

# Béatrice Blum



Avocate, LL.M. UZH, consultation TVA, Zurich

Membre de l'organe consultatif en matière de TVA et du centre de compétences sur la TVA EXPERTsuisse

## TVA et collectivités publiques

Bases théoriques et champs problématiques

Colloque de la Conférence des directrices et directeurs des finances des villes, 11 septembre 2015, Berne

# Programme

- Bases juridique et but de la taxe sur la valeur ajoutée
- Domaine entrepreneurial / domaine non entrepreneurial
- Le sujet fiscal: les collectivités publiques
- Assujettissement à l'impôt des collectivités publiques
- Prestations imposables et prestations exclues du champs de l'impôt des collectivités publiques
- Activités des collectivités publiques relevant de la puissance publique
- Subventions
- Un exemple concret

Questions concernant l'impôt préalable: exposé «L'influence de la TVA dans les projets d'investissement municipaux»

# Bases juridique

- Art. 130 Cst. (+ dispositions transitoires)
- Loi fédérale sur la TVA (LTVA) du 12 juin 2009, RS 641.20
- Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) du 27 novembre 2009, RS 641.201
- Publications de l'AFC, en particulier Info TVA 19 concernant les collectivités publiques

# But de la TVA

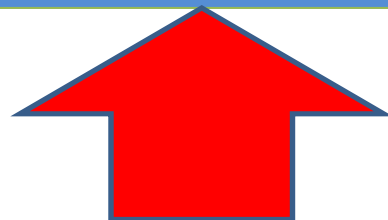
Imposition de la consommation finale *non entrepreneuriale* sur le territoire suisse.

⇒ L'objet de l'imposition n'est donc pas seulement la consommation finale privée mais aussi la consommation finale non entrepreneuriale

⇒ Il faut faire la distinction entre ce «entrepreneurial» et «non entrepreneurial»

# conséquence / 1

redevable de la TVA (exploitant de l'entreprise)	
domaine entrepreneurial	domaine non entrepreneurial?
principe: TVA n'est pas un facteur de coûts exceptions fondées sur des prescriptions légales	la TVA est un facteur de coûts



Assujettissement à TVA => déduction de l'impôt préalable

# Conséquence / 2

redevable de la TVA (exploitant de l'entreprise)	
domaine entrepreneurial	domaine non entrepreneurial?
principe: TVA n'est pas un facteur de coûts exceptions fondées sur des prescriptions légales	la TVA est un facteur de coûts

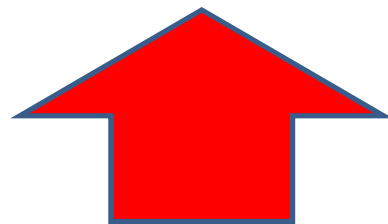
Principe de l'unité de l'entreprise=>

Il ne peut pas y avoir un domaine non entrepreneurial au sein d'un domaine entrepreneurial

# Conséquence / 3

sujet de droit uniquement

le domaine non entrepreneurial



pas d'assujettissement à TVA => pas  
déduction d'impôt préalable = la TVA est  
un facteur de coûts

# Domaine entrepreneurial

LTVA, art. 10 al.: critères pour une **entreprise**

- Activité professionnelle ou commerciale
- titre indépendant
- Ayant un caractère de permanence, en vue de réaliser des recettes
- Recettes à partir de prestations
- Agir en son propre nom vis-à-vis des tiers



# Domaine non entrepreneurial / 1

## **Tirée de la description de l'activité entrepreneuriale :**

- Exercée à titre privé
- titre non indépendant (à titre salarié)
- N'est pas exercée en vue de réaliser des recettes (point de désaccord, notamment à cause des activités d'organisation d'utilité publique)
- N'a pas de caractère de permanence (point de désaccord, notamment à cause des activités d'organisation d'utilité publique)
- Critères 3 et 4: voir la décision du Tribunal fédéral 2C\_781/2014 du 19.4.2015

# Domaine non entrepreneurial / 2

**Prescription légale clairement exprimée:**

activité relevant de la puissance publique  
(art. 3 let. g LTVA)

# Les collectivités publiques en particulier

collectivités publiques (exploitant de l'entreprise)	
domaine entrepreneurial	domaine non entrepreneurial
prestations imposables y c. prestations exonérées et exclues du champ de l'impôt	Activités relevant de la puissance publique; charges sont des non contre-prestations
non contre-prestations, surtout les subventions réduction de l'impôt préalable	autres non contre-prestations, surtout les subventions

