses (annexe 3). L'annexe 4 fournit en outre un exemple chiffré de cette procédure de calcul de la part TVA.

La méthode de calcul de la part TVA soulève quelques interrogations.

Premièrement, la méthode demeure difficile à comprendre et est relativement peu transparente. Ainsi, en examinant la procédure de S&G, il est possible de croire que tous les impôts spécifiques routiers sont considérés dans le calcul de la part TVA et non seuls les impôts spécifiques qui se translatent dans les prix finaux. Ce n'est toutefois pas le cas en raison du recours à un taux pondéré. Cette procédure pourrait être simplifiée en ne considérant que les impôts spécifiques donnant lieu indirectement à des recettes de TVA. De cette façon, l'impôt cantonal sur les véhicules à moteur et la vignette autoroutière seraient exclus. Ces derniers sont

11 0,2% des recettes totales du compte des transports.

payés, en effet, dans la très grande majorité des cas, directement par le consommateur et usager. Il n'y a donc pas de recettes indirectes de TVA.

Tableau 6 : La méthode de T. Slembeck & S. Graf (2002)

	Dépenses	**Recettes**	**Solde (Recettes - Dépenses)**
Niveau I	+ Nouvelles constructions + Améliorations/corrections + Acquisitions de terrain + Gros entretien + Entretien d'exploitation + Administration et gestion + Signalisation + Régulation et surveillance du trafic	+ 50% de l'impôt affecté sur les huiles minérales* + 100% de la surtaxe sur les huiles minérales + Part de l'impôt cantonal sur les véhicules à moteur qui est affectée à des fins routières + 100% de la vignette + Part de la RPLP apurée**, qui est utilisée par les cantons à des fins routières	
Somme I	**Dépenses routières (net)**	**Recettes spécifiques affectées à la route**	**Solde I**
		+ TVA sur solde I, si celui-ci est positif	**= Degré de couverture I**
Niveau II		+ 50% de l'impôt spécifique sur les huiles minérales (non affecté)* + environ 3/4 de l'impôt sur les automobiles*** + Part de l'impôt cantonal sur les véhicules à moteur qui n'est pas affectée à des fins routières + Part de la RPLP, qui n'est pas affectée par les cantons à des fins routières + 2/3 RPLP (part Confédération)	
Somme II		**Recettes spécifiques totales affectées à la route**	
Dépenses routières (net)		**+ TVA sur tous les montants du niveau II, pour autant qu'ils y soient soumis**	**Solde II = Degré de couverture II**

Source : Slembeck & Graf (2002)

* Par simplification, il est admis que les 100% des recettes de base sont imputées (au lieu de 99%). ** La RPLP corrigée comprend uniquement la partie qui sert à couvrir les coûts internes des transports routiers, sans considérer les coûts externes. *** Ne sont pris en compte que la charge fiscale qui dépasse la taxation douanière moyenne des marchandises importées.

Deuxièmement, la méthode ne considère pas que la livraison de produits exportés soit exonérée de la TVA[12]. La RPLP notamment ne génère ainsi pas de TVA en Suisse lorsqu'il s'agit d'un service de transport qui est exporté (pour le compte d'un client étranger). De même, dans les cas visés par l'art. 23 LTVA, les entreprises de transports peuvent obtenir le remboursement de la TVA sur les huiles minérales et la surtaxe sur les huiles minérales payées sur la facture d'essence. De plus, les camionneurs qui traversent la Suisse en trafic de transit paient bien,

12 Selon l'article 23 de la loi sur la TVA, la livraison de produits transportés ou expédiés à l'étranger est exonérée de TVA.

comme l'ensemble des autres camionneurs, la RPLP. Cependant, ces transporteurs facturent leurs prestations non pas en Suisse mais à l'étranger. Dans ce cas, la RPLP ne génère indirectement aucun montant de TVA en Suisse.

Troisièmement, la méthode ne comptabilise que les montants de TVA générés par les impôts spécifiques dès lors que leurs recettes dépassent les dépenses résultant des infrastructures routières. Une telle part TVA devrait par conséquent diminuer (voire disparaître) dès lors que l'ensemble des coûts de la route sont considérés. Spécifiquement, dans le compte de transport, la prise en compte des coûts externes annule la part TVA puisque les coûts totaux (moyens de transport, infrastructure, sécurité et environnement, coûts externes) sont alors supérieurs aux recettes de la route.

2.2. La TVA dans le compte ferroviaire

Les produits et charges du compte ferroviaire sont imputés nets de TVA car ils sont calculés à partir des comptes des entreprises de chemins de fer. Les montants de TVA payés par les clients sur les titres de transports et ceux payés par les entreprises sur leurs achats de biens et services ne sont pas considérés comme des produits ou des charges. Ils ne figurent par conséquent pas dans les comptes de pertes et profits, ni dans les bilans des entreprises ferroviaires[13]. Les montants de dépenses (achats de matériel, fourniture de bureau, etc.) et de recettes (par la vente de titres de transport aux voyageurs, par exemple) enregistrés dans les comptes d'exploitation des entreprises ferroviaires sont ainsi comptabilisés au net, soit après déduction de la TVA.

Du côté des recettes, aucun montant de TVA n'est intégré non plus. Il n'existe à priori pas d'opportunités pour appliquer une méthode semblable à celle de S&G au niveau du compte routier, car aucun impôt spécifique soumis à la TVA n'est prélevé sur les usagers. Si l'on se réfère au compte ferroviaire, la méthode S&G pose la question de la pertinence de limiter l'imputation d'une part de TVA à la seule prise en considération des impôts spécifiques. Pour le rail, il semble justifier d'élargir la méthode aux montants de TVA payés sur les ventes des titres de prestations de transport. Ces derniers sont en effet payés par les usagers des chemins de fer, comme le sont les impôts spécifiques dans le domaine routier. Les montants TVA en résultant, une fois la TVA due sur les dépenses déduite, pourraient ainsi constituer une part TVA à imputer dans les recettes du compte ferroviaire. Une part plus importante des coûts serait alors considérée comme financée directement par les usagers.

Notons que dans le domaine ferroviaire, la TVA intervient encore indirectement par le biais des financements spéciaux dans le compte ferroviaire. Le Fonds pour les grands projets ferroviaires, spécialement mis en place par la Confédération, est en effet en partie financé par les recettes de la TVA, un pour mille supplémentaire de TVA étant légalement affecté à ce fonds. Les autres sources de financement de ce fonds sont des impôts spécifiques du domaine de la route, soit les

13 En effet, les principes comptables régissant l'enregistrement de la TVA encaissée ou à recevoir sur les recettes et de celle payée sur les achats de biens et services (mais remboursée à titre de charges antérieures) font apparaître le chiffre d'affaires et les achats intermédiaires en biens et services nets de TVA.

deux tiers du produit de la RPLP et une part de l'impôt sur les huiles minérales (part affectée au financement des NLFA)[14].

2.3. La TVA dans le compte des transports

Le compte des transports est en partie construit sur la base des comptes routier et ferroviaire. Il a par conséquent repris les modes d'imputation de la TVA de ces derniers.

a) Les moyens de transports

Dans le compte des transports, les coûts et recettes imputés aux moyens de transport de la route sont indiqués au brut, c'est-à-dire TVA comprise. Dans le cas du transport ferroviaire, la TVA est par contre exclue tant au niveau des dépenses que des recettes (imputation au net), comme c'est le cas dans le compte ferroviaire.

Au niveau des moyens de transport, la comparaison entre les domaines routier et ferroviaire est donc biaisée par le mode d'imputation de la TVA.

Théoriquement, les deux modes d'imputation peuvent se justifier. Ainsi si l'imputation au brut reflète la dépense réelle pour l'acheteur final (c'est-à-dire le prix y. c. TVA), l'imputation au net rend compte du coût effectif pour la collectivité (hors transfert). Notons que l'imputation au brut au niveau des moyens de transport routier est un cas particulier. Ce dernier contraste avec la pratique établie dans le compte routier qui comptabilise les dépenses d'infrastructure au net[15]. D'ailleurs, comme il est indiqué plus bas, les dépenses d'exploitation des moyens de transport et d'infrastructure du rail figurent également au net dans le compte de transports.

Le solde du compte des transports (en francs) n'est pas modifié par l'imputation au brut (TVA incluse) au niveau des moyens de transport de la route car les achats des moyens de transports routiers sont "autofinancés". Par définition, les dépenses en moyens de transport sont égales aux recettes. Par contre, les comparaisons entre modes de transports s'en trouvent péjorées.

b) Les infrastructures

Au niveau des infrastructures routières, le compte des transports reprend les chiffres du compte routier. Les montants des dépenses et des recettes sont par conséquent comptabilisés au net (TVA exclue) et la "part TVA" déterminée selon la méthode S&G est incluse dans les recettes.

14 Le compte de résultats du Fonds comprend les revenus, qui se composent des attributions au fonds sous forme de recettes affectées, des prêts inscrits à l'actif ainsi que des intérêts actifs sur les prêts, et les charges, qui se composent des prélèvements consacrés aux projets, des intérêts passifs sur les engagements du fonds, de la réévaluation des actifs ainsi que, dans une phase ultérieure, des remboursements des avances accordées par la Confédération.

15 Les coûts des moyens de transports de route sont calculés sur la base des frais kilométriques du TCS. Les frais totaux d'utilisation se composent des frais fixes et des frais variables. Les frais fixes comprennent l'amortissement, les intérêts, les impôts de circulation, l'assurance responsabilité civile, l'assurance casco, les autres assurances (par ex protection juridique), la location de garage ou place de parc, les dépenses accessoires annuelles (par ex, vignettes, cotisation TCS) et les frais d'entretien du véhicule. Les frais variables comportent les postes suivants: dépréciation, carburant, pneus, services, entretien antipollution, réparations. Pour le calcul des coûts des moyens de transport dans le compte des transports, les impôts et primes d'assurance ont été écartés, soit entre autres l'impôt cantonal sur les véhicules à moteur, mais les montants de TVA payée sur divers frais (pour l'entretien par exemple) n'a pas été déduits des montants bruts composant les frais kilométriques (communication de l'OFS sur la base de l'étude pilote 2003 réalisée par Infras).

Pour les infrastructures ferroviaires, les montants sont issus du compte ferroviaire et sont par conséquent comptabilisés au net tant au niveau des dépenses que des recettes. Aucune "part TVA" n'est prise en considération parmi ces dernières.

La part TVA reprise au niveau de la route dans le compte des transports constituent potentiellement une source de biais lors de comparaisons. Un survol rapide permet de considérer que tel n'est pas le cas, car l'absence d'impôts spécifiques destinés au financement des infrastructures ferroviaires implique que cette part est nulle. Toutefois, comme indiqué ci-dessus dans la présentation du traitement de la TVA dans le compte ferroviaire (section 3.2), il est nécessaire de tenir compte du fait que le rail finance ses coûts à la fois par la vente de titres de transports et par des contributions des pouvoirs publics. Il conviendrait par conséquent de déterminer la part TVA du rail en tenant compte des montants de TVA sur la vente de biens et de services.

Par effet d'entraînement, cette réflexion demande alors de déterminer si les montants de TVA liés à l'achat des moyens de transport dans le domaine routier[16] et du rail doivent être considérés dans le calcul de la part TVA. Cette dernière devrait alors être calculé au niveau du compte des transports puis alloué à ses composantes (moyens de transports, infrastructures).

c) Les coûts externes et dépenses de sécurité

Selon les pratiques en matière d'estimation des coûts externes, la valeur accordée aux variations de la qualité ou de la disponibilité des biens environnementaux doit être estimée "au net". Cette pratique est justifiée par le souci d'éviter les distorsions de prix introduites par les impôts indirects et les subsides.

L'évaluation des coûts externes des transports en Suisse (ARE, 2007) repose sur trois principales méthodes d'évaluation :

- **l'évaluation des conséquences des dommages**: cette méthode évalue un dommage en considérant les conséquences financières qui en résultent. Les conséquences négatives du bruit sont ainsi évaluées par le biais des frais médicaux qu'il engendre. L'ARE (2007) précise que les référents de prix (coût d'une hospitalisation) utilisés sont exprimés aux coûts des facteurs, c'est-à-dire après déduction des impôts indirects tels la TVA et l'ajout des subventions. Dans certains cas, l'évaluation du dommage repose sur un modèle permettant d'estimer le différentiel de prix d'un bien ou d'un service selon la qualité d'un attribut (par exemple, le niveau de bruit) en contrôlant les autres facteurs pouvant également influencer le prix. L'estimation des coûts externes du bruit recourt à cette technique pour évaluer l'impact d'une augmentation du bruit sur la valeur locative. Lors de l'application de cette procédure d'estimation, les loyers sont "corrigés" des éventuelles taxes ou subventions dans la base de données initiale.
- **l'évaluation du coût de mesures de prévention**: cette méthode considère que la valeur des dépenses d'évitement ou d'atténuation des dommages est, au plus, égale au dommage évité. A nouveau, les référents de prix ou de coûts sont estimés hors taxes et subventions. Il s'agit par exemple de l'estimation

16 Dans le domaine routier, les moyens de transports étant autofinancés, le solde entre dépenses et recettes est nul. Aucune part TVA n'en résulte par conséquent.

des coûts nécessaires à la stabilisation des gaz à effet de serre ou les coûts des nettoyages supplémentaires des bâtiments dans les zones à fort trafic.

- **l'évaluation contingente**: cette méthode recourt à des enquêtes, afin de déterminer la disponibilité à payer des individus pour ne pas subir un dommage donné. A nouveau, la procédure d'estimation de telles disponibilités à payer a pour objectif l'estimation de montants hors taxes et subventions. Il est toutefois probable que de telles disponibilités à payer soient "exprimées" relativement aux référents (prix, valeurs) connus des personnes interviewées. Hors, ces prix sont susceptibles d'intégrer des montants de TVA.

En résumé, l'estimation des coûts externes du transport se fait au net afin de favoriser les comparaisons entre pays, modes de transport et types de dépenses. Toutefois, le recours à des valeurs ou prix de références issues d'études diverses ne permet pas, dans chaque cas, de contrôler dans quelle mesure les correctifs relatifs aux impôts indirects et aux subventions nécessaires ont été réalisés. Il serait en revanche indéniablement erroné de considérer la valeur au brut des coûts externes.

Pour des raisons identiques, l'évaluation des dépenses de sécurité (internes et externes) est réalisée au net.

d) Synthèse des modes d'imputation de la TVA dans le compte des transports

Le tableau 7 synthétise les modes d'imputation actuels de la TVA dans le compte actuel des transports. Le fait que le mode d'imputation de la TVA varie selon les domaines de transport et les types de dépenses et de recettes réduit la comparabilité entre les modes de transports. Il est ainsi dommageable que la route et le rail ne suivent pas une pratique identique au niveau des moyens de transport et des infrastructures. Les dépenses et recettes incluant des montants de TVA sont ainsi surestimées par rapport à celles imputées au net.

Tableau 7 : Imputation de la TVA dans le compte actuel des transports

	Route	**Rail**
Moyens de transport	**Au brut**	Au net
Infrastructures	Au net avec **part TVA** (S&G)	Au net
Sécurité (interne)	Au net	Au net
Coûts externes	Au net	Au net

La cohérence au niveau de l'inclusion ou non de la TVA n'est pas assurée non plus entre les différentes catégories de dépenses. Pour le transport routier, les dépenses liées aux moyens de transport (montants bruts comptabilisés) sont ainsi surévaluées par rapport aux montants des coûts externes (montants nets comptabilisés).

