

# L'influence de la TVA sur les projets d'investissements municipaux

---

**Diego Clavadetscher**  
Avocat,  
expert fiscal dipl.

Colloque de la Conférence des directrices et  
directeurs des finances des villes, 11.9.2015,  
Berne

# Sommaire

1. Pose du problème: quels effets a la TVA sur les projets d'investissement municipaux?
2. Marge de manœuvre: sur quels bâtiments une déduction de la TVA serait-elle seulement envisageable?
3. Conditions cadres: les aspects pertinents du droit de la TVA
4. Possibilités d'aménagement
5. Un cas concret

# 1. Pose du problème: quels effets a la TVA sur les projets d'investissement?

- Lors de l'investissement
- Lors de l'exploitation
- Résultats

# 1. Pose du problème:

## 1.1 Lors de l'investissement

	Brut	Part TVA		
Sol	1'000'000	0		
Prestations de construction et de planification	15'000'000	1'111'111		
Total	16'000'000		100.00%	
./. Charge de la TVA	-1'111'111			
Total sans TVA	14'888'889		93.06%	
Différence			6.94%	

# 1. Pose du problème

## 1.2 Lors de l'exploitation

		Avec TVA	Sans TVA	
<i>Coûts de construction</i>		16'000'000	14'888'889	
<i>Capital propre</i>	40%	6'400'000	5'955'556	
<i>Capital étranger</i>	60%	9'600'000	8'933'333	
Coûts du capital propre	2%	192'000	178'667	
Coûts du capital étranger	3%	288'000	268'000	
Amortissement	5%	800'000	744'444	
Prestations propres	150'000	150'000	150'000	
Prestation de tiers, soumise à TVA	100'000	100'000	92'593	
Total		<b>1'530'000</b>	<b>1'433'704</b>	93.71%
Différence			<b>96'296</b>	<b>6.29%</b>

# 1. 1. Pose du problème

## 1.3 Résultats

---

- La TVA provoque
    - des investissements plus élevés
    - des frais d'exploitation plus élevés
- Obtenir une déduction de la TVA par un usage optimal des conditions cadres de la TVA:
- exploiter la marge de manœuvre
  - utiliser les possibilités d'aménagement
  - tenir compte de quelques réserves

## 2. Marge de manœuvre: survol de quelques possibilités d'une déduction de la TVA

Utilisation entrepr.	Non (pp.)	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	mix.
TVA	----	----	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	[Oui]
Type de décompte	----	----	----	TF.	eff.	eff.	eff.	eff.	eff.	[eff.]
Type d'activité	----	----	----	sans impor.	exclu	mix.	mix.	pas exclu	pas exclu	[pas exclu]
Subventionne ment	-----	-----	-----	sans impor.	sans impor.	Oui	Non	Oui	Non	[Non]
Possibilité concrète d'allègement de la TVA	Non	Non	Non	[Non]	Non	part.: red.+ corr.	par.: corr.	par.: red.	Oui	par.: corr.
Exemples	Office de la constru- ction	Ecole	Ate- liers	(A choix)	Théâtre	Centre sportive		Théâtre (opt.)	Approvi- sionne- ment en eau	

Légendes page suivante

# [Légende sur le tableau précédent]

Abbréviation	Signification
<b>entrepr.</b>	entrepreneurial
<b>pp.</b>	Relevant de la puissance publique
<b>TF.</b>	Méthode de taux forfaitaire
<b>eff.</b>	Méthode de décompte effective
<b>exclu</b>	exclu
<b>mixte.</b>	mixte
<b>part.</b>	partiel
<b>red.</b>	Réduction du droit à l'impôt préalable
<b>corr.</b>	Correction du droit à l'impôt préalable
<b>opt.</b>	Possible d'opter pour
<b>sans imp.</b>	Sans importance