# Collectivités publiques

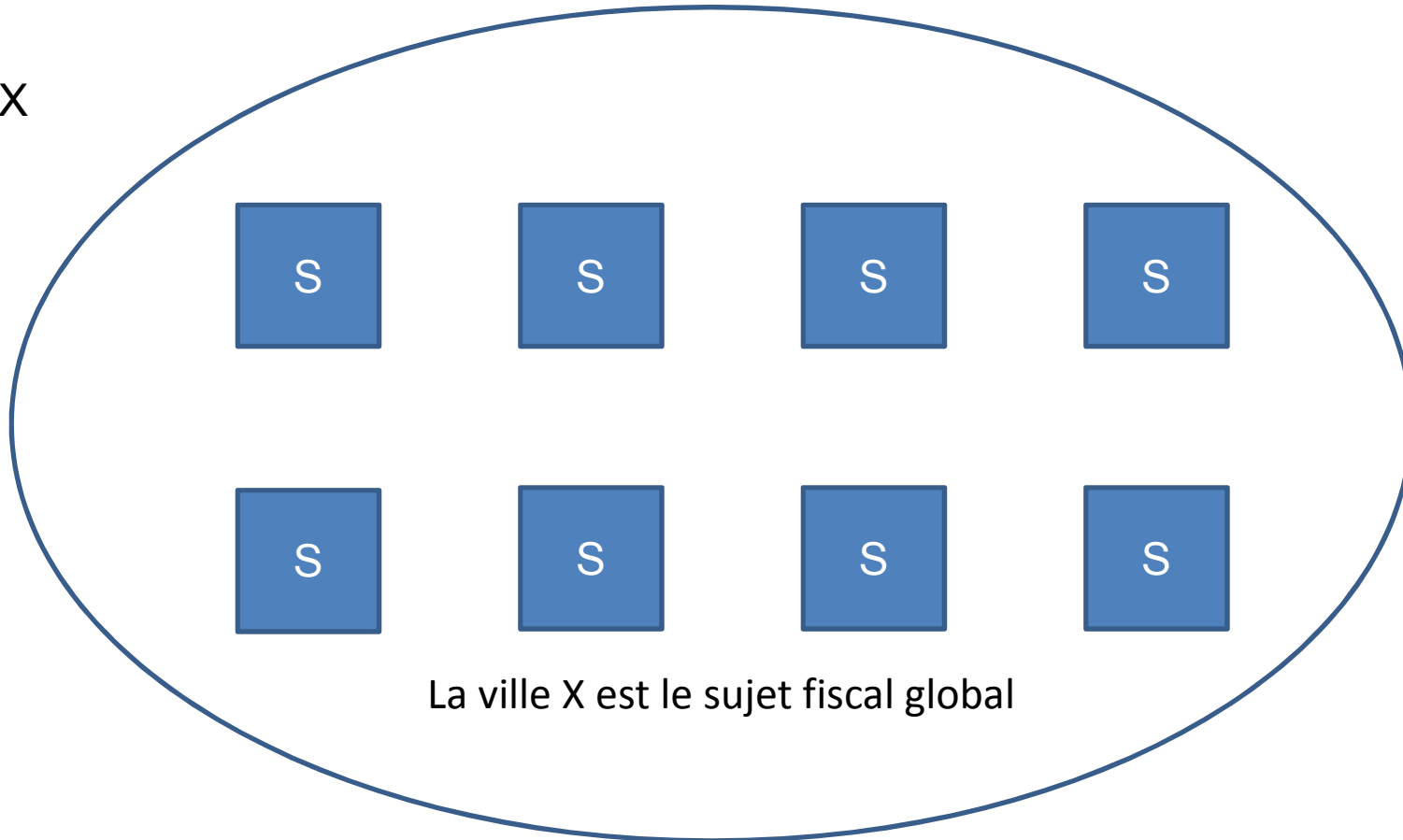
- Confédération
- Cantons
- Communes (y c. bourgeoisies et paroisses)
- Autres institutions de droit public
  - corporations de droit public (par ex. groupements de collectivités publiques nationales ou étrangères)
  - Etablissements de droit public indépendants
  - Fondations de droit public indépendants
  - Sociétés simples formées de collectivités publiques
- Base légale: LTVA, art. 12 al. 1, en relation avec l' art. 12 al. 2 de l'OTVA (paraphrase de l'assujettissement, concept pour l'application art. 21 al. 2 chiffre 28 de la LTVA plus large)

# Collectivités publiques en tant que sujets fiscaux / 1

- Confédération
- Cantons
- Communes (y c. bourgeoisies et paroisses)
  
- Les sujets fiscaux des collectivités publiques sont les services autonomes (S)
- Subdivision selon classification fonctionnelle ou institutionnelle (OTVA art. 12 al. 1)
- Centre de frais  $\neq$  services autonomes  $\Rightarrow$  réunion de plusieurs centre de frais en un S
- Une autre subdivision de S n'est pas possible; il n'est en particulier pas admis de subdiviser des institution dépendant des communes)

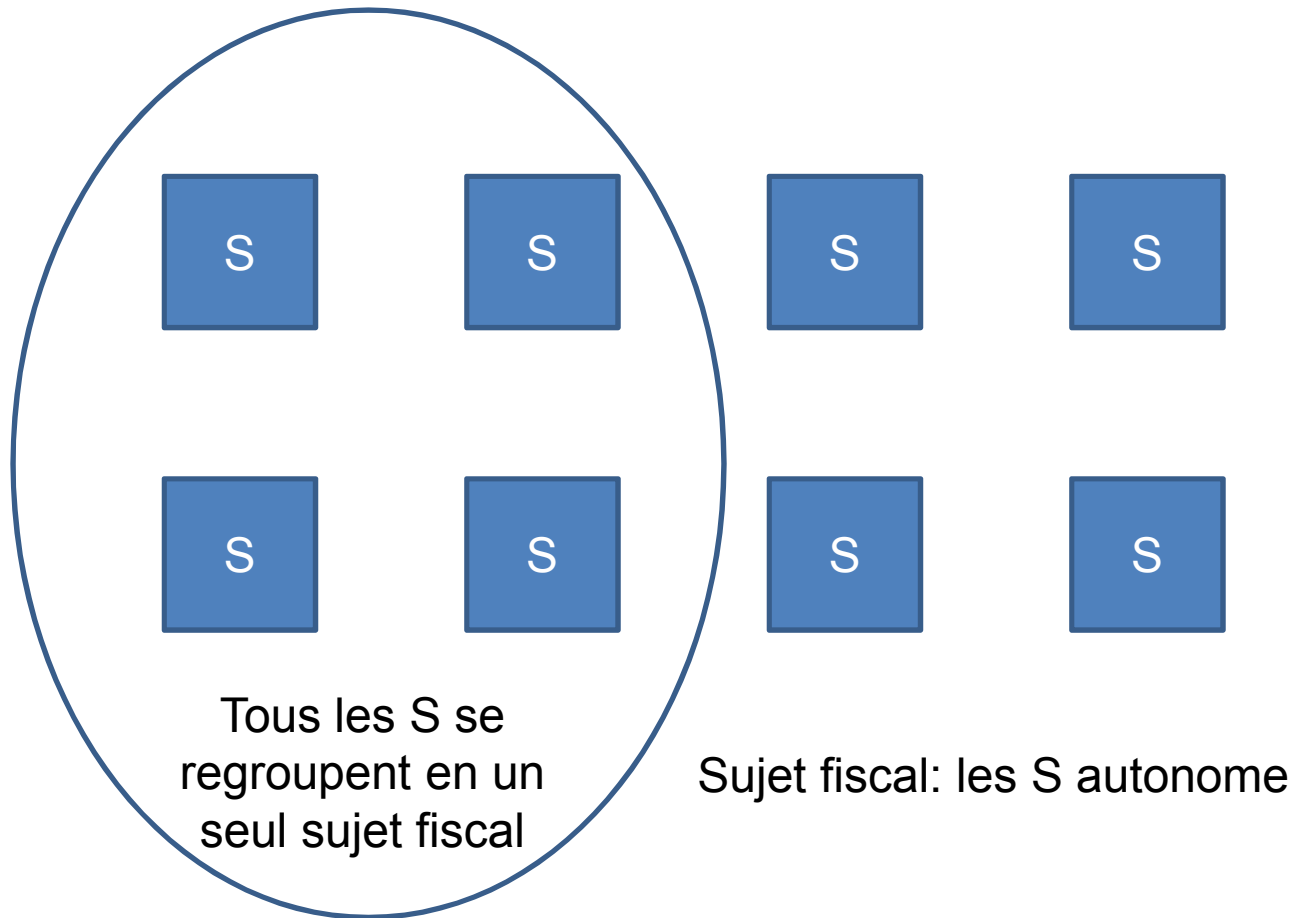
# Imposition de groupe selon l'art. 12, al. 1 de la LTVA / 1