2.4. La TVA dans le compte pilote de l'aviation

Dans le compte aérien, à l'instar du compte ferroviaire, l'exclusion des montants de TVA (méthode au net) a été choisie. Ce choix s'explique principalement par le fait que le compte de l'aviation agrège les comptes d'exploitation des compagnies aériennes (respectivement celui des liaisons aériennes assurées sur le territoire suisse) et recense les recettes et les dépenses liées à la construction et à l'entretien des infrastructures aéroportuaires. De plus, l'aviation internationale (de

même que le trafic ferroviaire international) n'étant pas soumise à la TVA, la plus grande partie de la valeur ajoutée de l'aviation n'est donc pas concernée.

L'étude sur le compte de l'aviation part du principe que les montants enregistrés dans le compte de l'aviation sont nets de la TVA tant du côté des dépenses que du côté des recettes (Infras, 2011). Aucune tentative d'application de la méthode S&G du compte routier n'a été réalisée. La pertinence de son application au domaine de l'aviation n'y est pas non plus discutée. Toutefois, un examen rapide montre que la TVA ne touche que marginalement les impôts spécifiques frappant l'aviation. En effet, la consommation de carburants par l'aviation internationale est exempte d'impôt. Par conséquent, aucune part TVA sur l'impôt spécifique ne peut en découlée.

2.5. L'imputation de la TVA dans les comptes de transports étrangers

Le recensement des pratiques en matière d'imputation de la TVA dans les comptes des transports d'autres pays demeure difficile à ce jour en raison du manque d'informations. En effet, la question du traitement des impôts indirects n'est que marginalement abordée dans les publications étrangères. Des contacts avec les responsables de ces comptes ont néanmoins permis de confirmer que la méthode au net est celle qu'il souhaite appliquer.

Les comptes des transports étrangers ne sont pas forcément comparables aux comptes des transports de la Suisse en raison de leurs objectifs différents. En effet, une partie des comptes des transports examinés ont la forme de comptes satellites[17]. Ils visent à déterminer l'importance économique des transports (c'est-à-dire la part de la valeur ajoutée du transport dans le PIB). Dans ce cas de figure, la question de la TVA recoupe celle des autres impôts indirects et subventions et se rapporte au choix à effectuer entre indicateurs au prix du marché et ceux aux coûts des facteurs.

Le compte des transports suisse est davantage un compte hybride, à mi-chemin entre un compte satellite, un compte d'exploitation (privé) et un compte de dépenses (public). Il examine ainsi non seulement les dépenses du secteur des transports mais également ses sources de financement. La question de l'imputation de la TVA s'y pose par conséquent de manière plus spécifique. Il est ainsi peu pertinent de se pencher en détails sur les modes d'imputation des comptes satellites du secteur primaire ou du secteur du tourisme en Suisse ainsi que sur le compte belge des transports. La description de ces comptes et de leur mode d'imputation de la TVA a par conséquent été annexée (annexe 5).

La comparaison avec le compte allemand des transports est plus opportune. Ce dernier a en effet une structure et des objectifs similaires au compte des transports suisse. Le compte allemand des transports comprend un compte capital rou-

[17] Un compte satellite décrit la structure d'une industrie donnée (par exemple le transport, le tourisme, l'environnement ou encore l'agriculture) dans un pays, mesurant son importance économique et sont intégration dans l'économie nationale. Il représente un cadre intégré de statistiques et fait état de la structure de l'économie et de la contribution de chaque industrie. Le terme «satellite» fait référence au fait que le compte est un sous-ensemble des comptes d'intrants et d'extrants du pays, qui détaillent la valeur de la production et de la consommation de l'activité considérée. Les comptes satellites établissent un cadre relié aux comptes nationaux permettant de concentrer l'attention sur un certain champ ou aspect économique et social du contexte de ces dits comptes nationaux. Le compte des transports correspond en partie seulement à cette définition.

tier et ferroviaire, ainsi qu'un compte de dépenses publiques centrées sur l'infrastructure (équivalent du compte routier suisse) pour les deux modes de transports. La méthode au net est appliquée du côté des dépenses routières (une part de TVA est ainsi retirée des montants des dépenses publiques routières). Au niveau des dépenses du compte ferroviaire, celles-ci ne comprennent pas de TVA car elles résultent, comme en Suisse, de l'agrégation des différents comptes des entreprises ferroviaires (principalement la Deutsche Bahn) et sont donc également nettes de TVA.

Du côté des recettes, aucun montant de TVA n'est imputé dans le compte des transports. Ainsi, bien que des impôts spécifiques frappent également le domaine de la route en Allemagne et se translatent dans les prix finaux (notamment la redevance pour poids lourds LKW-Maut[18]) aucun montant de TVA n'a été inclus du côté des recettes.

2.6. Constats

Au total, le compte des transports n'a pas opté pour une imputation uniforme de la TVA. Le compte de la route dans le compte des transports impute une part TVA (méthode S&G) du côté des recettes des infrastructures alors que les autres modes de transport considèrent les recettes au net, c'est-à-dire hors TVA. Le compte des transports rend compte également des dépenses liées aux moyens de transport de la route au brut alors que l'ensemble des autres dépenses y est considéré au net.

Les comptes étrangers examinés semblent également avoir opté pour un mode d'imputation au net de la TVA.

Cette dualité dans les modes d'imputation de la TVA dans le compte des transports n'est pas souhaitable car il diminue la qualité des comparaisons entre modes de transports ainsi qu'avec l'étranger. Il semble important sur ce point d'assurer un mode d'imputation de la TVA identique entre modes de transports au niveau du compte des transports. Des divergences sont toutefois possibles au niveau du compte routier et du compte ferroviaire en raison de leur structure différente.

Notons toutefois que le maintien de modes différents d'imputation de la TVA dans les comptes routier et ferroviaire est remis en cause par l'évolution probable du cadre général des comptes de transport. En effet, le compte ferroviaire sera intégré définitivement, dans le cadre du projet TR2010, dans le nouveau compte des transports et ne fera plus l'objet de publications séparées. Il en ira de même pour les comptes de l'aviation, de la navigation et de la mobilité douce. Ainsi, seul le compte routier devrait continuer à être publié de manière individuelle pour des considérations d'ordre juridique. Il est de fait le seul pour lequel on peut envisager à terme de conserver un mode d'imputation de la TVA différent des autres comptes. Ceci permettrait de ne pas introduire de rupture au niveau du compte routier. Par contre, le compte routier et le compte des transports proposerait des chiffres

[18] La LKW-Maut est une taxe que doivent payer les poids lourds utilisant les autoroutes allemandes. Le montant de la taxe à payer par l'utilisateur dépend du nombre de kilomètres effectivement parcourus sur autoroute. La taxe est perçue en se référant à la plaque d'immatriculation du véhicule soumis au péage. Sont soumis à la LKW-Maut les véhicules automobiles destinés exclusivement au transport de marchandises et dont le poids total autorisé en charge – remorque comprise – est de 12 tonnes au minimum.

légèrement différents pour les coûts et recettes associé à l'infrastructure routière. Pour rappel, la part TVA représente, en 2009, 127 millions de francs et, en 2005, 115 millions de francs.

3. Le critère d'imputation des recettes fiscales

Le troisième chapitre a pour objectif de clarifier et d'identifier les critères d'imputation des recettes fiscales dans les comptes des transports et d'examiner leur applicabilité à la TVA. L'examen des critères d'imputation cherche à mettre en évidence les principes qui ont déterminé l'imputation des recettes fiscales dans les comptes de transports afin de déterminer dans quelle mesure les recettes de la TVA doivent ou non être incluses, au regard de ses principes, dans les comptes concernés.

La section 3.1 examine le critère de la spécificité des impôts, critère à l'origine de l'imputation des impôts spécifiques dans le compte routier. La section 3.2 examine la pertinence de l'application du critère de l'affectation (par opposition à celui de la génération) aux comptes de transport suisses. Les conséquences du respect de ces critères au niveau de l'imputation de la TVA sont présentées.

3.1. Le critère de la spécificité des impôts

La nature spécifique des impôts constitue un critère possible d'imputation dans un compte particulier. Il consiste à n'imputer comme recette fiscale que celles découlant des impôts spécifiques et non de l'ensemble des impôts (généraux, directs) frappant le domaine concernée (cf. encadré 2).

Encadré 2 : Définition des prélèvements fiscaux

Impôt (Steuer): l'impôt est une contribution versée par un particulier à une collectivité publique pour participer aux dépenses résultant des tâches générales dévolues à cette dernière en vue d'atteindre le bien commun. Il est indépendant de toute contre-prestation étatique spécifique. Pour l'OCDE, le terme « impôt » désigne un prélèvement obligatoire au profit du gouvernement sans contre-prestations directes.

Impôt direct (direkte Steuer): l'impôt est qualifié de direct lorsque le contribuable légal et effectif est identique. Il s'agit, par exemple, des cas des impôts sur le revenu et de la fortune des personnes physiques ou sur le capital et le bénéfice des personnes morales.

Impôt indirect (indirekte Steuer): L'impôt est qualifié d'indirect lorsque ce dernier est susceptible d'être répercuté sur les prix des prestations imposées et donc reporté sur un tiers. La fiscalité "indirecte" est ainsi associée aux impôts sur la consommation qui sont en règle générale collectés auprès des producteurs et distributeurs, mais payés de fait par les consommateurs. La TVA par exemple est considérée comme un impôt indirect dans la mesure ou les entreprises assujetties (contribuable légal) répercutent tout ou une partie de l'impôt sur les acheteurs et consommateurs (contribuable effectif).

Taxe (Abgabe): Le terme « taxe » désigne un prix ou un prélèvement payé en échange d'une contre-prestation fournie par l'Etat.

Impôt/taxe spécifique (spezifische Abgabe): l'impôt spécifique est un prélèvement fiscal dont l'assiette d'imposition est restreinte, frappant un seul bien ou service ou groupe de produits déterminé.

Source : notamment Oberson, X. (2011)

L'impôt spécifique désigne un impôt indirect dont l'assiette d'imposition est restreinte, frappant un seul bien, service ou groupe de produits déterminé[19]. Comme tout impôt, les impôts spécifiques n'ont par définition pas de contre-prestation directe pour le contribuable. Toutefois, les impôts qui frappent spécifiquement les usagers de la route peuvent être interprétés comme le prix des prestations routières fournies par les pouvoirs publics. A ce titre, ils sont considérés comme des recettes imputables dans le compte routier et le compte des transports.

Pour les transports, le critère de la spécificité des impôts revient ainsi à ne considérer que les impôts dont les assiettes ont un lien fort avec le domaine (encadré 3), comme l'imposition des carburants ou l'utilisation de l'infrastructure (vignette). A l'époque, la Commission Nydegger (1982, 1985) a opté pour ce critère en décidant de n'imputer que les impôts spécifiques à la route dans le compte routier. La Commission recommande ainsi de porter au compte routier, en tant que prestations spécifiques, les taxes qui sont produites exclusivement ou en grande partie par le trafic motorisé et qui dépassent une taxation comparable d'autres objets imposables. En d'autres termes, seule la part des recettes qui dépasse des prélèvements comparables doit être incluse dans le compte. Ce choix est cohérent avec l'objectif du compte routier car son objectif principal vise à comparer les ressources publiques consommées par le trafic routier motorisé aux taxes spécifiques imposées à celui-ci. Il est également cohérent pour les autres modes de transports au vu des objectifs du compte ferroviaire et du compte des transports.

Encadré 3 : Les impôts spécifiques aux transports

Au niveau du transport routier, cinq impôts spécifiques prélevés par la Confédération frappent les activités des transports routiers, soit la consommation de carburants (impôts sur les huiles minérales grevant les carburants et surtaxe sur les huiles minérales), l'utilisation des autoroutes (redevance pour l'utilisation des routes nationales), la circulation des poids lourds (la redevance sur les poids lourds liée aux prestations, RPLP) et les automobiles (impôts sur les automobiles). Aux impôts fédéraux il convient d'ajouter les impôts cantonaux sur les véhicules à moteur. Tous ces impôts sont présentés de manière détaillée dans l'annexe 6 avec leurs bases légales.

L'impôt sur les carburants touche également le transport aérien et la navigation. Le domaine du transport aérien comporte également d'autres prélèvements (redevances aéroportuaires, telles que les taxes d'atterrissage et de décollage, de sécurité et de surveillance). Aucun impôt spécifique ne frappe les usagers du rail. Les usagers ne paient pas d'impôts spécifiques au rail pour financer les prestations de transport consommées, mais ils paient les titres de transport.

Cette décision de la Commission explique ainsi l'exclusion de l'impôt sur le chiffre d'affaires (ICHA) du compte routier. L'ICHA étant un impôt général, il ne pouvait être imputé dans les recettes du compte routier.

Sur cette base, le choix de n'imputer que les impôts spécifiques justifie l'exclusion des recettes de la TVA, car cette dernière, bien qu'elle soit de nature indirecte

[19] Le rapport Nydegger (1982, p. 8) précise la définition des "taxes spécifiques": il ne faut considérer comme taxe spécifique au trafic des véhicules motorisés à imputer dans le compte routier que les prestations fournies exclusivement ou dans une mesure importante pour le trafic des véhicules motorisés et dépassant une charge comparable d'autres objets imposables. Pour Cnossen (2005, S. 2), les caractéristiques des impôts spécifiques (« selective » ou « excise » taxes) … "are selectivity in coverage, discrimination in intent, and often some form of quantitative measurement in determining the tax liability". Les principaux objectifs de ces impôts selon l'utilisation de leurs recettes seraient le prélèvement de ressources générales pour les administrations publiques, de refléter les coûts externes, de décourager la consommation de certains produits, de faire payer les utilisateurs des routes pour les services rendus par les pouvoirs publics (chapitre 1, Economics and Politics of Excise Taxation, in Cnossen, 2005).

comme les impôts spécifiques, n'est pas spécifique au domaine des transports mais concerne l'ensemble de l'économie. En vertu du critère d'imputation de la spécificité des impôts, il conviendrait par conséquent d'opter pour un mode d'imputation au net de la TVA dans les comptes de transport.

Du point de vue théorique, trois critiques principales peuvent être formulée.

1. Pour rappel, la « part TVA » introduite dans les recettes du compte routier s'explique par le fait que les impôts spécifiques sont des impôts indirects[20] qui se répercutent dans les prix (en effet, les impôts spécifiques augmentent les coûts de production et sont donc en partie répercutée sur les prix finaux payés par les utilisateurs), ce qui augmente les montants de TVA perçus par l'Etat. Le compte routier les inclut car ces recettes de TVA découlent d'impôts spécifiques, elles seraient ainsi "en dépassement" des recettes comparables comme le sont les impôts spécifiques[21].

Si il est exact d'affirmer que les impôts spécifiques du tableau 8 ci-dessous frappent exclusivement le domaine routier, la TVA prélevée sur ces impôts spécifiques ne dépasse par contre pas celle qui serait prélevée sur un montant semblable découlant d'une imposition spécifique dans un autre domaine de l'économie. En d'autres termes, la TVA n'est pas spécifique au domaine des transports même si elle frappe indirectement des impôts qui lui sont spécifiques.