Ville X



# Imposition de groupe selon l'art. 12, al. 2 de la LTVA / 2

Ville X

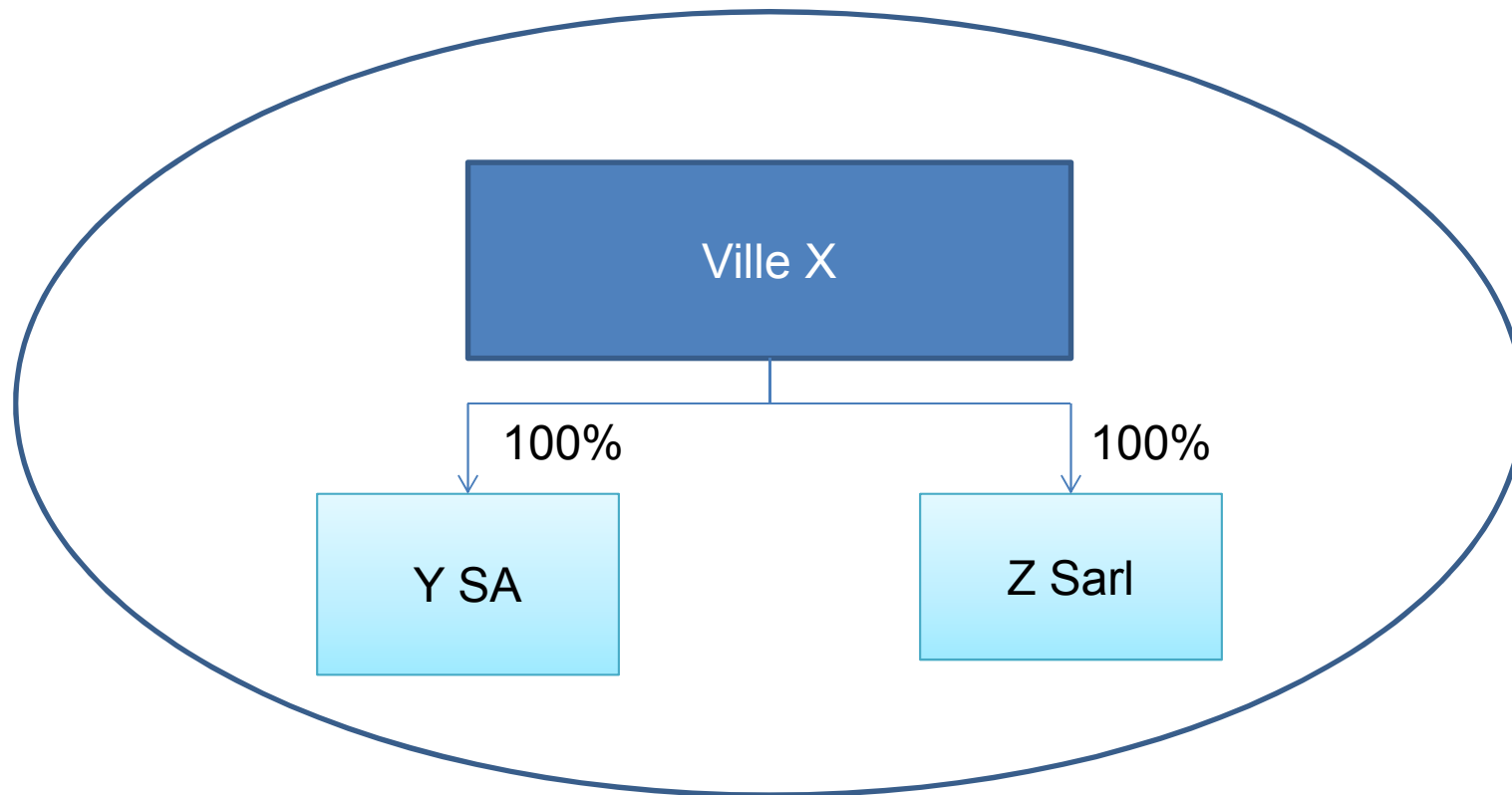


# Imposition de groupe selon l'art. 12, al. 2 de la LTVA / 3

- Le regroupement en un seul sujet fiscal est admis (au lieu de service autonome toute la commune)
- Le regroupements de quelques S seulement est également possible
- Conditions:
  - La limite de chiffre d'affaires pour l'assujettissement est dépassée ou
  - Renonciation à la libération de l'assujettissement