2. Si l'imputation d'une part TVA au niveau du compte routier est malgré tout acceptée, la mise en cohérence des modes de transports dans le compte des transports exige de l'appliquer de manière similaire aux autres recettes générant des montants de la TVA. Dans le compte routier, seuls les impôts spécifiques sont concernés par la TVA. Dans les comptes des transports et ferroviaire, les ventes de biens et services (qui sont spécifiques au domaine concerné) donnent également lieu à des montants de TVA (chapitre 2). Il est théoriquement difficile de justifier leur exclusion. En effet, soit l'on exclut systématiquement la TVA, qu'elle découle des impôts spécifiques ou de ventes de biens et de services, soit on l'inclut dans les deux cas. Il est en effet impossible de soutenir que les impôts spécifiques sont davantage liés au domaine routier que le sont les ventes de prestations de transport dans le domaine ferroviaire.

Le tableau 8 indique à ce titre dans quels cas il existe un montant de TVA dans le compte des transports actuels. N'inclure que les montants de TVA sur les impôts spécifiques tendrait à favoriser les recettes de la route sur les autres domaines.

3. Finalement, la TVA est un impôt général sur les ventes de biens et services. Son inclusion pose dès lors la question de l'imputation des autres impôts géné-

[20] A l'origine, la distinction entre les impôts directs et indirects provient du fait que les impôts indirects sont répercutés sur les prix et donc sur les consommateurs du bien ou du service imposé, alors que les impôts directs sont payés directement par l'assujetti à l'impôt (impôt direct sur le revenu ou sur le bénéfice). La TVA est un impôt indirect. Dans le compte des transports, elle frappe certaines prestations et livraisons de biens.

[21] C'est pour cette raison que les recettes de l'impôt sur les automobiles ne sont pas retenues à 100% dans la procédure S&G; seule la part en dépassement des droits de douanes moyens est considérée. Notons que les changements des droits de douane entraineraient une modification du pourcentage de l'impôt à retenir. Aussi, du point de vue légal, l'impôt sur les automobiles est aujourd'hui un impôt sur la consommation intérieure, même si l'impôt ne frappe de fait essentiellement les véhicules importés ; la Suisse ne produisant pratiquement pas de véhicules. Les accords de libre-échange (GATT/OMC) ont contraint la Suisse à convertir les droits de douane sur les automobiles et leurs parties en un impôt de consommation interne. Pour satisfaire à ces exigences, il a fallu compléter la Constitution fédérale et légiférer. Le peuple a accepté la nouvelle disposition constitutionnelle le 28 novembre 1993. Le Parlement a voté la loi sur l'imposition des véhicules automobiles le 21 juin 1996. Cette loi est entrée en vigueur le 1er janvier 1997.

raux frappant le domaine des transports, tels les impôts sur les revenus du travail, sur le chiffre d'affaires ou les bénéfices. Ces derniers doivent-ils dès lors également être inclus dans les recettes? Un critère supplémentaire devient alors nécessaire pour justifier leur exclusion. Actuellement, un tel critère n'est pas explicité.

Tableau 8 : TVA liée aux trafics routier et ferroviaire

Impôts / taxes	Affectation principale	TVA
Trafic routier		
Impôt sur les huiles minérales grevant les carburants	Trafic routier (50%)	Oui, au travers de la vente d'essence et de diesel
	Budget général de la Confédération (50%)	Oui, au travers de la vente d'essence et de diesel
Surtaxe sur les huiles minérales	Trafic routier (100%)	Oui, au travers de la vente d'essence et de diesel
Redevance pour l'utilisation des routes nationales	Trafic routier (100%)	Non
Redevance sur le trafic des poids lourds	Cantons (1/3) - trafic routier (pour les coûts non couverts du trafic routier) et budget général	Oui, au travers de la vente de prestation de transport de marchandises
	Confédération (2/3) - Fonds pour les grands projets ferroviaires (FTP)	Oui, au travers de la vente de prestation de transport de marchandises.
Impôt sur les automobiles		Oui, au travers de la vente de prestation de véhicules
Impôts cantonaux sur les véhicules à moteurs	Canton - trafic routier (part non connue) et budget général	Non
TVA lors de l'achat et l'entretien de moyens de transports routiers et sur les dépenses d'entretien, construction et exploitation des infrastructures routières et TVA sur les impôts spécifiques	Confédération - budget général et part affectée aux assurances sociales	-
	Part affectée au Fonds pour les grands projets ferroviaires (FTP)	-
Trafic ferroviaire		
TVA sur la vente de prestations de transports ferroviaire et sur les dépenses d'entretien, construction et exploitation des infrastructures ferroviaires	Confédération - budget général et part affectée aux assurances sociales	-
	Part affectée au Fonds pour les grands projets ferroviaires	-

* La TVA n'est pas perçue directement sur les impôts mais indirectement au travers de la vente imposable de biens (p ex. essence) ou de service (p. ex. prestations de transports).

3.2. Les critères de l'affectation et de la génération

Deux autres critères d'imputation des recettes fiscales dans des comptes particuliers se réfèrent à l'origine des recettes (sont-elles issues du domaine considéré?) et à leur utilisation (à quel domaine sont-elles affectées?). On distingue ainsi théoriquement les recettes fiscales générées par un domaine et celles y étant affectées.

Deux optiques en découlent:

- **Selon l'optique de l'affectation**, seules les recettes légalement affectées à un domaine particulier devraient être imputées au compte portant sur ce domaine. Ainsi, appliqué au compte routier, ce principe implique que les recettes de l'impôt sur les huiles minérales grevant les carburants devraient être imputées en partie seulement dans la colonne des recettes, puisque la moitié de cet impôt est versée à la caisse fédérale.
- **Selon l'optique de la génération**, les recettes fiscales issues d'un domaine devraient revenir au domaine dont elles sont issues. Dans ce cas de figure, la totalité des recettes de l'impôt sur les huiles minérales grevant les carburants devrait être considérée comme des recettes du compte routier et imputée dans ce compte.

Le choix de l'imputation en fonction du critère de l'affectation indique que les recettes fiscales qui sont mises à disposition d'une activité donnée sont celles que le législateur a décidé de lui attribuer au détriment de toute autre activité. L'affectation de recettes fiscales reflète alors un choix politique, car il empêche, sans changements des dispositions légales, toute réaffectation ultérieure opportuniste de ces recettes fiscales à un autre domaine. Il diminue la marge de manœuvre des pouvoirs publics lors de la détermination des priorités budgétaires. Il semble que l'affectation ait en revanche l'avantage (politique) de renforcer l'acceptabilité de nouveaux prélèvements lorsque ladite affectation est réalisée en faveur de dépenses jugées prioritaires par les électeurs et votants.

L'imputation en fonction du critère de la génération met l'accent sur l'origine des moyens qui sont attribués au domaine considéré, en saisissant l'ensemble des contributions de nature fiscale issues d'une activité donnée, indépendamment de leur affectation ultérieure. De ce fait, les bénéficiaires de l'activité taxée paient pour les prestations rendues par les collectivités publiques. Dans ce sens; il y aurait sur un plan global une équivalence entre coûts et bénéfices. Fréquemment dans ces cas, les recettes générées par un secteur sont aussi celles qui sont affectées à ce même secteur.

Les recettes de la TVA n'étant pas affectées aux transports[22], la justification de les faire apparaître dans le compte des transports peut se baser sur le critère de la génération.

Actuellement, les comptes de transport en Suisse ne respectent ni le critère de l'affectation, ni celui de la génération. En effet, le critère de l'affectation n'est pas respecté car les recettes de l'imposition de l'impôt sur les huiles minérales grevant les carburants sont entièrement imputées dans les recettes du compte routier bien qu'elles ne soient pas seulement affectées au domaine routier. La méthode S&G d'imputation d'une part TVA dans le compte routier implique également sur l'imputation de recettes fiscales générées (la TVA) et non affectées au domaine routier. Le critère de la génération n'est également pas respectés car les recettes fiscales résultant de l'imposition du bénéfice et du capital des entreprises de transport ne sont, par exemple, pas imputées dans les recettes. De même, seule une part des recettes de TVA sont imputés dans les recettes.

22 Une faible part des recettes de la TVA est affectée toutefois aux assurances sociales et au fonds pour les infrastructures ferroviaires.

Ainsi, les critères de l'affection et de la génération n'étant actuellement pas utilisés dans les choix d'imputation des recettes fiscales dans le compte des transports, leur apport à la problématique de ce mandat est limité. En d'autres termes, justifier une imputation au net de la TVA sur la base du critère de l'affectation nécessiterait une refonte plus étendue du compte routier afin d'exclure également les recettes des impôts spécifiques de la route non affectées au domaine routier. A l'inverse, justifier une imputation de la TVA dans les recettes en se référant au critère de la génération pose la question de la prise en considération des autres recettes fiscales (imposition des revenus du travail, du bénéfice et du capital des entreprises) générées par le secteur des transports. Une telle réflexion dépasse assurément le cadre de ce mandat.

3.3. Constats

La revue des modes d'imputation actuels de la TVA dans les comptes suisses de transport (chapitre 2) ainsi que l'examen des critères d'imputation potentiellement applicables aux recettes fiscales dans ce domaine aboutit aux conclusions suivantes:

Le mélange des méthodes d'imputation au net et au brut dans le compte des transports péjore la qualité des comparaisons entre les modes de transport et les domaines (infrastructure, moyens de transport, environnement, sécurité).

La méthode actuelle de calcul de la part TVA dans le compte routier et le compte des transports (au niveau des infrastructures routières) est sujet à caution tant des points de vue de son exactitude (inclusion de montant non soumis à la TVA) et de sa justification théorique. Elle est également excessivement complexe et demeure peu comprise par les parties prenantes.

L'imputation de montants de TVA dans les comptes routier et de transport ne respecte pas le critère d'imputation de la spécificité des impôts établit à l'origine pour ces comptes. L'inclusion de la TVA, si elle devait se maintenir, nécessiterait également l'adoption d'un second critère permettant de justifier l'exclusion des autres impôts généraux (impôts sur les revenus du travail, sur le capital, sur les bénéfices) frappant les acteurs du domaine des transports.

Finalement, l'examen du critère de l'affectation, qui constitue un critère commun d'imputation des recettes dans un compte particulier, justifierait l'exclusion des montants de TVA. Ce critère n'est toutefois pas respecté dans les comptes routier et de transport actuels car certains impôts spécifiques sont actuellement imputés au domaine routier bien qu'ils n'y soient pas légalement affectés. L'évocation du critère de l'affectation n'est par conséquent pas pertinente pour justifier l'exclusion de la TVA dans les comptes actuels.

4. Variantes d'imputation de la TVA dans le compte des transports

Sur la base des constats précédents, le chapitre 4 propose plusieurs variantes d'imputation de la TVA dans le compte des transports. Fondamentalement, ces variantes distinguent deux décisions séquentielles relatives à la question du traitement de la TVA dans le compte des transports.

Premièrement, il s'agit de décider entre l'imputation au brut et l'imputation au net, c'est-à-dire :

- de comptabiliser tant les dépenses que les recettes sans les montants de TVA (variante 2, nommée "imputation nette-nette").
- ou de comptabiliser la TVA du côté des dépenses et des recettes (variante 3 nommée "imputation brute-brute"),

Notons qu'un mélange des modes d'imputation (brut ou net) entre les dépenses et les recettes ne fait pas de sens. En effet, ne tenir compte de la TVA qu'au niveau des recettes ou que dans les dépenses induirait un traitement inégal des flux financiers difficilement justifiable.

Deuxièmement, il s'agit de vérifier s'il est justifié, dans le cas d'une comptabilisation au net, d'intégrer une part des montants de TVA payés par les usagers des transports dans les recettes des comptes de transport (compte routier, compte ferroviaire, et autres comptes à venir, et compte des transports). Actuellement, un tel montant de TVA (la « part TVA ») figure dans les recettes du compte routier et est repris dans le compte des transports actuel.

Au total, cinq variantes d'imputation de la TVA pour le compte des transports sont proposées. La première considère le maintien de la situation actuelle (statu quo). La seconde propose la comptabilisation au net de la TVA tant du côté des dépenses que des recettes. La troisième porte sur la solution opposée, à savoir l'imputation "brute - brute" qui enregistre les recettes et les dépenses TVA comprises. La quatrième suggère de maintenir l'imputation d'un montant de TVA dans les recettes en appliquant la procédure S&G au domaine du rail, pour éviter les difficultés de comparaison entre modes de transport. La cinquième variante vise à reconnaître que la nature des recettes considérées diffère entre les modes de transport (impôts spécifiques pour le financement des infrastructures routières, vente de titres de transport pour le rail). Elle propose par conséquent de tenir compte non seulement des montants de TVA prélevés sur les impôts spécifiques dépassant les dépenses (selon la méthode S&G actuelle), mais de tenir compte également des autres types de recettes (vente de titres de transport) et de coûts (externes et de sécurité). Cette dernière variante peut ainsi être considérée comme un élargissement de la méthode S&G.

Chaque variante fait l'objet d'une fiche explicative. La fiche décrit les éléments constitutifs de la variante et examine sa faisabilité, ses conséquences sur le taux de couverture grâce à une simulation du compte pour l'année 2005, la comparabilité entre modes de transport et dans le temps ainsi que sa validité sur le plan théorique. Pour chaque critère d'appréciation, une note définie par les auteurs du présent rapport est attribuée à la variante. L'échelle de notation s'étend de "---" à "+++".

Notons que, lors des simulations des variantes, une TVA de 7,6% a été déduite des montants bruts pour calculer les montants nets (sauf indication contraire). Il s'agit par conséquent d'une approximation, compte tenu du manque d'information sur l'assujettissement à la TVA et la composition exacte des dépenses ou des recettes. En effet, la réalisation d'estimations plus fines tenant compte de l'application du taux de la dette fiscale nette ou du taux forfaitaire ainsi que des taux réduits et des exonérations nécessiterait une importante collecte d'information, impossible à réaliser dans les délais impartis.

4.1. Variante 1 - statu quo

Rappelons que le compte des transports actuel comprend les comptes routier et ferroviaire. Une part de TVA est retenue dans le cas de la route.

a) Description et analyse de faisabilité

1. Descriptif	
Dans cette variante du statu quo, la méthode au net constitue "la règle", sauf pour les coûts relatifs aux moyens de transport routiers qui sont estimés au brut sur la base notamment des frais kilométriques du TCS. La "part TVA" issue de la méthode S&G est imputée dans les recettes du compte routier du compte des transports. En revanche, cette "part TVA" n'est pas déterminée ni comptabilisée pour les autres modes de transports (rail actuellement et, à l'avenir, l'aviation, la navigation et la mobilité douce).	
2. Faisabilité	+ +
La faisabilité est assurée vu que les pratiques actuelles sont maintenues. La méthode S&G est complexe et demeure mal comprise en dehors du cercle restreint des responsables du compte des transports. Il en résulte un manque de transparence. La méthode S&G est acceptée par les parties prenantes, toutefois sa mise en œuvre est parfois remise en cause et critiquée par les utilisateurs des comptes de transport.	
3. Comparabilité entre mode de transports, dans le temps et avec l'étranger	- - -
Au niveau du compte des transports, la méthode actuelle implique plusieurs modes d'imputation de la TVA selon les modes de transport et réduit la comparabilité entre ces modes et les catégories de dépenses. Tant les recettes de l'infrastructure routière (en raison de l'inclusion de la « part TVA ») que les dépenses en moyens de transport routiers imputées au brut sont surévaluées par rapport aux recettes du rail et aux autres catégories de dépenses. Le degré de couverture des infrastructures routières est ainsi surévalué. La comparabilité internationale est également faible, les comptes étrangers étant tenus au net. Toutefois, le maintien du statu quo présente l'avantage de ne pas générer de rupture temporelle dans la série publiée des comptes de transport.	
3. Validité théorique	- - -
La méthode S&G qui récupère du côté des recettes routières une part de TVA n'est pas convaincante des points de vue théorique et pratique pour les raisons suivantes: 1. La méthode Slembeck & Graf (S&G) a été développée pour le compte routier qui est un compte d'infrastructure et qui entend mettre face à face les coûts de l'infrastructure routière et les recettes fiscales qui peuvent être attribuées au titre de financement à cette dernière. Si l'on compare ainsi les montants de TVA issus des impôts spécifiques et ceux qui sont dus sur les dépenses (lors de la construction de l'infrastructure routière), il en résulte un solde positif qui constitue, selon les inventeurs de la méthode, une surcharge d'imposition des usagers de la route. Cette "part TVA" est alors considérée comme une recette du compte routier. D'un point de vue de l'infrastructure routière, la part TVA peut se justifier et être admise. Cependant, le compte	

des transports ne porte pas seulement sur les flux financiers liés à l'infrastructure mais sur l'ensemble des coûts et des recettes. De ce fait, il est également nécessaire de considérer les coûts d'acquisition, d'exploitation et d'entretien des moyens de transport, la vente de titres de transports (dans le cas du rail et de l'aviation) ainsi que les coûts externes. En considérant ces éléments, la « part TVA » disparaîtrait puisque les coûts sont supérieurs aux recettes.

2. Au niveau du calcul, la méthode demeure approximative. Elle ne considère en effet pas que la livraison à l'étranger soit exonérée de la TVA. La RPLP par exemple, ne génère pas de TVA en Suisse lorsqu'il s'agit d'un transport ou d'une livraison de biens facturés à l'étranger (exportations). De même, dans les cas visés par l'art. 23 LTVA, pour les trajets à l'étranger, les entreprises de transports peuvent obtenir le remboursement de la TVA payée lors de l'achat de carburants en Suisse. De manière similaire, les camionneurs qui traversent la Suisse en transit paient, comme l'ensemble des autres camionneurs, la RPLP. Toutefois, ces transporteurs facturent leurs prestations non pas en Suisse mais à l'étranger. Dans ce cas, la RPLP ne génère indirectement aucun montant de TVA en Suisse.

3. La méthode actuelle utilise un taux de TVA pondéré afin de tenir compte du fait qu'une part des impôts spécifiques ne donne pas lieu à des montants de TVA. Cette méthode est complexe et peu transparente, elle peut être simplifiée en ne considérant dès l'origine que les impôts spécifiques donnant lieu effectivement à des montants de TVA.

4. La méthode actuelle ne respecte pas, au niveau des recettes fiscales, le critère de la spécificité des impôts qui implique que seuls les impôts spécifiques sont imputés dans le compte routier, et par extension, dans les autres comptes de transport. La TVA n'est pas un impôt spécifique, elle frappe l'ensemble de l'économie de manière uniforme. Le fait que les impôts spécifiques routiers soient translatés dans les prix finaux et génèrent ainsi des montants de TVA n'est pas un argument suffisant, les impôts spécifiques d'autres domaines ayant potentiellement des effets semblables.

5. Finalement, si l'on accepte de déroger au critère de spécificité des impôts, il en résulte deux questions:

- Faut-il également inclure les montants de TVA prélevés non pas sur les impôts spécifiques mais sur la vente de biens et de services de transport? En effet, rien ne justifie de traiter différemment la TVA générée indirectement par la RPLP de celle issue de la vente de biens et services de transport (la variante 5 teste cette possibilité).

- Faut-il inclure les autres impôts généraux (par exemple, la taxation du bénéfice des entreprises de transport) frappant les activités de transport? Il est alors nécessaire de se demander s'il ne faudrait pas intégrer toutes les recettes fiscales générées - de nature indirecte mais aussi directe - liées à l'activité de transport[23].

Le développement d'un second critère d'imputation est alors nécessaire afin de limiter l'imputation des recettes fiscales aux seules recettes des impôts indirects.

b) Simulation

Le tableau 9 rappelle la situation actuelle du compte des transports. L'ensemble des montants y figure au net à l'exception :

- du coût des moyens de transports de la route (le montant au net serait inférieur d'environ 3,4 milliards), et

[23] Notons que la prise en compte de la fiscalité directe nécessiterait l'estimation de l'importance économique (part du PIB des transports) et de ses retombées fiscales. Dans le cadre de ce mandat, il n'est toutefois pas possible de réaliser des simulations sur ce point. Ces dernières nécessiteraient de déterminer la part du PIB liée aux activités de transport et les recettes fiscales qui en découlent. Outre les difficultés liées à la disponibilité des informations, il faudrait établir de manière univoque les limites de chaque domaine de transport. Doit-on, par exemple, considérer les recettes des impôts sur le revenu des vendeurs de voitures et sur celui des producteurs de pare-brise? Faut-il considérer une partie des impôts prélevés sur les activités économiques recourant au transport pour réaliser leur valeur ajoutée (telles les activités commerciales)?

- de la part TVA inclue dans les recettes des infrastructures routières. Cette part TVA est de 115 millions en 2005 et représente environ 1,5% des recettes du compte routier et 0,2% des recettes totales du compte des transports.

Dans le domaine routier, les cases grisées du tableau indiquent ces deux imputations de la TVA dans le compte actuel des transports.

Tableau 9 : Variante 1 - situation actuelle - compte des transports, 2005

	Coûts (en milliers de francs)		
	Route		**Rail**
	Montants nets*		Montants nets
Moyens de transport	47'416'831	au brut	6'199'700
	44'067'687	au net	
Infrastructure	7'173'000		4'534'600
Sécurité	9'825'800		193'400
Environnement	6'057'000		425'000
Total	70'472'631		11'352'700
	Recettes (en milliers de francs)		
	Route		**Rail**
	Montants nets		Montants nets
Moyens de transport	47'392'855	au brut	6'352'920
	44'067'687	au net	
Infrastructure	7'992'000	y.c. part TVA	4'003'600
Sécurité	8'886'339		163'580
Environnement	425'500		
Total	**64'696'693**		**10'520'100**
Solde	**-5'775'937**		**-832'600**
Degré de couverture	**91,8%**		**92,7%**

* sauf moyens de transport enregistré au brut.

Pour obtenir les montants nets à titre de comparaison, une TVA équivalente taux normal de t = 7,6% (en pourcent du prix net, en vigueur en 2005) a été déduite des montants bruts, par simplification. Il suffit de multiplier les dépenses brutes par le ratio 1/(1+t), pour obtenir les dépenses nettes. Toutefois, les coûts d'exploitation et d'entretien ne sont pas tous frappés par la TVA (cf. note de bas de page 15). Ainsi, le chiffre net effectif devrait être supérieur en fonction de la part des frais qui ne sont pas soumis à la TVA. Le chiffre calculé des coûts et recettes nets de TVA pour les moyens de transport – qui constitue l'estimation la plus faible - est repris dans le tableau 10 de la variante d'imputation 2 au « net-net ».

4.2. Variante 2 - imputation au net

a) Description et analyse de faisabilité

1. Descriptif	
L'imputation de la TVA au net nécessite deux modifications dans le compte des transports actuel, soit: • La première consiste à retrancher la "part TVA" issue de l'application de la méthode S&G des recettes d'infrastructure de la route. Cette "part TVA" représente 114 millions en 2005, soit moins de 0,19% des recettes de la route. • La seconde modification concerne les moyens de transport de la route. Il s'agit de retrancher la TVA des dépenses (acquisition, exploitation et entretien des véhicules) et du même coup des recettes. Ces frais de transport étant autofinancés par les usagers, la détermination au net des recettes ne nécessite pas de calcul différent. Le compte ferroviaire (et le compte de l'aviation) restent inchangés car ils sont déjà présentés au net.	
2. Faisabilité	++
La variante 2 "imputation au net" ne soulève pas de difficultés techniques majeures pour autant que les cas d'exonération de la TVA ou d'application de taux réduits soient négligeables ou le cas échéant connus.	
3. Comparabilité entre modes de transport, dans le temps et avec l'étranger	++
La variante 2 de "imputation au net" des coûts et des recettes assure la comparabilité complète entre les différents modes de transport. Les informations des comptes routier, ferroviaire et de l'aviation sont comparables du point de vue de la TVA. La variante 2 garantit également une comparaison dans le temps en éliminant les conséquences des modifications du taux d'imposition. Par rapport à la situation actuelle, elle impliquerait toutefois un changement de pratique une rupture dans la série des recettes et dépenses. La reconstitution de la série est néanmoins possible. Avec l'imputation au net des flux financiers du compte des transports, la comparaison internationale en sort renforcée.	
3. Validité théorique	++
Du point de vue théorique, l'enregistrement des recettes et des dépenses au net est plus robuste car seules les recettes des impôts spécifiques sont alors enregistrées dans le compte routier et dans le compte des transports. Les questions d'inclusion des montants de TVA sur la vente des biens et services de transports ne se posent plus. Le problème de l'imputation de recettes des autres impôts généraux comme la TVA disparaît également. De plus, l'imputation au net rend compte de manière plus précise du coût économique des transports pour la collectivité, en évitant de considérer les distorsions des prix dues à la TVA.	

b) Simulation

Le tableau 10 indique les montants nets pour chaque catégorie de dépenses et de recettes du compte des transports. Pour information, il indique également pour chaque dépense et recette les montants soumis à la TVA et les montants de TVA qui en résultent[24].

Au niveau du rail, certaines dépenses telles que les salaires (53% des dépenses), les loyers ou la part imputée du coût de l'infrastructure financé par les moyens de transports ne sont pas frappés par la TVA. La part de l'infrastructure qui n'est pas réalisée par les entreprises de transport (et imputée) est en revanche frappée par

[24] Les chiffres pour le rail du tableau 10 (variante 2, au net), repris dans le tableau 11 de la variante d'imputation au brut 3 au brut, ne correspondent pas forcément à ceux publiés dans le compte des transports 2005. Les estimations de la TVA et de sa base de calcul reposent sur celles réalisées, non publiées, pour 2010. Elles sont appliquées par analogie aux montants de 2005.

la TVA. Ainsi, il apparait que seuls 25% environ des coûts des moyens de transport et 42% des coûts de l'infrastructure sont frappés par la TVA, au taux normal de 7,6% en vigueur en 2005 (en négligeant la part infirme possible frappée aux taux réduit ou nul).

Du côté des recettes (nettes) des moyens de transport du rail, seules les recettes découlant des prestations de transport sont prises en compte dans le calcul du montant de la TVA (77,6%), à l'exclusion des autres recettes (indemnités, produits financiers, de location, etc.). Pour l'infrastructure, les recettes correspondant à la vente de sillons en externe et les recettes des activités auxiliaires sont frappées par la TVA, ce qui n'est pas le cas de la vente imputée des sillons aux entreprises ferroviaires. Ainsi sur les 4 milliards de francs de recettes, 36,6% sont frappées par la TVA.

Par rapport à la situation actuelle (statu quo), l'exclusion de la TVA n'a guère d'impact sur le taux de couverture. Celui de la route passe de 91,8% à 91,3% alors que celui du rail ne se modifie pas (92,7%). Les dépenses et recettes du rail n'incluent pas de TVA puisque tous les flux dans le compte ferroviaire sont inscrits au net.

Tableau 10 : Variante 2 - imputation au net - compte des transports, 2005

	Coûts (en milliers de francs)	
	Route	**Rail**
	Montants nets	Montants nets
Moyens de transport	44'444'390	6'199'700
Infrastructure	7'173'000	4'534'600
Sécurité	9'825'800	193'400
Environnement	6'057'000	425'000
Total	**67'123'487**	**11'352'700**

	Recettes (en milliers de francs)	
	Route	**Rail**
	Montants nets	Montants nets
Moyens de transport	44'444'390	6'352'920
Infrastructure*	7'878'000	4'003'600
Sécurité	8'886'339	163'580
Environnement	425'500	
Total	**61'257'526**	**10'520'100**

Solde	**-5'865'961**	**-832'600**
Degré de couverture	**91,3%**	**92,7%**

4.3. Variante 3 - imputation au brut

a) Description et analyse de faisabilité

1. Descriptif
Au niveau du compte des transports, l'imputation au brut consiste à choisir les montants de recettes et de dépenses brutes, TVA comprise. Cette variante nécessite de déterminer les montants de TVA pour chaque dépense et recette et pour chaque mode de transport, à l'exception des dépenses et recettes des moyens de transport dans le domaine routier, qui sont déjà comptabilisées au brut dans le compte actuel. Du côté des dépenses, il faut déterminer quelles dépenses sont frappées de la TVA et à quels taux. Du côté des recettes, il faut examiner si des recettes génèrent des montants TVA. Il peut s'agir des impôts spécifiques et, surtout, de la vente des prestations de transports. Les informations essentielles sur l'assujettissement des transactions économiques sont données dans la variante précédente (imputation au net). La "part TVA" de la méthode S&G au niveau de l'infrastructure (routière) doit être supprimée et remplacée par la TVA perçue sur l'ensemble des recettes. En effet, il ne suffit pas de prendre la TVA sur l'éventuel solde positif entre les recettes des impôts spécifiques et les dépenses, mais bien sur l'ensemble des recettes. Pour le compte routier, la part TVA doit être exclue des recettes d'infrastructure. Les montants de TVA sur les dépenses et les recettes doivent être déterminés, sauf pour les moyens de transport de la route. Notons que les primes d'assurances qui constituent les coûts (et recettes) de la sécurité et de l'environnement (couvrant les éventuels dommages corporels et matériels ainsi que les frais de police et de justice) en sont pas soumises à la TVA, de même pour les coûts externes (non indiqués dans le tableau) qui sont systématiquement évalués sur une base nette.

2. Faisabilité	- -
La variante 3 "imputation au brut" est plus complexe à mettre en œuvre car elle nécessite davantage de modifications que la variante au net (déjà largement implémentée dans le compte des transports actuel). La détermination des dépenses à taux réduits ou des dépenses exonérées de TVA nécessite la connaissance de la structure des flux et leur assujettissement à la TVA. Il est aussi plus difficile de déterminer les montants de TVA indirectement générés par les impôts spécifiques (infrastructure routière). En effet, certains impôts imputés, tels que l'impôt cantonal sur les véhicules à moteur ou la vignette, ne sont que marginalement concernés par la TVA, du fait qu'ils sont généralement payés par les consommateurs et usagers finaux. D'autres, en revanche, doivent être examinés de plus près, tels la RPLP ou la taxe et la surtaxe sur les huiles minérales. Ces impôts spécifiques peuvent être à l'origine d'une augmentation des prix des services et transports, et donc de la TVA.	

3. Comparabilité entre mode de transports, dans le temps et avec l'étranger	- -
La variante 3 "imputation au brut" assure la comparaison entre modes de transports à l'intérieur du compte des transports. La comparaison dans le temps peut toutefois être problématique en cas de modifications des taux de TVA. L'imputation au brut impliquerait également une rupture temporelle en raison du changement de pratique par rapport au statu quo, bien que la reconstitution des séries passées soit possible. En raison de l'importance des différences de taux de TVA entre la Suisse et les autres pays européens (dont les comptes sont au net) qui connaissent des taux au moins deux fois plus élevés, la comparaison internationale devient hasardeuse et peu pertinente.	