# Imposition de groupe selon l'art. 13, al. 1 de la LTVA / 1



# Imposition de groupe selon l'art. 13, al. 1 de la LTVA / 2

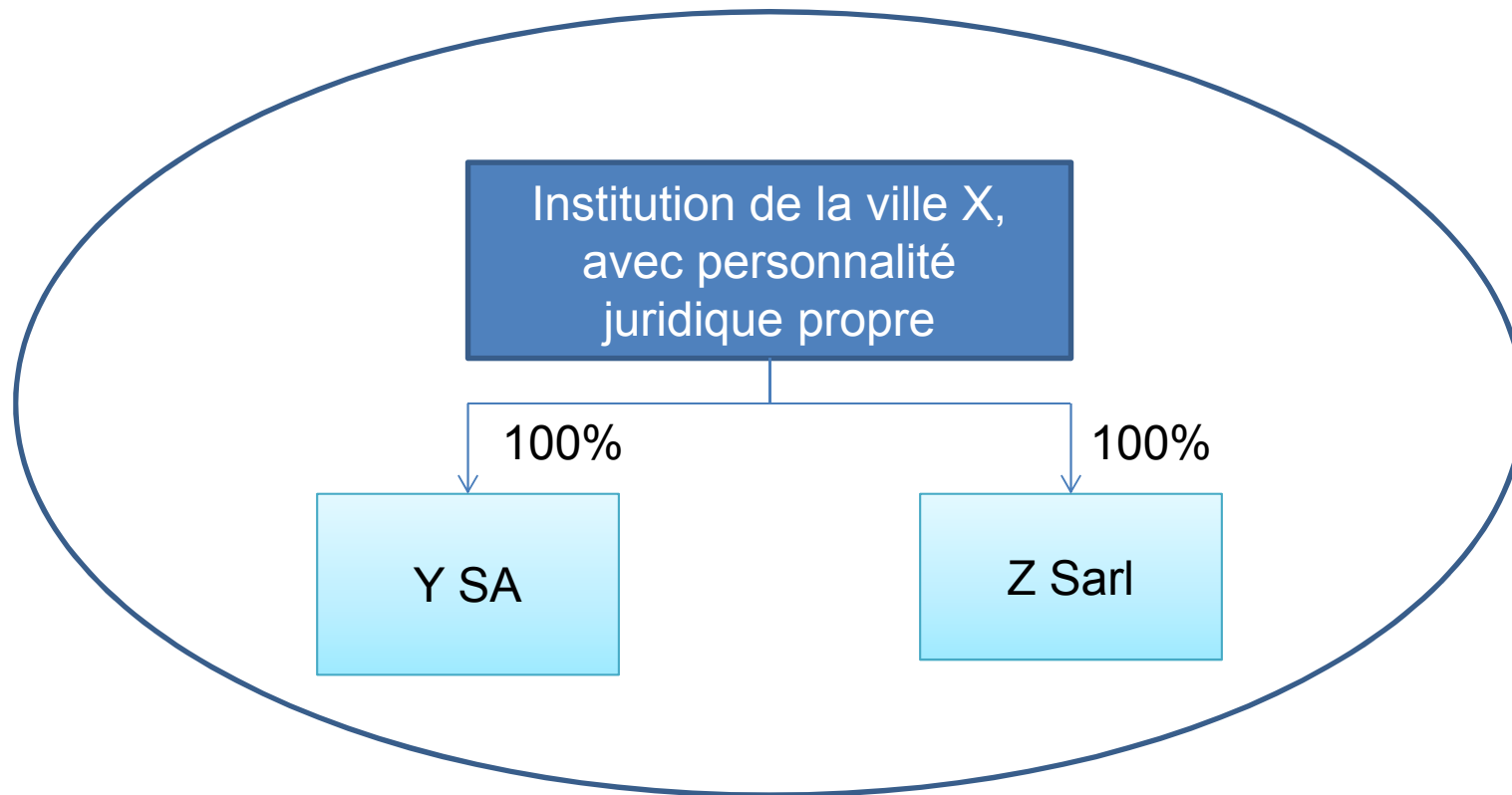
L'imposition de groupe selon l'art. 13 de la LTVA est autorisée de la pratique administrative (Info TVA 19, ch. 2.3) uniquement si

- Tous les services autonomes se regroupent en un seul sujet fiscal
- Cette collectivité publique contrôle une ou plusieurs personnes morales

# Les collectivités publiques en tant que sujets fiscaux /2

- Autres institutions de droit public
  - Corporations de droit public (par ex. groupements de collectivités publiques)
  - Etablissements de droit public indépendants
  - Fondations de droit public indépendants
  - Sociétés simples formées de collectivités publiques
- Aucune subdivision possible
- L'institution en tant que globalité est un sujet fiscal
- L'imposition de groupe selon l'art. 12, al. 2 de la LTVA n'est pas possible, parce que pas de subdivision

# Imposition de groupe selon l'art. 13, al. 1 de la LTVA / 3



# Assujettissement /1

## Principe (art. 10 LTVA)

- Entreprise exploitée (= domaine entrepreneurial)
- Chiffre d'affaires provenant de prestations (en Suisse) imposables de 100'000 francs (CHF) ou plus en une année civile => assujettissement
  - La limite est de 150'000 francs (CHF) pour les institutions d'utilité publique et les associations culturelles et sportives bénévoles.
  - Ceux qui exploitent une entreprise et gagnent moins de 100'000 francs pour des prestations imposables (en Suisse) ne sont pas assujettis, c'est-à-dire qu'ils sont libérés de l'assujettissement.
- Il est possible de renoncer à être libéré de l'assujettissement (Art. 11 de la LTVA)

# Assujettissement/2

Règlement spécial pour les collectivités publiques (art. 12 al. 3 LTVA)

- Plus de 25'000 francs par an de chiffre d'affaires imposable provenant de prestations fournies (en Suisse) à des tiers autres que des collectivités publiques.
- 100'000 francs ou plus par an de chiffre d'affaires imposable provenant de prestations fournies à des tiers ou à d'autres collectivités publiques.
- Assujettissement pour les tiers qui ne tombent pas sous le coup de la définition de «collectivité publique» de l'art. 12