3. Validité théorique	- -
Du point de vue théorique, la méthode au brut rend compte de façon plus adéquate du coût d'opportunité de la dépense pour l'utilisateur final (qui compare les prix finaux TVA comprise). La prise en compte de la TVA introduit un impôt général dans le compte routier et dans le compte des transports. Il ne respecte ainsi pas le critère d'imputation des recettes fiscales de spécificité des impôts, établi à l'origine du compte routier. Ainsi, tel que déjà mentionné, l'inclusion de la TVA pose également la question de l'inclusion des recettes des autres impôts généraux.	

b) Simulation

Le tableau 11 présente l'alter ego logique du tableau 10 (variante 2 au net-net) en indiquant non plus les montants nets mais les montants bruts de TVA pour l'ensemble des coûts et recettes.

Le taux de couverture du rail augmente de 92,7% à 94,7% du fait que les montants de TVA pris en compte sur les recettes sont plus élevés que ceux considérés sur les dépenses. L'imputation au brut de la TVA augmente également le taux de couverture de la route dans le compte des transports (91,3% à 92,2%).

Tableau 11 : Variante 3 - imputation au brut, 2005

	Coûts (en milliers de francs)			
	Route		**Rail**	
	Montants bruts	Montants nets à la base du calcul TVA	Montants bruts	Montants nets à la base du calcul TVA
Moyens de transport	47'416'831	39'111'063	6'319'496	1'576'263
Infrastructure	7'690'891	6'814'350	4'679'363	1'904'776
Sécurité	9'825'800	0	193'400	0
Environnement	6'090'869	445'650	428'262	42'925
Total	**71'024'391**	**46'371'063**	**11'620'521**	**3'523'964**

	Recettes (en milliers de francs)			
	Route		**Rail**	
	Montants bruts	Montants nets à la base du calcul TVA	Montants bruts	Montants nets à la base du calcul TVA
Moyens de transport	47'720'830	43'111'058	6'727'713	4'931'487
Infrastructure	8'458'766	7'641'660	4'115'095	1'467'039
Sécurité	8'886'339	0	163'580	0
Environnement	450'724	331'890		
Total	**65'516'659**	**51'084'608**	**11'006'388**	**6'398'526**

Solde	**-5'507'732**		**-614'133**	
Degré de couverture	**92,2%**		**94,7%**	

La plupart des biens et services sont frappés par la TVA. Par contre, aucune TVA n'est perçue sur certaines prestations (p. ex. salaires). Les simulations du tableau 11 tiennent compte de cette réalité, les hypothèses suivantes ont néanmoins été nécessaires :

Du côté des coûts :

- Moyens de transport (route) : sur les 44,4 mio. de francs (net) de coûts liés aux moyens de transports (cf. tableau 10), 74% proviennent du transport de personnes et 26% du transport marchandises (13% voitures de livraison et 13% poids lourds). La TVA est perçue sur l'ensemble des coûts du transport de per-

sonnes, sur 40% des coûts liés aux voitures de livraison et sur 65% des coûts liés aux poids lourds. Au final, la TVA est donc perçue sur 39'111'063 francs, soit le 88% des coûts nets).

- Infrastructure (route) : le compte routier permet d'estimer les prestations non soumises à la TVA (salaires essentiellement) à environ 5% du total. La TVA est perçue sur environ 95% des 7,1 mio. de francs (net), soit 6'814'350 francs.
- Au niveau du rail, certaines dépenses telles que les salaires (53% des dépenses), les loyers ou la part imputée du coût de l'infrastructure financé par les moyens de transports ne sont pas frappés par la TVA. La part de l'infrastructure qui n'est pas réalisée par les entreprises de transport (et imputée) est en revanche frappée par la TVA. Ainsi, il apparait que seuls 25% environ des coûts nets des moyens de transport (soit 1'576'263 francs) et 42% des coûts nets de l'infrastructure (soit 1'904'776 francs) sont frappés par la TVA.
- Sécurité: les coûts médicaux, de police et de justice ainsi que les pertes de production résultants des travailleurs blessés ou mort ne sont pas frappés par la TVA.
- Environnement : Seule une part des coûts externes sont frappés par la TVA (dommages aux bâtiments et aux forêts).

Du côté des recettes:

- Moyens de transport (route) et infrastructure (route) : sur les 44.4 mio. de francs (net) de recettes liés aux moyens de transports (cf. tableau 10), 74% proviennent du transport de personnes et 26% du transport marchandises (13% voitures de livraison et 13% poids lourds). La TVA est perçue sur l'ensemble des recettes du transport de personnes et des recettes liées aux voitures de livraison. Quant à la TVA perçue sur les recettes liées aux poids lourds, il a été émis l'hypothèse qu'elle ne touche que les véhicules indigènes qui représentent 78% du trafic lourd. Au final, la TVA est donc perçue sur le 97% des recettes nets des moyens de transports et des infrastructures.
- Rail: seules les recettes tarifaires sont considérées dans la base du calcul TVA.
- Environnement: les recettes provenant de l'environnement découle de la RPLP. 78% de ces recettes sont frappées par la TVA.

4.4. Variante 4 - application de la méthode S&G à tous les modes de transport

a) Description et analyse de faisabilité

1. Descriptif	
La 4ème variante propose une application uniforme de la procédure de calcul de la part TVA selon S&G (2002) du compte routier aux autres domaines des transports. Il s'agit par conséquent de déterminer la "part TVA", non seulement pour la route, mais également pour le rail, et plus tard pour l'aviation et la navigation. Les modifications qui découlent de cette variante « S&G » concernent donc avant tout le compte ferroviaire. Ces modifications peuvent alors être répercutées dans le compte des transports. La procédure consiste : 1. **à déterminer** les montants de TVA sur le solde: impôts spécifiques générés - dépenses imputées pour chacun des modes de transport. Les impôts qui doivent être considérés concernent l'ensemble des impôts spécifiques qui sont générés par un domaine et non pas uniquement ceux qui y sont affectés (et donc imputés dans le compte). 2. **à réaliser,** le calcul précédant en utilisant un taux de TVA pondéré en fonction de la part des recettes soumises à la TVA dans les recettes fiscales totales du domaine concerné. Notons que les deux étapes de la procédure de S&G sont énoncées différemment mais aboutissent à un résultat semblable. La première consiste à déterminer la TVA sur le solde entre recettes et dépenses du compte, la seconde consiste à ajouter au solde précédent les impôts spécifiques (donnant lieu à des montants de TVA) générés par le mode de transport considéré mais affectés ailleurs. Le taux pondéré est alors appliqué au montant précédent afin de déterminer la "part TVA".	
2. Faisabilité	-
Pour le rail, aucun impôt spécifique soumis à la TVA n'étant payé par les usagers, le solde serait négatif et, par conséquent, la part TVA serait nulle. Notons que pour l'aviation et la navigation, il en serait vraisemblablement de même, les montants de taxe sur les carburants étant inférieurs aux dépenses du domaine.	
3. Comparabilité entre mode de transports, dans le temps et avec l'étranger	- -
L'application générale de la méthode S&G prouve que son application aux autres modes de transport ne modifierait pas les résultats (part TVA nulle pour le rail et l'aviation). Cette variante montre que la méthode S&G n'est que peu pertinente hors du domaine routier. Ceci résulte du fait que la méthode actuelle ne considère la TVA que sur les impôts spécifiques (ce qui est logique pour le compte routier) et non lors de la vente de prestations de transports (ce qui serait plus adéquat dans les domaines du rail et de l'aviation). La comparabilité est également faible, l'imputation au brut n'étant pas appliquée au niveau international.	
3. Validité théorique	- - -
La validité théorique de la méthode S&G reste faible pour les raisons évoquées dans la variante 1.	

b) Simulation

Le tableau 12 indique pour 2005 le montant de la part TVA pour le rail et pour la route. Les montants de la route sont repris du compte routier, ceux du rail ont été calculés sur la base des données du compte ferroviaire. Les montants des "parts TVA" en résultant sont inclus dans les recettes internes de la route et du rail et dans le compte des transports. Le détail des calculs des parts TVA du rail et de la route est présenté dans le tableau 13.

Tableau 12 : Variante 4 - application de la part TVA au domaine du rail - compte des transports, 2005

	Coûts (en milliers de francs)	
	Route	**Rail**
	Montants nets*	Montants nets
Moyens de transport	44'067'687	6'199'700
Infrastructure	7'173'000	4'534'600
Sécurité	9'825'800	193'400
Environnement	6'057'000	425'000
Total	67'123'487	11'352'700
	Recettes (en milliers de francs)	
	Route	**Rail**
	Montants nets	Montants nets
Moyens de transport	44'067'687	6'352'920
Infrastructure	7'878'000	4'003'600
Sécurité	8'886'339	163'580
Environnement	425'500	
Part TVA	115'164	0
Total	**61'372'690**	**10'520'100**
Solde	**-5'770'797**	**-832'600**
Degré de couverture	**91,4%**	**92,7%**

Tableau 13 : Variante 4 - calcul de la part TVA - application de S&G au rail et comparaison avec la route, 2005

	Parts TVA (en milliers de francs)	
	Route*	**Rail****
Recettes totales	7'878'000	6'234'300
Dépenses totales	6'939'000	9'699'600
Solde I	939'000	-3'465'300
Impôts spécifiques	5'572'000	0
Solde niveau I (uniquement impôts spécifiques)		-9'699'600
Autres impôts spécifiques donnant lieu à des montants TVA - Solde II	851'179	0
Part des recettes soumises à TVA	5'572'000	5'284'664
Taux de TVA pondéré	5,38%	6,44%
Part de TVA sur le solde I [Solde I * Taux de TVA pondéré]	50'475	0 (-223'246)
Part TVA sur solde II [Solde II * 7,6%]	64'690	0
Montant total de la part TVA	115'164	0

* Données de l'OFS : Strassenrechnung ab 1999, Tabelle 1: Berechnung der anrechenbaren Mehrwertsteuer 1999-2006, in Mio. Franken ; ** données issues du compte ferroviaire 2005 (tableau T3 et tableau T4)

Le calcul montre que cette part TVA pour le rail est nulle du fait que le solde de niveau I est négatif et le solde de niveau II est nul. Plus exactement, la part TVA du domaine du rail donnerait lieu à un montant négatif de 223'246 CHF (que l'on rapporte à 0). L'application de la méthode S&G au domaine du rail ne modifie par conséquent pas le compte des transports (cf. tableau 12).

4.5. Variante 5 - application de la méthode S&G à tous les montants de TVA

a) Description et analyse de faisabilité

1. Descriptif	
La variante précédente montre que la méthode S&G n'est pas pertinente pour les domaines du rail, de l'aviation et de la navigation, car ces domaines ne sont pas (ou éventuellement très faiblement) financés par le biais des impôts spécifiques. La variante 5 propose de pallier à cette limite en étendant la méthode S&G à l'ensemble des recettes de TVA (et non pas uniquement à ceux résultant des impôts spécifiques). Les usagers de la route paient en effet des montants de TVA non seulement sur les impôts spécifiques frappant les carburants ou la RPLP, mais également lors de l'achat des véhicules, pour les services d'entretien, et pour les autres dépenses, etc. Les usagers du train ou de l'avion font de même lors de l'achat de titres de transport. Tant les montants de TVA sur les recettes et dépenses internes que sur les coûts externes et de sécurité sont considérés. La variante 5 consiste à imputer les montants de TVA sur le solde entre les recettes et les dépenses. Plus précisément, il s'agit, par analogie à la procédure de S&G: de déterminer le solde entre les recettes totales (toutes les recettes générées et non uniquement celles imputées dans les recettes) et les coûts totaux (coûts internes et externes) du domaine considéré; de calculer la part TVA en multipliant le solde précédent par le taux de TVA. Le taux de TVA utilisé est pondéré par la part des recettes fiscales du domaine soumise à la TVA dans les recettes totales. Notons que si le solde est négatif, la part TVA est nulle.	
2. Faisabilité	-
La mise en œuvre de la variante 5 reste complexe, et nécessite également un travail plus conséquent. En effet, tout comme pour la variante 3, la détermination des dépenses et recettes taxées à taux réduits ou des dépenses exonérées de TVA complexifie la réalisation des calculs nécessaires.	
3. Comparabilité entre modes de transports, dans le temps et avec l'étranger	-
Par rapport é la méthode actuelle, la comparaison entre modes de transport est plus pertinente car l'ensemble des montants TVA générés par les différents domaines de transport sont désormais considérés. La comparabilité internationale est en revanche faible, cette pratique n'étant pas appliquée dans les autres pays.	
3. Validité théorique	- -
La validité théorique est faible. Un impôt général, la TVA en l'occurrence, reste toujours imputé dans les différents comptes des transports, ce qui ne respecte pas le choix initial du compte de la route de ne considérer que les recettes des impôts spécifiques (critère de spécificité des impôts).	

b) Simulation

Si l'on considère l'ensemble des recettes internes et externes (et non uniquement les recettes de TVA liées aux impôts spécifiques qui sont nuls dans le cas du rail, cf. variante 4), la part TVA du rail est nulle car les coûts sont supérieurs aux recettes (solde de - 832'600'000 francs).

Dans le domaine de la route, par contre, la prise en compte des coûts externes modifie la "part TVA" qui devient alors nulle. En effet, les coûts sont globalement supérieurs aux recettes dans le domaine de la route dès lors que les coûts externes sont considérés (solde de -5'865'961'000 francs). En conséquence, le taux de couverture de la route diminue légèrement (91,3%).

Le tableau 14 précise cette situation.

Tableau 14 : Variante 5 - calcul de la part TVA en tenant compte de l'ensemble des coûts et recettes, 2005

	Coûts (en milliers de francs)	
	Route	**Rail**
	Montants nets*	**Montants nets**
Moyens de transport	44'067'687	6'199'700
Infrastructure	7'173'000	4'534'600
Sécurité	9'825'800	193'400
Environnement	6'057'000	425'000
Total	**67'123'487**	**11'352'700**
	Recettes (en milliers de francs)	
	Route	**Rail**
	Montants nets	**Montants nets**
Moyens de transport	44'067'687	6'352'920
Infrastructure	7'877'000	4'003'600
Sécurité	8'886'339	163'580
Environnement	425'500	
Part TVA	0	0
Total	**61'257'256**	**10'520'100**
Solde	**-5'865'961**	**-832'600**
Degré de couverture	**91,3%**	**92,7%**

* Comme les soldes sont négatifs pour la route et le rail, la part TVA est nulle dans les deux cas.

4.5 Recommandations

Le tableau 15 résume les cinq variantes proposées, ainsi que leurs évaluations respectives. Sur cette base, la stratégie suivante est recommandée.

Premièrement, la variante 2 "imputation au net" devrait être mise en œuvre dans le compte des transports. Cette variante améliore la comparabilité entre modes de transport, tout en renforçant sa validité théorique. En effet, la part TVA de S&G ne fait pas de sens pour le compte ferroviaire. Et rien ne permet de justifier et de maintenir le volet "moyens de transports" routier au brut. Au niveau du seul compte routier, la part "TVA" pourrait être conservée. Nous recommandons toutefois de l'abolir et de gagner ainsi en transparence et communicabilité.

Nous justifions cette recommandation sur le respect strict du critère de spécificité des impôts. Au niveau du compte des transports, il n'y a ainsi plus de raisons de considérer les montant de TVA qu'ils résultent des impôts spécifiques ou de la vente de biens et de services.

Tableau 15 : Synthèse des variantes proposées

	Descriptif des variantes	**Faisabilité**	**Comparabilité**	**Validité théorique**
Variante 1	Statu quo	++	- - -	- - -
Variante 2	Nette - nette	++	++	++
Variante 3	Brute - brute	- -	- -	- -
Variante 4	Application de S&G a tous les domaines	-	- -	- - -
Variante 5	Elargissement de S&G	-	-	- -

Les notes vont de --- (très faible) à +++ (très bon)

Deuxièmement, nous recommandons de revoir de manière plus générale les recettes fiscales dans le compte des transports et de renforcer la distinction entre les recettes générées et les recettes affectées. Il s'agirait ainsi d'imputer dans le compte de transport les recettes en fonction du critère de l'affectation. Une imputation des recettes fiscales en fonction du critère de la génération correspondrait en effet davantage à un compte satellite des transports destiné à déterminer le poids économique du secteur (part du PIB, de l'emploi, etc.). Cette seconde recommandation mérite toutefois encore une réflexion approfondie quant au calcul, à la signification et aux implications sur l’équilibre financier et la couverture des comptes routier et ferroviaire et du compte des transports.

5. Références bibliographiques

AFC, Les recettes fiscales de la Confédération, Berne (annuel).

AFF, La taxe sur la valeur ajoutée, résultats et commentaires, Neuchâtel (annuel).

ARE (2008), Coûts externes des transports en Suisse, mise à jour pour l'année 2005 avec marges d'évaluation, Résumé, Berne.

Bureau fédéral du plan - BF (2008), Activités de support à la politique fédérale de mobilité et transport : les comptes satellites des transports en 2000, Bruxelles.

Bureau fédéral du plan - BF (2011), Planning paper : les comptes satellites des transports en 2005, Bruxelles

Conférence suisse des impôts CSI, Informations fiscales, recueil mis à jour régulièrement

Conférence suisse des impôts CSI, commission d'information, Le système fiscal suisse, éditions 2011, Berne.

Convention cadre 2004-2007 entre le SPF mobilité et transports et le BfP (2006), Activités de support à la politique fédérale de mobilité et transport : Volume 2, compte satellite transport (rapport final 2006), Bruxelles

Cnossen, S., éd. (2005), Theory and Practice of Excise Taxation, Oxford University Press, 2005.

Commission des comptes des transports de la Nation (2011), 47e rapport: Les transports en 2009 (tome 1), République Française

Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung - DIW (2009), Wegekosten und Wegekostendeckung des Straßen- und Schienenverkehrs in Deutschland im Jahre 2007, Berlin

Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung - DIW (2009), Wegekosten und Wegekostendeckung des Straßen- und Schienenverkehrs in Deutschland im Jahre 2007, Zusammenfassung des Endberichts, Berlin

Dumont, Perret & Torday (2000), Compte routier, Vérification des coefficients de répartition des coûts, Laboratoire des voies de circulation Département de Génie Civil - EPFL, Office fédéral des Routes (OFROU) pour le compte de l'Office fédéral de la statistique (OFS)

Goffin & Nayes (2011), Compte satellites des transports en 2005, Planning Paper 109, Bureau fédéral du Plan, Belgique.

Hoornaert, Mayeres & Nautet (2009), Les comptes satellites des transports et les externalités, Bureau fédéral du Plan, Working Paper 15-09.

Infras (1997), Überprüfung der Strassenrechnung, Bericht zur konkreten Fragen des BFS, Zurich.

Infras & Ecoplan (2008), Weiterentwicklung der Transportrechnung, Vertiefungsarbeiten Schlussbericht, Zürich.

INSEE (non daté), Les comptes satellites des transports, disponible sous: (http://www.statistiques.equipement.gouv.fr/rubrique.php3?id_rubrique=253)

Kauppila & Thompson (2011), Transport Satellite Accounts: Recent Developments; Statistical Papers, No 3-2010, Forum International des transports.

Kennisinstituut voor Mobiliteitsbeleid (2011), Mobiliteitsbalans 2011, Den Haag.

Nydegger A. (1982), Rapport final de la Commission portant sur l'examen du compte routier, OFS, Neuchâtel.

Martin, P. & Maibach, M. (2000), Revision der Eisenbahnrechnung, Schlussbericht, Infras, Zürich

OCDE, Annexe A, Le Guide d'interprétation, dans : 'OCDE, Statistiques des recettes publiques, Paris, annuel.

Oberson X. (2011), Droit fiscal suisse, Helbing Lichtenhahn Verlag, 4e édition entièrement revue et augmentée, Bâle.

OFS (2003), Compte routier suisse. Révision 2000, Rapport final, version 2 (Martin Schweizer), OFS, Neuchâtel juillet.

OFS (1985), Rapport sur le remaniement du compte routier suisse établi par le groupe de travail interdépartemental chargé de remanier le compte routier, Berne.

OFS (2006a), Compte des transports 2003, Neuchâtel.

OFS (2006b), Le secteur primaire, Résultats des comptes économiques 1990-2005 et estimation de l'agriculture 2006, Neuchâtel

OFS (2008a), Compte ferroviaire suisse, résultats définitifs 2006, Neuchâtel.

OFS (2008b), Compte satellite du tourisme de la Suisse en 2001 et 2005, principes, méthodes et résultats, Neuchâtel

OFS (2009), Le compte des transports, année 2005, OFS Neuchâtel.

OFS (2011), Le compte routier suisse 2009, Actualité OFS, décembre.

OFS (2011a), Mandat concernant «l'imputation de la TVA dans le compte des transports », Appel d'offre.

OFS (2011b), Le compte ferroviaire suisse 2009, Actualité OFS, Neuchâtel, avril.

OFS (2011c), Le compte ferroviaire suisse 2010, Actualité OFS, Neuchâtel, décembre.

OFS (2012), Le compte routier suisse 2010, Actualité OFS, décembre.

Services de l'observation et des statistiques - SoeS (2011), Les transports en 2010, 48ième Rapport de la commission des comptes de transports de la nation, Tour Voltaire

Slembeck T. & Graf S. (2002), Gutachten über die Anrechnung der Mehrwertsteuer in der Schweizerischen Strassenrechnung, Revision Strassenrechnung, Universität St. Gallen und Zürcher Hochschule Winterthur, Oktober 2002.

Annexes

Annexe 1: Comptes d'exploitation et économique du compte ferroviaire

Le compte d'exploitation du compte ferroviaire correspond au compte d'exploitation d'une entreprise ferroviaire (tableau A-1), il regroupe :

les produits totaux comprenant le produit du transport (trafic de voyageurs et trafic de marchandises), les contributions publiques et autres produits.

les charges totales comprenant les charges d'exploitation (charges de personnel, dépenses de matériel et divers) et le coût de capital (amortissements et intérêts).

Le compte d'exploitation est obtenu par l'agrégation des comptes d'exploitation des entreprises de transports ferroviaires, sans considérer les recettes et dépenses liées à l'infrastructure.

Tableau A-1: Compte d'exploitation du compte ferroviaire

Compte d'exploitation	
Charges	**Produits**
Charges d'exploitation Charges de personnel Dépenses de matériel et divers Coûts du capital Amortissements Intérêts = Charges totales	Produits du transport Transport de voyageurs Transport de marchandises Autres produits Les prestations propres pour le compte des installations, Les fermages et loyers, Le produit d'exploitation pour des tiers, Les prestations pour des tiers, Les participations, Contributions (il s'agit des indemnités pour les transports ainsi que les contributions pour les infrastructures). Confédération Cantons Communes = Produit brut
Couverture des coûts I : recettes sans contributions / dépenses Degré de couverture des coûts I (sans contributions) Couverture de coûts II : recettes / dépenses Degré de couverture des coûts I (avec contributions)	

Source : OFS (2011)

Le compte économique (tableau A-2) tient compte du service d'intérêts sur les installations fixes et le matériel roulant, ainsi que sur les excédents de dépenses cumulés. Il permet de déterminer ce que les chemins de fer coûtent par année au pays, y compris les intérêts sur le capital investi (intérêts sur le solde, financements spéciaux).

Les produits totaux comprennent le produit du transport (trafic de voyageurs et trafic de marchandises) et autres produits, mais sans les contributions publiques.

Les charges totales comprennent les charges d'exploitation (charges de personnel, dépenses de matériel et divers) et les coûts de capital (amortissements et intérêts). A la différence du compte d'exploitation, on y ajoute encore les intérêts sur les déficits cumulés, respectivement les intérêts sur les financements spéciaux.

Tableau A-2: Compte économique du compte ferroviaire

Compte économique	
Charges	**Produits**
Charges d'exploitation Charges de personnel Dépenses de matériel et divers Coûts du capital Amortissements Intérêts = Charges totales + Intérêts sur solde Couverture des coûts I Degré d'équilibre financier I Intérêts sur financements spéciaux Couverture des coûts II Degré d'équilibre financier II	Produits du transport Transport de voyageurs Transport de marchandises Autres produits Les prestations propres pour le compte des installations, Les fermages et loyers, Le produit d'exploitation pour des tiers, Les prestations pour des tiers, Les participations, = Produits nets

Source: OFS (2011)

Le compte économique indique le niveau des coûts effectifs des chemins de fer et le taux de couverture (équilibre financier) de ces coûts par les produits provenant de la vente de prestations de transport aux usagers et des autres produits.

Annexe 2: La TVA et son calcul

Le 28 novembre 1993, le peuple suisse a accepté en votation populaire (après deux tentatives qui ont échoué dans les années septante), l'introduction d'une taxe sur la valeur ajoutée, lors du réaménagement du régime financier de la Confédération. L'impôt frappe les prestations fournies sur le territoire suisse par des assujettis moyennant une contre-prestation (si elles ne sont pas exclues du champ d'imposition). Une prestation couvre la consommation selon un système de prélèvement indirect sur le chiffre d'affaires à tous les stades de la fabrication et de la distribution, avec déduction de l'impôt préalable payé sur les achats de biens et services (consommation intermédiaire).

La TVA ne constitue ainsi pas une charge pour les entreprises. Les entreprises reportent la TVA sur leur prix de vente (la TVA est alors payée par les consommateurs des produits de l'entreprise) alors que les montants de TVA payés sur les achats intermédiaires lui sont remboursés. La TVA corrige ainsi le problème de la "taxe occulte" que comportait l'ICHA qui frappait l'impôt payé sur les achats mais répercuté sur le prix de vente.

En vertu du principe de destination, les prestations acquises à l'étranger sont soumises à la TVA, alors que les prestations fournies à l'étranger sont exonérées de l'impôt.

a) Objet de l'impôt

Le nouvel impôt frappe la consommation des ménages, mais du champ d'imposition sont notamment exclues un certain nombre de prestations de service pour des raisons sociales, de formation ou de calcul (comme la santé, l'enseignement et la formation ou encore la recherche). Le taux réduit s'applique à un certain nombre de produits de première nécessité et culturels (comme par exemple les denrées alimentaires ou les médicaments).

b) Les taux d'imposition

Le taux normal en 1995 était de 6,5% et le taux réduit de 2%. Une année après l'introduction de l'impôt, le taux frappant les prestations d'hébergement a été abaissé (temporairement) à 3%. Les taux ont été modifiés à cinq reprises : le taux normal a passé en janvier 1999 à 7,5%, à 7,6% en 2001 et à 8% en 2011 (valable jusqu'en 2017). Le taux spécial de 3% pour l'hôtellerie a lui été introduit en octobre 1996, et a été augmenté à 3,5%, 3.6% et 3,8%. Finalement, le taux réduit a augmenté successivement à 2,3% en 1999, puis à 2,4% et 2,5%. Une partie des nouvelles recettes ont été affectées au financement des assurances sociales notamment.

Les taux forfaitaires sont des taux d'imposition spécifiques à certaines branches qui simplifient le décompte, puisque l'impôt préalable ne doit pas être déterminé. Ils s'appliquent, sur demande, aux collectivités publiques et aux institutions analogues, notamment dans les transports publics et touristiques (4,4%).

Les taux de la dette fiscale nette (TDFN) sont également des taux d'imposition spécifiques à certaines branches simplifiant le décompte. La méthode TDFN s'applique, sur demande, uniquement à des assujettis dont le chiffre d'affaires an-

nuel n'excède pas 5,02 millions de CHF et dont le montant d'impôt calculé au taux de la dette fiscale nette n'excède pas 109'000 CHF.

Il existe des dispositions spécifiques relatives à l'imposition des activités de transport. Ces dernières sont présentées dans la brochure d'information 04 de l'Administration fédérale des contributions.

c) Affectation

Les recettes du double relèvement des taux de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en 1999 et 2001 ont été affectées. La hausse de 1999, plus importante, est affectée au financement de l'AVS et de l'AI ; celle de 2001, au financement des grands projets ferroviaires en alimentant le Fonds pour les grands projets ferroviaires (NLFA). Très récemment, l'augmentation temporaire au 1er janvier 2011 (jusqu'à fin 2017) des taux de la TVA, acceptée en votation populaire en septembre 2009, est dédiée au financement de l'AI.

Annexe 3 : Exemple chiffré de la méthode de T. Slembeck et S. Graf (2002)

Cet annexe illustre la méthode T. Slembeck et S. Graf (2002) pour l'année 2007. Les dépenses imputées au compte routier figurent au débit, les recettes imputées figurent au crédit du compte

Tableau A-3 : Le compte routier - année 2007 (en million de CHF)

Dépenses		**Recettes**	
Dépenses brutes	7'468	Impôts huiles minérales.	5'022
Dépenses non imputables	-1'646	Douanes	308
Intérêts cumulés	953	Impôt cantonal véhicules motorisés	2'157
		Vignettes	293
		Part RPLP destinée à la route	369
Sous total avant TVA	6'775	Sous total avant TVA	8'149
		Part TVA (cf. "calcul TVA")	137
Total dépenses	**6'775**	**Total recettes**	**8'286**
Excédent	**1'511**		
Total débit	**8'286**	**Total crédit**	**8'286**

a) Première étape du calcul de la "part TVA"

Les recettes de premier niveau sont celles du compte routier. Du côté des dépenses de premier niveau en revanche, les coûts et intérêts imputables à la route comptabilisés dans le compte capital sont pris en compte, et non les dépenses du compte routier. Si le solde de ce premier niveau est positif, alors un montant de TVA comptabilisable de premier niveau (Stufe I) est déterminé sur ce solde et imputé comme recette au compte routier. Le calcul de la TVA sur ce solde ne recourt toutefois pas à un taux de 7,6% (en vigueur en 2007), mais utilise un taux pondéré, car une partie des recettes prise en compte lors du calcul du solde ne donne pas lieu à des montants de TVA. Afin de déterminer ce taux, les recettes soumises à TVA sont donc identifiées: la part des recettes soumises à TVA dans les recettes totales détermine la pondération appliquée au taux habituel de la TVA (7,6%). Le calcul du taux pondéré de TVA est présenté dans le tableau A-5.

Pour l'année 2007, le solde sur lequel la TVA doit être calculé est de 1'188 millions de CHF. La pondération à appliquer au taux de TVA est de 5,34%; elle correspond au ratio entre les recettes soumises à la TVA (5'742 millions de CHF) et les recettes totales (8'149 millions de CHF), dont le calcul est explicité plus bas.