Révision partielle de la LTVA

- La limite du chiffre d'affaires de 25'000 francs devrait être supprimée
- Le chiffre d'affaires de 100'000 francs devrait ne concerner que les prestations fournies à des tiers (supprimer les «autres collectivités publiques»)
- Contesté, à cause de la neutralité concurrentielle

# Prestations

collectivités publiques (exploitant de l'entreprise) Qui est une collectivité publique? ✓	
domaine entrepreneurial ✓	domaine non- entrepreneurial
assujettissement (obligatoire ou facultatif) ✓	Activités relevant de la puissance publique; charges sont des non contre-prestations
prestations imposables y c. prestations exonérées et exclues du champ de l'impôt	
non contre-prestations, surtout les subventions	autres non contre- prestations, surtout les subventions

# Prestations imposables

Toutes les prestations qui

- relèvent du domaine entrepreneurial (=> pas les activités de la puissance publique) et
- ne sont pas mentionnées à l'art. 21, al. 2, de la LTVA comme prestations exclues du champ de l'impôt.
- L'art. 21 doit être interprété au sens limité (neutralité concurrentielle)
- La liste de l'art. 14 de l'OTVA pour les collectivités publiques n'est pas exhaustive (discrétion du législateur)



# Prestations exclues du champ de la TVA

- Règlementation finalement à l'art. 21 LTVA
- Par ex: prestations dans les domaines de la santé, de la formation, de la culture, des biens fonciers, des assurances, des finances.
- Déterminant pour les collectivités publiques: art. 21, al. 2, chf. 28 LTVA

Prestations fournies au sein  
d'une même collectivité publique

# Au sein d'une même collectivité publique

Règlementation légale: art. 38 de l'OTVA

Il s'agit de prestations entre

- Services autonomes de la même collectivité publique
- Regroupements de services et de services autonomes de la même collectivité publique
- Un établissement de la collectivité publique, non-indépendant, ou une fondation et le service autonome de la même collectivité publique
- Des établissements de la collectivité publique, non-indépendants, ou des fondations de la même collectivité publique
- Un établissement de la collectivité publique, indépendant, et la même collectivité publique
- Des personnes morales de droit privé appartenant exclusivement à cette collectivité publique et la même collectivité publique

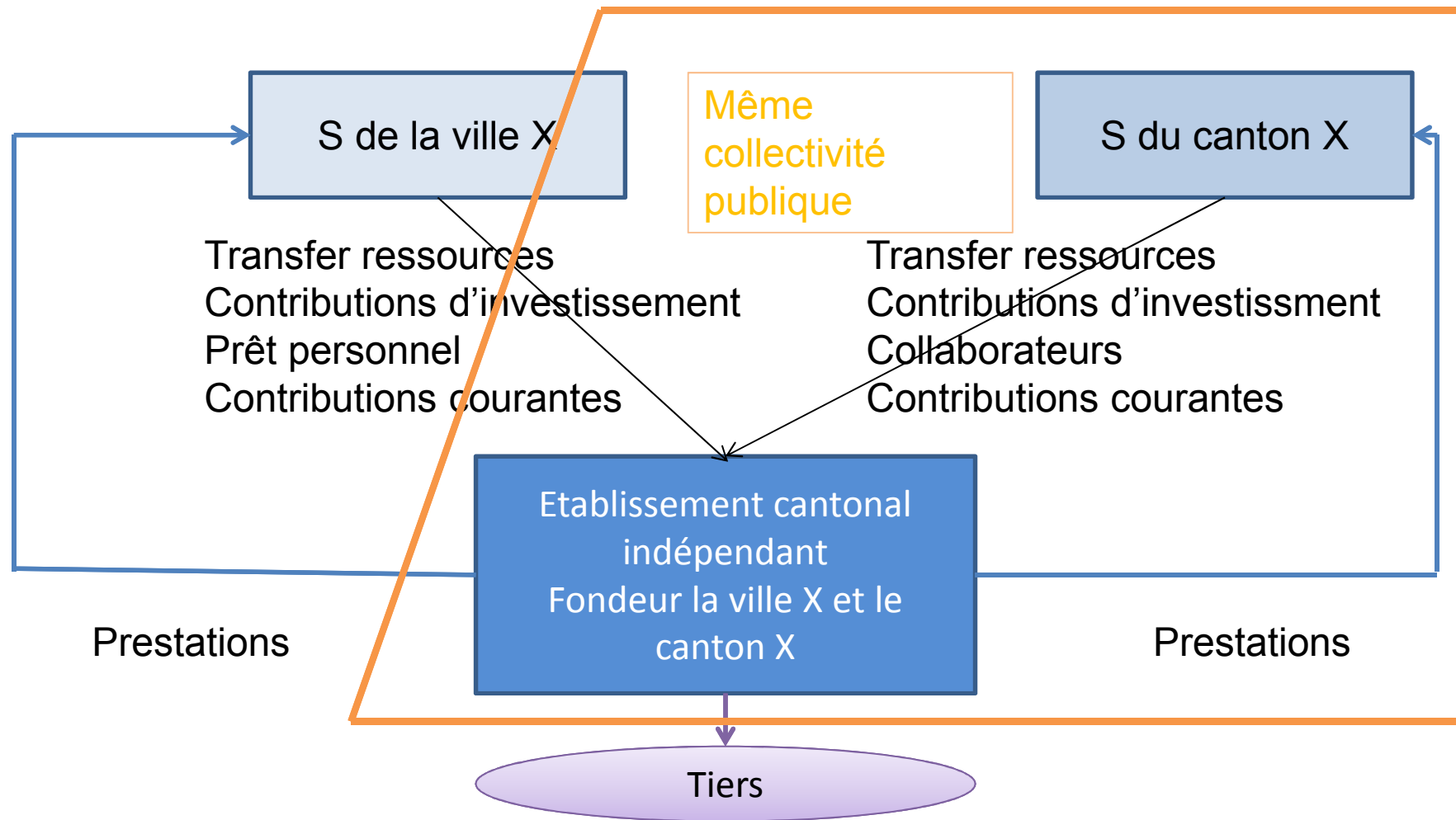
# Règlement spécial

Des prestations entre des coopérations de formation et de recherche au sens de l'art. 13 de l'OTVA s'appuyant sur l'art. 21, al. 2, ch. 28 LTVA, sont également exclues du champ de la TVA.

Révision partielle de la LTVA :

Le projet prévoit la reprise du règlement de l'ordonnance dans la loi, dans un nouveau chiffre (chiffre 30) de l'art. 21, al. 2 LTVA.

# Collaboration avec d'autres collectivités publiques



# Révision partielle la LTVA

Modification de l'art. 21 al. 2 chf. 28:

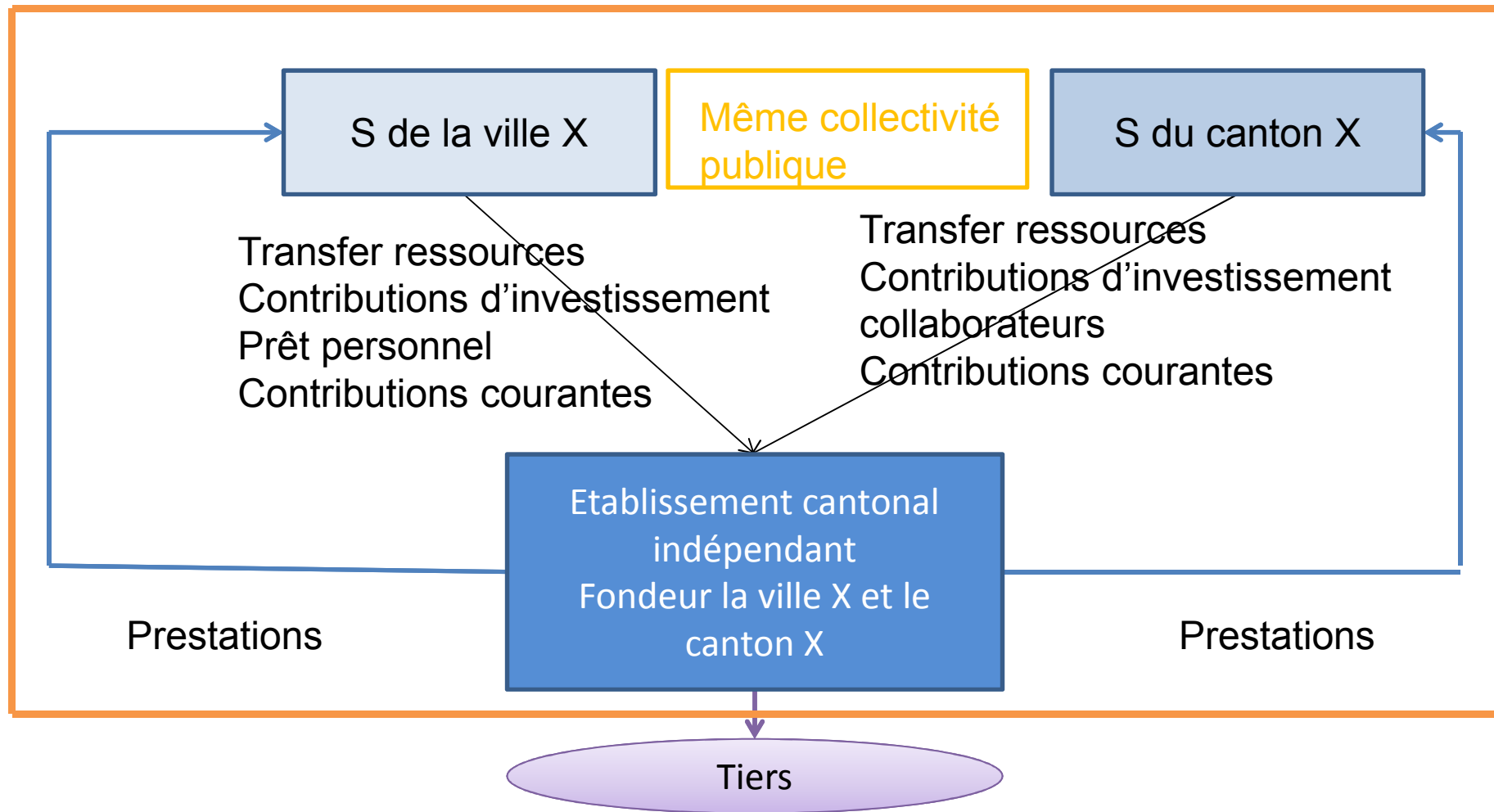
Sont exclues du champ de l'impôt les prestations:

- a. entre unités organisationnelles de la même collectivité publique,
- b. entre sociétés de droit privé ou de droit public détenues uniquement par des collectivités publiques et les collectivités publiques qui les détiennent, ou leurs unités organisationnelles,
- c. entre institutions ou fondations fondées exclusivement par des collectivités publiques et les collectivités publiques qui ont participé à leur fondation, ou leurs unités organisationnelles;

Modification d'art. 21 al. 2 ch. 28bis:

la mise à disposition de personnel entre collectivités publiques

# Collaboration avec d'autres collectivités publiques



# Activités de la puissance publique

collectivités publiques (exploitant de l'entreprise) Qui est une collectivité publique? ✓	
domaine entrepreneurial ✓	domaine non- entrepreneurial
Assujettissement (obligatoire ou facultatif) ✓	pas d'assujettissement
prestations imposables y c. Prestations exonérées et exclues du champ de l'impôt ✓	Activités relevant de la puissance publique; charges sont des non contre-prestations
non contre-prestations, surtout les subventions	autres non contre- prestations, surtout les subventions

# Activités de la puissance publique /1

Les activités non entrepreneuriales définies ainsi par la loi (art. 3 let. g de la LTVA)

- activité d'une collectivité publique
  - Peut aussi être exercée par une collectivité non publique
  - Condition: délégation, sur une base légale
- non commerciales
- n'entrent pas en concurrence avec des activités de prestataires privés



# Activités de la puissance publique /2

Base: pratique de l'administration («Info TVA 19, 1.2.1)

«Relèvent de la puissance publique les prestations qui peuvent être opposées à des tiers, même contre leur volonté, au moyen d'une **décision** qui répond aux exigences de l'art. 5 PA.»