Tableau A-4: La TVA dans le compte routier - année 2007 (en mio. CHF)

	Dépenses		Recettes		
"Stufe I" / Premier niveau	"Affectées à la route"		"Affectées à la route"		
	Coûts imputables et intérêts	6.961	Impôts huiles minérales	5.022	
			Douanes	308	
			Impôt cantonal VM	2.157	
			Vignettes	293	
			Part RPLP destinée àa la route route	369	
	Dépenses de premier niveau	**6.961**	**Recettes de premier niveau**	**8.149**	
			Solde (seulement si positif):	1.188	
			TVA "Stufe I"	**63,439**	solde * taux pondéré (cf. calcul plus bas)
"Stufe II" / Deuxième niveau	"Non affectées à la route"		"Non affectées à la route"		
			Part RPLP non destinée à la route	959	
	Dépenses de deuxième niveau	-	**Recettes de deuxième niveau**	**959**	
			Solde:	959	
			TVA "Stufe II"	**72,884**	solde * taux normal (7,6%)
			Solde "Stufe I + II"	136,323	
			TVA à comptabiliser	**137**	

b) Seconde étape du calcul de la "part TVA"

La seconde étape consiste à imputer les montants de TVA sur les recettes des impôts spécifiques routiers, mais affectées spécifiquement à d'autres tâches. Les montants de TVA sont déterminés en fonction du taux TVA en vigueur (7,6% en 2007). L'addition de ces montants de TVA aboutit à la TVA comptabilisable de deuxième niveau (Stufe II).

Tableau A-5: Calcul du taux pondéré de la TVA

Calcul du taux "pondéré"	
Impôt sur l'essence	1'974
Impôt sur le diesel	1'015
Surtaxe sur l'essence	1'371
Surtaxe sur le diesel	642
Privilège fiscal sur la Benzine	5
Privilège fiscal sur le diesel	58
Prod. entrée s/ véhicules importés	309
Part RPLP destinée aux routes	368
Recettes soumises à TVA	**5'742**
5'742 * 7.6% =	436.392
436.392 / 8'149 =	0.05355
Taux pondéré =	**5.34%**

En pratique, seuls les montants de TVA sur la part de la RPLP non affectée à la route (mais affectée au rail) sont repris. La partie "dépenses" de ce second niveau reste évidemment vide, puisqu'il n'existe pas de « dépenses routières non affectées à la route".

L'addition des deux montants de TVA de niveaux 1 et 2 aboutit à la "TVA à comptabiliser" (tableau A-4) qui est imputée dans le compte routier (tableau A-3).

Annexe 4 : Incidence de la méthode de T. Slembeck & S. Graf (2002)

Tableau A-6: Incidences des corrections engendrées, selon la méthode S&G

Années	Recettes à porter en compte	Compte de capital			Compte de dépenses		
		Coûts imputables	Degré d'équilibre financier en %	Excédent ou insuffisance de couverture 1)	Coûts imputables	Degré de couverture en %	Excédent ou insuffisance de couverture 1)
Selon l'ancienne méthode							
1985	3 982	4 348	91.6	-366	4 847	82.2	-865
1986	4 213	4 487	93.9	-274	4 906	85.9	-693
1987	4 266	4 545	93.9	-279	5 002	85.3	-736
1988	4 518	4 671	96.7	-153	5 251	86	-733
1989	4 734	4 802	98.6	-68	5 484	86.3	-750
1990	4 915	5 120	96	-205	6 126	80.2	-1211
1991	5 094	5 647	90.2	-553	6 962	73.2	-1868
1992	5 197	6 178	84.1	-981	7 125	72.9	-1928
1993	6 064	6 240	97.2	-176	7 208	84.1	-1144
1994	6 416	6 412	100.1	4	7 134	89.9	-718
1995	6 578	6 562	100.2	16	7 162	91.8	-584
1996	6 779	6 678	101.5	101	7 039	96.3	-260
1997	6 829	6 737	101.4	92	7 034	97.1	-205
1998	7 156	6 756	105.9	400	7 001	102.2	155
1999	7 436	6 936	107.2	501	7 374	100.8	62
2000	7 798	6 877	113.4	922	7 352	107.5	546
Selon les décisions da la révision 2000							
1985	3 982	4 348	91.6	-366	4 847	82.2	-865
1986	4 283	4 484	95.5	-201	4 903	87.4	-620
1987	4 360	4 537	96.1	-177	4 994	87.3	-635
1988	4 619	4 659	99.1	-39	5 238	88.2	-619
1989	4 837	4 785	101.1	53	5 466	88.5	-628
1990	5 023	5 096	98.6	-73	6 104	82.3	-1 081
1991	5 209	5 615	92.8	-406	6 930	75.2	-1 721
1992	5 312	6 134	86.6	-822	7 081	75	-1 769
1993	6 169	6 186	99.7	-17	7 141	86.4	-972
1994	6 521	6 354	102.6	167	7 077	92.1	-556
1995	6 412	6 441	99.5	-29	6 866	93.4	-454
1996	6 616	6 545	101.2	71	6 736	98.4	-120
1997	6 659	6 591	101.2	68	6 723	99.2	-64
1998	6 983	6 599	106	384	6 681	104.7	302
1999	7 228	6 752	107.2	476	6 991	103.6	237
2000	7 608	6 680	114.1	928	6 861	111.1	779

1) - = insuffisance de couverture / + = excédent de couverture

Annexe 5 : Comptes satellites (secteur primaire et tourisme suisse et compte des transports belge)

a) TVA dans les comptes satellites du secteur primaire

Les comptes du secteur primaire (cadre central) décrivent principalement le processus de production et le revenu primaire dégagé par les établissements couverts par les recensements des entreprises du secteur primaire, soit les unités d'activité économique primaire (agriculture, sylviculture, horticulture, pisciculture) au niveau local. Ces comptes prennent en considération des sous ou sur-compensation de la TVA.

En Suisse, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) a été introduite en 1995, avec des taux différents selon les biens et services concernés. On distingue en particulier un taux réduit pour les biens de première nécessité (dont les produits agricoles primaires, les aliments pour animaux, les engrais et les produits phytosanitaires), un taux réduit pour l'hôtellerie et la restauration et un taux normal pour tous les autres biens et services taxés. Dans les comptes économiques de l'agriculture (CEA), les opérations sur biens et services (production, consommation intermédiaire, formation brute de capital fixe) sont enregistrées hors TVA. La majorité des exploitations agricoles n'est pas assujettie à la TVA.

La méthode nette de la compensation de la TVA est appliquée à l'ensemble de l'univers CEA de la manière suivante:

- TVA théoriquement facturée par les unités agricoles sur les ventes de biens et services (à d'autres unités agricoles et hors branche), calculée par produit selon son taux TVA correspondant.
- TVA théoriquement facturée aux unités agricoles sur les acquisitions de biens et services de consommation intermédiaire et sur les biens d'investissement, calculée par produit selon son taux TVA correspondant.

= Sur- ou sous-compensation de la TVA

Comme la différence est toujours négative sur l'ensemble de l'univers CEA, on obtient une sous-compensation de la TVA, qui est enregistrée en «Autres impôts sur la production».

b) TVA dans le compte satellite du tourisme

Il n'existe malheureusement aucun document expliquant en détail la manière dont est affectée la TVA dans le compte satellite de tourisme (CST ou Tourism Satellite Account – TSA). Le document publié par l'OFS traitant des principes, méthodes et résultats du compte satellite du tourisme nous apporte les éléments suivants :

L'utilisation touristique doit être corrigée de la TVA[25] pour obtenir l'utilisation touristique aux prix d'acquisition hors TVA.

Aux ressources évaluées aux prix de base, il faut à l'inverse ajouter les impôts sur les produits et les frais de transport et déduire les subventions sur les produits, pour obtenir les ressources internes aux prix d'acquisition hors TVA[26].

[25] Cette correction n'est qu'approximative. Les auteurs soulignent que cette correction ne peut en aucune manière servir comme estimation des recettes fiscales du tourisme.

La comparaison entre l'utilisation touristique et les ressources internes s'effectue alors aux prix d'acquisition hors TVA. Les montants sont donc hors TVA, mais les chiffres inhérents à la TVA sont explicités de manière apparente.

c) TVA dans le compte satellite belge des transports

Le compte belge des transports est un compte satellite, et non un compte de dépenses comme le compte spécifique en suisse. Dans ce compte satellite des transports, les valeurs de production et de consommation sont relevées. Les montants TVA, tant du côté des dépenses des ménages et des entreprises, que du côté des dépenses publiques sont relevées aux taux en vigueur. En Belgique, la TVA est comptabilisée de manière apparente.

Au niveau du compte ferroviaire, la même approche est utilisée. La TVA non déductible sur les services de transport ferroviaire constitue un décompte spécifique. Les informations sur la TVA non déductible qui serait dépensée par les administrations publiques pour les investissements consentis ne sont en revanche pas disponibles.

Ces recettes fiscales générées par le transport ferroviaire se résument à la TVA non déductible. La TVA sur les investissements représente deux tiers de l'ensemble des taxes issues du transport ferroviaire, supportée en majeure partie par les administrations. La TVA sur la dépense courante correspond principalement à la TVA sur les services de transport consommés par les ménages. Des taxes ferroviaires sont apparues après 2000. Elles se résument à des redevances liées à l'octroi de licences d'entreprises ferroviaires et de certificats de sécurité. La législation en la matière subit actuellement à nouveau des modifications.

Au niveau du compte belge fluvial (CSFlu), les montants TVA sont également mis en évidence (pour la branche TVA non déductible des entreprises, les montants sont quasi-nuls car la quasi-totalité peut être récupérée par les entreprises). Il en va de même pour le compte maritime. Le compte aérien examine également la TVA.

26 Les prix de base correspondent aux coûts effectifs pour la fabrication d'un produit ou d'un service, tels qu'ils sont générés dans l'établissement de production ou au revenu brut effectif de l'établissement de production résultant de la vente d'un produit. Les prix de base incluent les impôts et les subventions de production, mais non les impôts et les subventions sur les produits, les coûts du transport du produit jusqu'à l'acheteur et la TVA. Les impôts sur les produits sont des impôts perçus par unité de valeur ou unité physique d'un produit. Le prix d'acquisition est le prix, TVA déductible non comprise, qu'un acheteur doit payer pour un produit. Outre le prix de base, il inclut également les impôts sur les produits moins les subventions sur les produits et les coûts du transport qui sont cependant souvent égaux à zéro dans le cas de services, car en règle générale ce n'est pas le produit qui va à l'acheteur, mais l'acheteur qui vient au lieu de réalisation du service. La TVA n'étant pas disponible par branche au sein des Comptes nationaux, le prix d'acquisition hors TVA est utilisé dans le cadre du compte satellite du tourisme (CST).

Annexe 6: Impôts spécifiques de la route (et des autres modes de transports)

Cette annexe est consacrée aux impôts de consommation spéciaux qui sont payés par les usagers de la route. Certains de ces prélèvements sont considérés comme des prix à payer pour les prestations routières fournies par les collectivités publiques, et sont, par conséquence, frappés par la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Il s'ensuit dans ces cas un prélèvement fiscal sur impôts (« impôt sur l'impôt »). De plus, une partie des recettes, respectivement de ces impôts, sont affectés au financement des dépenses d'infrastructure dans les comptes routier et ferroviaire.

Il en va ainsi de la moitié du produit net de l'impôt sur les huiles minérales grevant la consommation des carburants. La redevance pour l'utilisation des routes nationales (la « vignette ») introduite en 1985, ainsi que de la totalité de la surtaxe sont également affectés au trafic routier à l'exception de l'impôt sur la consommation de carburants d'aviation, dont la moitié des recettes est attribuée aux dépenses de protection de l'environnement et au financement des mesures de sécurité liés au trafic aérien. Notons que les (anciens) droits supplémentaires sur les carburants et l'actuelle surtaxe sont prélevés parce que le rendement de l'impôt ordinaire n'est pas suffisant pour financer les tâches et les dépenses liées à la circulation routière et au trafic aérien.

La redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (RPLP) mise en place en 2001 dans le cadre des négociations entre la Suisse et l'Union européenne sur le trafic de marchandises à travers les Alpes, qui est perçue sur les véhicules lourds et les remarques d'un poids total supérieur à 3,5 tonnes pour l'utilisation des routes en fonction du poids, des kilomètres parcourus et du niveau d'émissions de gaz CO2. Les recettes nettes de la redevance sont réparties à raison d'un tiers pour les cantons et de deux tiers pour la Confédération. Les cantons utilisent leur part pour compenser les frais non couverts du trafic routier qu'ils doivent assumer. La Confédération utilise ces recettes essentiellement en faveur du financement de grands projets touchant aux transports publics (Rail 2000, nouvelle ligne ferroviaire alpine NLFA], raccordement au réseau européen à grande vitesse, réduction du bruit émis par les chemins de fer).

Dans ce qui suit, les impôts de consommation spéciaux utilisés par la Confédération pour le financement des infrastructures de transports sont présentés brièvement en mentionnant également les bases légales de leur prélèvement et de leur affectation.

1. Impôt sur les automobiles

Loi sur l'imposition des véhicules automobiles, du 21 juin 1996, dès 1er janvier 1997

Ordonnance sur l'imposition des véhicules automobiles (Oimpauto), du 20 novembre 1996

Sont grevés de l'impôt sur les véhicules automobiles pouvant transporter 10 personnes ou plus, chauffeur compris, d'un poids unitaire n'excédant pas 1'600 kg,

toutes les voitures de tourisme et autres véhicules principalement conçus pour le transport de personnes, ainsi que les véhicules automobiles servant au transport de marchandises, d'un poids unitaire n'excédant pas 1'600 kg.

Les véhicules électriques, les véhicules dédouanés temporairement à l'exportation, ainsi que l'importation et la livraison de véhicules automobiles passibles à la RTPL sont exonérés de l'impôt.

a) Taux

L'impôt s'élève à 4% sur la contre-prestation payée ou à payer par l'importateur y compris les frais payés hors Suisse, les frais d'importation, de transports et d'assurance, sans la TVA, à la première cession par le constructeur à des tiers. Le 99,9% des véhicules taxés sont importés.

b) TVA

L'impôt n'est pas soumis à la TVA lors de l'achat d'un véhicule par un particulier; il ne fait pas partie de la contre-prestation imposée. En revanche, la TVA est prélevée sur la contre-prestation demandée par une entreprise commerciale, l'importateur par exemple, en cas de vente à un particulier. Cette contre-prestation, soit le prix du véhicule, qui couvre le coût de la vente du véhicule, y compris l'impôt des véhicules automobiles, est frappé de la TVA, qui est censée être répercutée sur les acheteurs.

c) Affectation

Les recettes de l'impôt sur les véhicules automobiles ne sont pas affectées au financement des routes.

d) Référence juridique - Constitution fédérale

Art. 131 Impôts à la consommation spéciaux

1 La Confédération peut percevoir un impôt à la consommation spécial sur les marchandises suivantes:

tabac brut et tabac manufacturé;

boissons distillées;

bière;

automobiles et leurs composantes;

pétrole, autres huiles minérales, gaz naturel, produits résultant de leur raffinage et carburants.

2 Elle peut percevoir une surtaxe sur les carburants.

2. Redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (RPLP)

Loi fédérale concernant une redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (Loi relative à une redevance sur le trafic des poids lourds, LRPL) du 19 décembre 1997.

Ordonnance concernant une redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (Ordonnance relative à une redevance sur le trafic des poids lourds, ORPL) du 6 mars 2000.