# Obstacles

- Diverses définitions de la puissance publique existent dans le droit communal, le droit cantonal et dans la TVA => se baser sur le concept de «puissance publique» tel qu'utilisé dans les lois peut apporter des risques.
- Dans le cas de délégation de prestations, il est important que seul un organe prenne la décision (il faut une décision en son nom propre).
- Le pouvoir de décision peut aussi être attribué à un autre service que celui qui exerce l'activité.
- Même quand une décision peut être prise, il est possible que des activités ne relevant pas de la puissance publique, mais des prestations imposables, soit réalisées, car les prestations fournies sont énumérées dans l'art. 14, OTVA (décision du Tribunal administratif fédéral, A-886/2014, 23.9.2014, E. 2.3)

# Subventions

collectivités publiques (exploitant de l'entreprise) Qui est une collectivité publique? ✓	
domaine entrepreneurial ✓	domaine non- entrepreneurial
Assujettissement (obligatoire ou facultatif) ✓	pas d'assujettissement
prestations imposables y c. Prestations exonérées et exclues du champ de l'impôt ✓	activités relevant de la puissance publique; ✓ charges sont des non contre-prestations
non contre-prestations, surtout les subventions	autres non contre- prestations, surtout les subventions

# Subventions

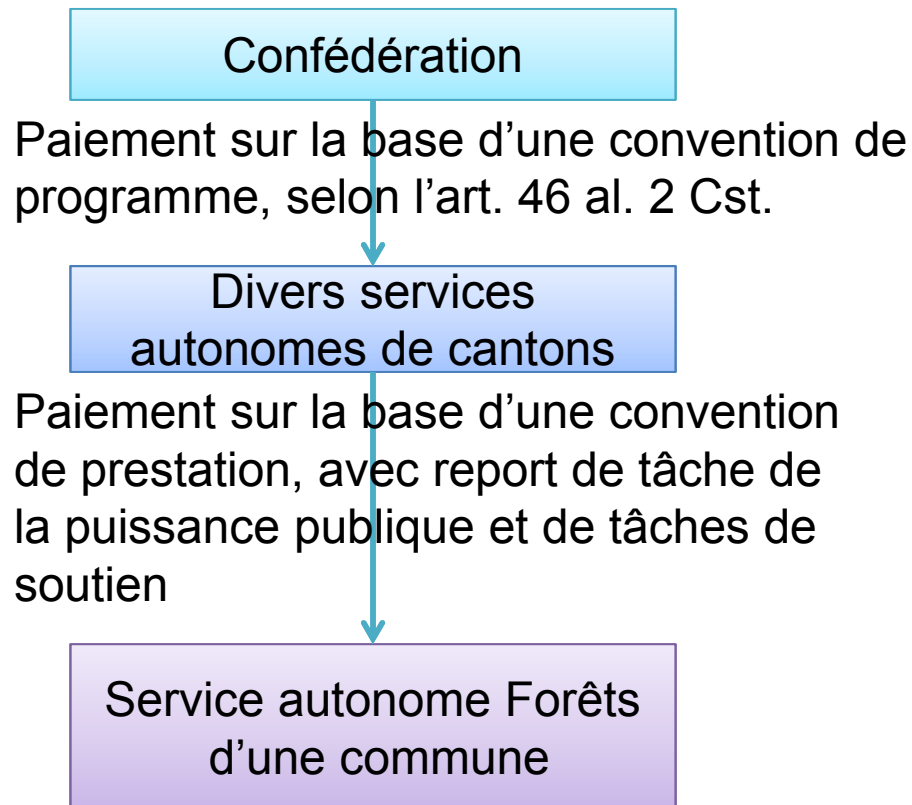
- Les subventions et d'autres contributions de droit public sont des non contre-prestations
- Aucun échange de prestations
- La subvention vise à susciter un certain comportement qui relève de l'intérêt public
- La subvention ne vise pas à provoquer un état de choses déterminé
- Les bénéficiaires déterminent comment ils utilisent les subsides. Différence avec le mandat.

# Subventions

Extrait du décision du Tribunal fédéral 2C\_882/2014 du 13 avril 2015, E. 3.5:

«Il faut distinguer si l'Etat verse une subvention pour encourager un certain comportement relevant de l'intérêt public (ATF 140 I 153 E. 2.5.4 / 2.5.5, p.162) ou s'il acquiert une prestation individualisée et concrète pour remplir une tâche qui lui incombe (voir verdict 2C\_196/2012 E. 3.2). Certes, dans le cas d'une subvention, une certaine prestation du récipiendaire existe aussi, puisqu'il se comporte de telle manière qui peut paraître correspondre à l'intérêt public, en tant que contre-prestation digne d'être encouragée (ATF 126 II 443 E. 6c S. 453; décision cité 2C\_196/2012 E. 2.5). Mais il n'y a dans cette prestation aucun lien économique inhérent entre la prestation et la contre-prestation, de sorte qu'il n'est pas possible de parler d'échange de prestations (BBL 2008 6959 f.; ATF 126 II 443 E. 6e et 6f S. 455 et suivants; décision 2C\_105/2008 du 25 juin 2008 E. 3.2; décision cités 2A.197 / 2005 E. 4.1, 2A.405/2002 E. 2.2) et ce n'est pas non plus le cas lorsqu'ils se bases sur des mandats de prestations.»

# Exemple de cas faits



# Exemple de cas faits

- La Confédération s'engage dans les domaines de la protection contre les événements naturels, la prévention des dégâts aux forêts et leur élimination, la gestion de la forêt (notamment la forêt de protection, la diversité des espèces, l'amélioration de la gestion économique des forêts).
- Pour cela: compensations et aides financières sous la forme de subsides globaux et de forfaits
- Récipiendaires des subsides fédéraux, selon la loi fédérale sur les forêts: les cantons.
- Des prestations de programmes sont adoptées avec les cantons, selon l'art. 46 al. 2 Cst.
- Les cantons règlent l'aménagement cantonal dans leurs propres lois.