La redevance est perçue depuis 2001, en remplacement de l'ancienne redevance forfaitaire, sur les véhicules et remorques d'un poids total supérieur à 3,5 tonnes,

immatriculés en Suisse ou à l'étranger, transportant des personnes ou des marchandises, pour l'utilisation des routes ouvertes au trafic régional.

a) Taux

La redevance se calcule d'après le nombre de kilomètres parcourus sur le territoire suisse, le poids total autorisé du véhicule tracteur respectivement de la combinaison de véhicule tracteur, et du niveau d'émission de CO2. Le tarif se monte depuis 2008 à 2,7 centimes par tonne-kilomètre en moyenne pondérée. Ce taux tient compte des coûts externes non couverts occasionnés par le trafic routier.

Pour le véhicule servant au transport des personnes, les chariots à moteur, les tracteurs, les véhicules à moteur de la branche foraine et du cirque, et pour ceux destinés au transport de biens et dont la vitesse maximale n'excède pas 45 km/h, la redevance est perçue sous forme de forfait (RPLF), au maximum Fr. 5'000.-.

b) TVA

Le paiement de la RPLP, en tant que « prestation ou taxe routière », n'est pas assujetti à la TVA. Toutefois, le coût des prestations de transport, qui comprend la RPLP payée, est généralement répercuté sur le consommateur final. Une TVA est donc générée indirectement par la RPLP.

c) Affectation

Les deux tiers du produit net est destinée en premier lieu au financement des grands projets ferroviaires ainsi qu'à la couverture des coûts non couverts du trafic routier. Un tiers du produit net est destiné aux cantons qui l'utilisent en priorité pour la couverture de leurs dépenses dans le domaine des coûts non couverts du trafic routier. Selon l'étude menée par l'ARE en 2009 (Ueli Balmer, Utilisation de la part cantonale de la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations RPLP, 2009), 17 cantons ont explicitement réglementé l'affectation des produits de la redevance, les communes dans quatre cantons reçoivent une part défini (pourcentage) du produit. Les recettes affectées effectivement à la route représentent 50.5% du produit brut selon une enquête menée par l'OFS auprès des 26 cantons en 2011.

Pour obtenir le produit net, il convient de déduire l'indemnisation des contributions aux contrôles du trafic des poids lourds, ainsi que les remboursements d'impôts.

d) Référence juridique - Constitution fédérale & loi fédérale

Constitution fédérale

Art 85 Redevance sur la circulation de poids lourds

al. 2 Le produit net de la redevance sert à couvrir les frais liés à la circulation routière

al. 3 Les cantons reçoivent une part du produit net de cette redevance. Lors du calcul de ces parts, les conséquences particulières du prélèvement de la redevance pour les régions de montagne et les régions périphériques doivent être prises en considération.

Art. 196 Dispositions transitoires selon l'arrêté fédéral du 18 décembre 1998 relatif à une mise à jour de la Constitution fédérale

al. 3. Disposition transitoire ad art. 87 (Transports)

1 Les grands projets ferroviaires comprennent la nouvelle ligne ferroviaire à travers les Alpes (NLFA), RAIL 2000, le raccordement de la Suisse orientale et occi-

dentale au réseau européen des trains à haute performance et l'amélioration, au moyen de mesures actives et passives, de la protection contre le bruit le long des voies ferrées.

2 Pour financer les grands projets ferroviaires, le Conseil fédéral peut:

a. jusqu'à l'entrée en vigueur de la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations ou à la consommation prévue à l'art. 85 utiliser le produit total de la redevance forfaitaire sur les poids lourds prévue à l'art. 196, ch. 2, et à cet effet augmenter le taux de la redevance de 100 % au plus;

b. utiliser deux tiers au plus du produit de la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations ou à la consommation prévue à l'art. 85;

c. utiliser les fonds provenant de l'impôt sur les huiles minérales prévu à l'art. 86, al. 3, let. b, pour couvrir à raison de 25 % les coûts occasionnés par les lignes de base de la NLFA;

d. prélever des fonds sur le marché des capitaux, jusqu'à concurrence de 25 % au plus des coûts occasionnés par les projets de la NLFA, RAIL 2000 et le raccordement de la Suisse orientale et occidentale au réseau européen des trains à haute performance;

e.4 relever de 0,1 point les taux de la taxe sur la valeur ajoutée fixés à l'art. 130, al. 1 à 3;

f. faire appel aux possibilités d'un financement complémentaire privé ou réalisé grâce à des organisations internationales.

3 Le financement des grands projets ferroviaires mentionnés à l'al. 1 est assuré par un fonds juridiquement dépendant de la Confédération et doté d'une comptabilité propre. Les ressources provenant des redevances et impôts mentionnés à l'al. 2 sont comptabilisées dans le compte financier de la Confédération et versées au fonds durant la même année. La Confédération peut accorder des avances au fonds. L'Assemblée fédérale édicte le règlement du fonds sous la forme d'une ordonnance.

4 Les quatre grands projets ferroviaires mentionnés à l'al. 1 sont régis par des lois fédérales. La nécessité de chaque grand projet doit être globalement établie, de même que l'état d'avancement de sa planification. Dans le cadre du projet de la NLFA, les différentes phases de la construction doivent figurer dans la loi fédérale y relative. L'Assemblée fédérale alloue les fonds nécessaires par des crédits d'engagement. Le Conseil fédéral approuve les étapes de la construction et détermine le calendrier.

5 Le présent chiffre est applicable jusqu'à l'achèvement des travaux de construction et du financement (remboursement des avances) des grands projets ferroviaires mentionnés à l'al. 1.

Loi fédérale

Art. 19

1 Un tiers du produit net est destiné aux cantons au titre d'une dépense liée, tandis que les deux autres tiers restent acquis à la Confédération.

2 La part de la Confédération au produit net est destinée en premier lieu au financement des grands projets ferroviaires, au sens de l'art. 23 des dispositions transi-

toires de la constitution fédérale, ainsi qu'à la couverture des coûts non couverts du trafic routier qu'elle supporte.

3 Les cantons utilisent en priorité leur part au produit net pour couvrir leurs dépenses dans le domaine des coûts non couverts du trafic routier.

4 Lors de la répartition des contributions entre les cantons conformément à l'al. 1, il sera tenu compte des répercussions les plus lourdes de la redevance sur les régions de montagne et les régions périphériques. La répartition s'opère pour le reste en fonction des critères suivants:

a. la longueur du réseau des routes ouvertes au trafic motorisé;

b. les charges des cantons dans le domaine des routes;

c. la population des cantons;

d. l'imposition des véhicules à moteur.

Art. 37 Produit net

Le produit net correspond au produit après déduction de l'indemnisation selon l'art. 45, al. 5, des contributions aux contrôles du trafic des poids lourds selon l'art. 46 ainsi que des remboursements selon les art. 8, 11, 32, 33 et 51.

3. Redevance pour l'utilisation des routes nationales (vignette)

Loi fédérale concernant la redevance pour l'utilisation des routes nationales (Loi sur la vignette autoroutière LVA), du 19 mars 2010

Ordonnance concernant la redevance pour l'utilisation des routes nationales (Ordonnance sur la vignette autoroutière OVA), du 24 août 2011

La redevance est perçue pour les véhicules à moteur et les remorques qui empruntent les routes nationales soumises à la redevance. Elle n'est pas perçue pour les véhicules soumis à la redevance sur le trafic des poids lourds (véhicules dépassant le poids de 3,5 tonnes).

a) Taux, TVA et affectation

Elle se monte à CHF 40[27], elle n'est pas assujettie à la TVA et le produit net est entièrement affecté au financement de la route.

b) Référence juridique - Constitution fédérale & loi fédérale

Constitution fédérale

Art. 86 Impôt à la consommation sur les carburants et autres redevances sur la circulation

1 La Confédération peut prélever un impôt à la consommation sur les carburants.

2 Elle prélève une redevance pour l'utilisation des routes nationales par les véhicules à moteur et leurs remorques qui ne sont pas soumis à la redevance sur la circulation des poids lourds.

Loi fédérale

27 Le Conseil Fédéral a requis une augmentation de la vignette de 40 CHF/an à 100 CHF /an. Le Conseil national a opté pour une augmentation de la vignette à 70 CHF/an. Le 22 mars 2013, l'Assemblée fédérale a décidé une augmentation de la vignette annuelle de 100 CHF en proposant la possibilité d'offrir une vignette de court durée (2 mois) pour 40 CHF.

Art. 10

1 Le produit net de la redevance est utilisé selon les dispositions de la loi fédérale du 22 mars 1985 concernant l'utilisation de l'impôt sur les huiles minérales à affectation obligatoire.

2 Le produit net correspond au produit après déduction des indemnités prévues par l'art. 19.

Art. 19 Indemnisation

L'AFD, les cantons et les tiers mandatés reçoivent une indemnité pour leurs prestations. Cette indemnité est fixée par le Département fédéral des finances.

4. Impôts sur les huiles minérales grevant les carburants[28]

Loi sur l'imposition des huiles minérales (Limpmin), du 21 juin 1996

Ordonnance sur l'imposition des huiles minérales (Oimpmin), du 21 novembre 1996

La Confédération prélève un impôt sur les huiles minérales y compris les carburants ainsi qu'une surtaxe sur les huiles minérales, grevant les carburants. Les carburants qui servent à ravitailler des aéronefs engagés dans le trafic de lignes sont exonérés de l'impôt pour les vols réguliers à destination de l'étranger, les vols entre aéroports suisses qui assurent la correspondance avec un vol régulier en provenance ou à destination de l'étranger ou nécessaires à la révision et à la maintenance, ainsi que pour des vols de formation ou d'essai.

a) Tarifs

Le tarif de l'impôt, par 1'000 litres à 15 degrés C, est de CHF 431.20 pour l'essence sans ou avec plomb, et CHF 458,70 pour le diesel.

La surtaxe sur les huiles minérales (carburants : essence et diesel) est de CHF 300.- par 1'000 litres à 15 degrés C.

b) TVA

La TVA frappe la contre-prestation entière obtenue lors de la vente et la livraison des carburants. Ainsi, la TVA est prélevée également sur l'impôt et la surtaxe sur les carburants.

c) Affectation

La moitié du produit net de l'impôt sur les huiles minérales et le total de la surtaxe sur les huiles minérales (chaque fois sans la part de l'aviation) est utilisée au financement des tâches et des dépenses liées à la circulation routière.

La moitié du produit net de l'impôt à la consommation sur les carburants d'aviation est affectée au financement des tâches et des dépenses qui sont liées au trafic aérien (protection de l'environnement liée à l'aviation, mesures de sûretés pour protéger le trafic aérien et à des mesures de sécurité technique.

d) Référence juridique - Constitution fédérale & loi fédérale

28 L'impôt remplace en 1996 les droits de douane sur les carburants (de 1935) et la surtaxe remplace les droits supplémentaires sur les carburants qui ont été introduits en 1961.

Constitution fédérale

Art. 86 Impôt à la consommation sur les carburants et autres redevances sur la circulation

1 La Confédération peut prélever un impôt à la consommation sur les carburants.

2 ….

3 Elle affecte la moitié du produit net de l'impôt à la consommation sur les carburants, à l'exception des carburants d'aviation, et le produit net de la redevance pour l'utilisation des routes nationales au financement des tâches et des dépenses suivantes, qui sont liées à la circulation routière :

a. construction, entretien et exploitation des routes nationales;

b. mesures destinées à promouvoir le trafic combiné et le transport de véhicules routiers accompagnés;

bbis. mesures destinées à améliorer les infrastructures de transport dans les villes et les agglomérations;

c. contributions destinées aux routes principales;

d. contributions pour la construction d'ouvrages de protection contre les sinistres dus aux éléments naturels et pour les mesures de protection de l'environnement et du paysage que la circulation routière rend nécessaires;

e. participation générale au financement, par les cantons, des routes ouvertes à la circulation des véhicules à moteur;

f. contributions aux cantons dépourvus de routes nationales.

3bis Elle affecte la moitié du produit net de l'impôt à la consommation sur les carburants d'aviation au financement des tâches et des dépenses suivantes, qui sont liées au trafic aérien:

a. contributions pour les mesures de protection de l'environnement que le trafic aérien rend nécessaires;

b. contributions pour des mesures de sûreté destinées à protéger le trafic aérien contre les infractions, notamment les attentats terroristes et les détournements d'avions, pour autant qu'elles ne relèvent pas des pouvoirs publics;

c. contributions pour des mesures visant à promouvoir un niveau élevé de sécurité technique dans le trafic aérien.

4 Si ces moyens ne suffisent pas au financement des tâches et des dépenses liées à la circulation routière et au trafic aérien, la Confédération prélève sur les carburants concernés un supplément sur l'impôt à la consommation

Art. 196 Dispositions transitoires selon l'arrêté fédéral du 18 décembre 1998 relatif à une mise à jour de la Constitution fédérale

al. 3. Disposition transitoire ad art. 87 (Transports)

1 Les grands projets ferroviaires comprennent la nouvelle ligne ferroviaire à travers les Alpes (NLFA), RAIL 2000, le raccordement de la Suisse orientale et occidentale au réseau européen des trains à haute performance et l'amélioration, au moyen de mesures actives et passives, de la protection contre le bruit le long des voies ferrées.

2 Pour financer les grands projets ferroviaires, le Conseil fédéral peut:

a. jusqu'à l'entrée en vigueur de la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations ou à la consommation prévue à l'art. 85 utiliser le produit total de la redevance forfaitaire sur les poids lourds prévue à l'art. 196, ch. 2, et à cet effet augmenter le taux de la redevance de 100 % au plus;

b. utiliser deux tiers au plus du produit de la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations ou à la consommation prévue à l'art. 85;

c. utiliser les fonds provenant de l'impôt sur les huiles minérales prévu à l'art. 86, al. 3, let., pour couvrir à raison de 25 % les coûts occasionnés par les lignes de base de la NLFA;

d. prélever des fonds sur le marché des capitaux, jusqu'à concurrence de 25 % au plus des coûts occasionnés par les projets de la NLFA, RAIL 2000 et le raccordement de la Suisse orientale et occidentale au réseau européen des trains à haute performance;

e.4 relever de 0,1 point les taux de la taxe sur la valeur ajoutée fixés à l'art. 130, al. 1 à 3;

f. faire appel aux possibilités d'un financement complémentaire privé ou réalisé grâce à des organisations internationales.

5. Impôts sur les véhicules à moteur (cantons)

Les véhicules sont soumis à un impôt cantonal sur les véhicules à moteur, perçu chaque année, et cela dans tous les cantons. Les véhicules immatriculés au nom de la Confédération, des cantons, des communes ou de leurs services ainsi qu'au nom des représentations diplomatiques étrangères sont toutefois exonérés. Le débiteur de l'impôt est le détenteur du véhicule, au nom duquel le permis de circulation et les plaques d'immatriculation ont été enregistrés.

a) Taux

Le montant de cette taxe peut varier de façon assez importante d'un canton à l'autre. Il est calculé en fonction de certaines particularités techniques des véhicules (tels que nombre de CV fiscaux, cylindrée, poids total, charge utile, respect de l'environnement, etc.) qui diffèrent elles aussi selon le canton.

b) TVA

Cet impôt n'est pas soumis à la TVA.

Quelques cantons imposent aussi les bateaux (notamment les bateaux à moteur ou à voile).

c) Affectation

L'affectation de l'impôt n'est pas connue, une étude est en cours de réalisation.