# Exemple de cas faits

- Dans sa loi sur les forêts, un canton détermine quelles tâches cantonales, entre autres dans le domaine de la forêt de protection, peuvent être déléguées à des exploitations forestières, contre compensation.
- Une ordonnance règle les tâches déléguées.
- L'ordonnance distingue et énumère les tâches qui relèvent des tâches de la puissance publique et les tâches d'appui.
- Les soins aux forêts de protection relèvent de la puissance publique.
- Des conventions de prestations sont conclues avec les exploitations forestières.
- Après un ancrage dans le droit cantonal, la convention indique, la convention distingue entre les tâches de la puissance publique et les tâches d'appui.

Comment interpréter les divers paiements du point de vue de la TVA?



# Solutions - réflexions

Confédération

Paiement sur la base d'une convention de programme,  
selon l'art. 46 al. 2 Cst.

Paiement du canton dans  
un service autonome en  
tant que recettes,  
subventions.  
Budget global du  
gouvernement pour la  
direction forestière dans le  
service autonome  
«Direction des forêts»

# Solutions - réflexions

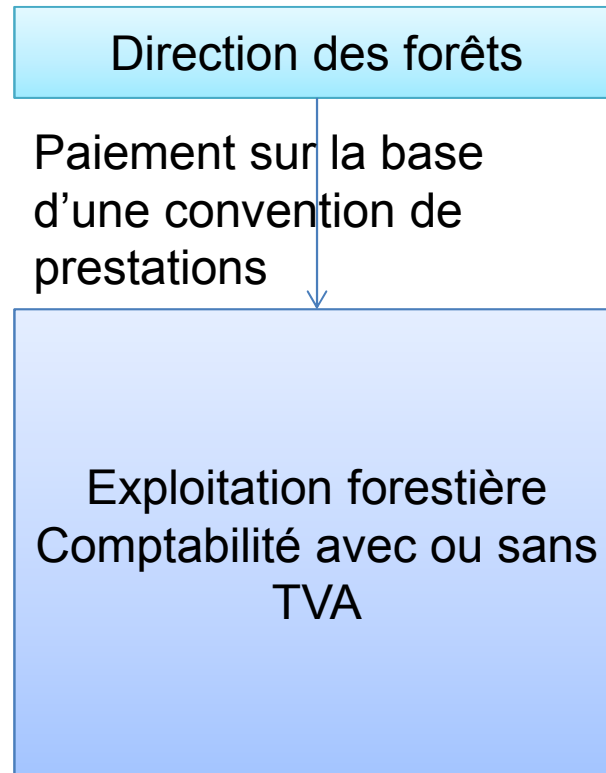
Paiement de la Confédération au canton

- Pas encore de décision de l'AFC
- Subvention?

Sur le plan cantonal:

- Le paiement de la Confédération est enregistré sous les subventions, comme recettes.
- Le gouvernement fixe le budget global pour la direction des forêts => directive sur les moyens attribués au service autonome compétent.
- Il existe parfois – selon les cantons – plusieurs services des forêts chargés des soins aux forêts de protection (par ex. poursuite pénale, délégation à un autre service pour les soins à la forêt de protection)

# Solutions - réflexions



# Solutions - réflexions

Relations entre la Direction des forêts et l'exploitation forestière

- Base: convention de prestations
- L'exploitation forestière n'est pas habilitée à prendre des décisions => elle ne livre pas une prestation relevant de la puissance publique, bien que la législation cantonale parle de prestations de la puissance publique dans le domaine des soins aux forêts de protection.
- Est-ce que le paiement est une subvention? Selon l'AFC, ce n'est pas une subvention car la direction forestière donne des tâches concrètes aux exploitations forestières, par le biais d'une convention de prestations, et que ces prestations sont payées selon leurs coûts.

# Analyse

## Analyse du résultat:

- L'exploitation forestière est aussi, souvent, propriétaire de la forêts.
- Autre organisation sur le plan cantonal, respectivement paiement de la Confédération à la direction forestière.
- Report au propriétaire de la forêt/à l'exploitation forestière en tant que reports des flux de subsides (art. 30, OTVA).
- Les soins aux forêts de protection sont, en fin de compte, du ressort des propriétaires de forêts, qui ont un intérêt propre (éviter de devoir payer pour d'éventuel dégâts).
- Paiement des subsides fédéraux directement aux propriétaires de forêts/aux exploitations forestières => subvention?
- Cela dépendra d'éventuelles conditions posées par la Confédération. Ou alors elle attribuera des mandats concrets => questions d'interprétation.

# Remarque sur la méthode des taux forfaitaires

- Une méthode de calcul de la TVA
- Aucune détermination effective de l'impôt préalable
- Avec la loi en vigueur, durcissement concernant l'utilisation des taux forfaitaires sur des activités à cause du règlement de l'ordonnance: interprétation étroite
- Si un taux forfaitaire manque pour une certaine activité, des forfaits généraux sont utilisés (par ex. location d'objets)
- Tendance à utiliser un taux forfaitaire de 6,1% car, dans le cas de délégation de tâches publiques, il est admis que c'est un droit qui est transmis.

# Synthèse

Délimitations difficiles sur le plan pratique:

- Subvention / contre-prestation
- Ce qui relève de la puissance publique dans le domaine entrepreneurial
- Pouvoir de décision: pas un critère clair

Important:

- Veiller à la TVA lors de la mise au point de structures d'opérations commerciales, en particulier lors l'élaboration de contrats/comptabilisation
- Analyse de la TVA avant la mise en œuvre d'opérations commerciales.

# Des questions?

Avez-vous encore des questions?

Béatrice Blum

Avocate, LL.M. UZH

Consultation TVA

Dufourstrasse 147

8008 Zurich

Tel. +41 44 380 27 52

[b.blum@blum-mwst.ch](mailto:b.blum@blum-mwst.ch)