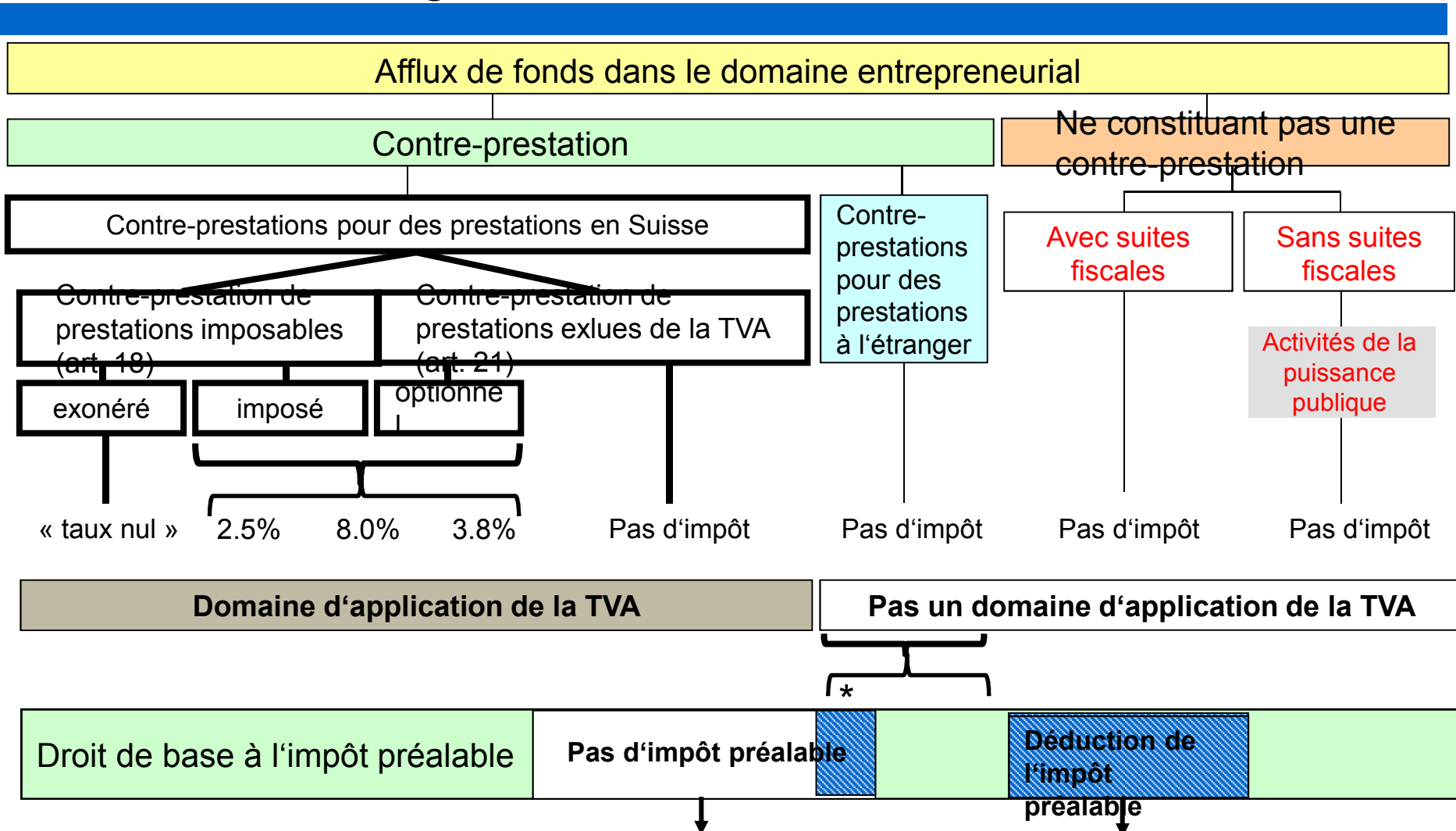
## 3. Conditions cadres:

### 3.1 Les aspects pertinents du droit de la TVA

- Assujettissement
  - Sujet (service / regroupement / forme juridique de droit privé/ etc. )
  - Renonciation à la libération d'assujettissement , si la limite de chiffre d'affaires n'est pas atteint
- Type de décompte
  - Méthode de décompte effective (10 ans)
  - Méthode de taux forfaitaire (3 ans)
- Type d'activité
  - Prestations exclues → option
  - Activités relevant de la puissance publique!!

# 3. Conditions cadres

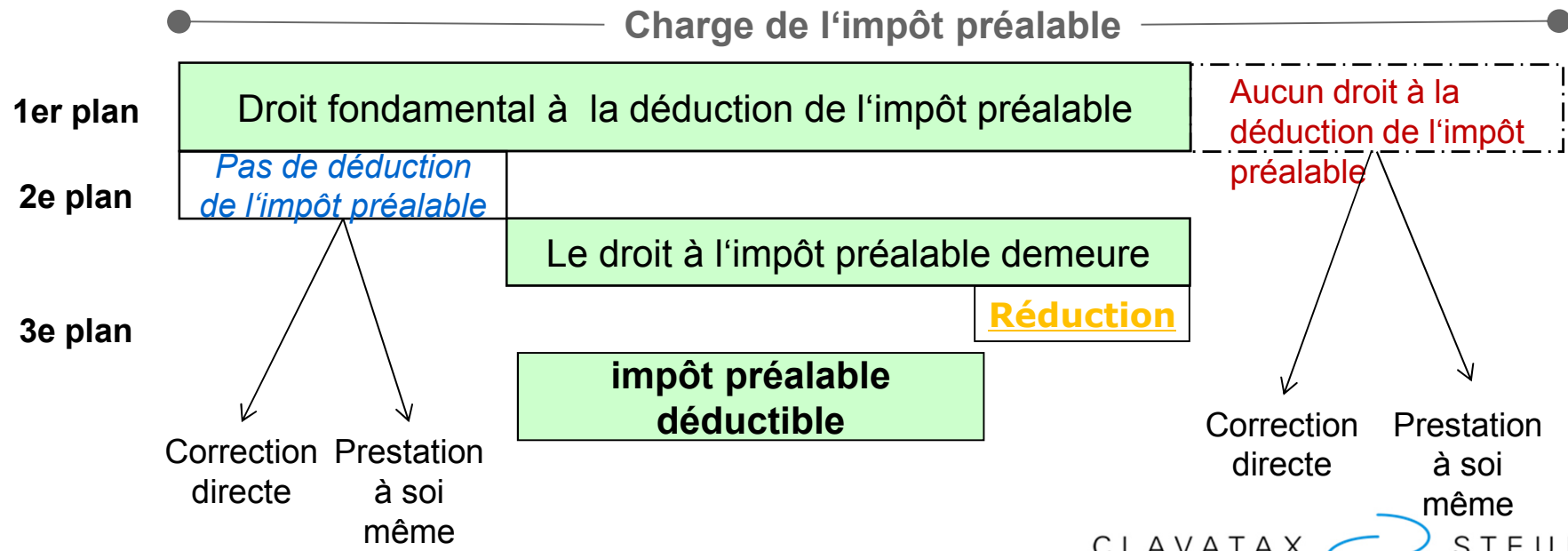
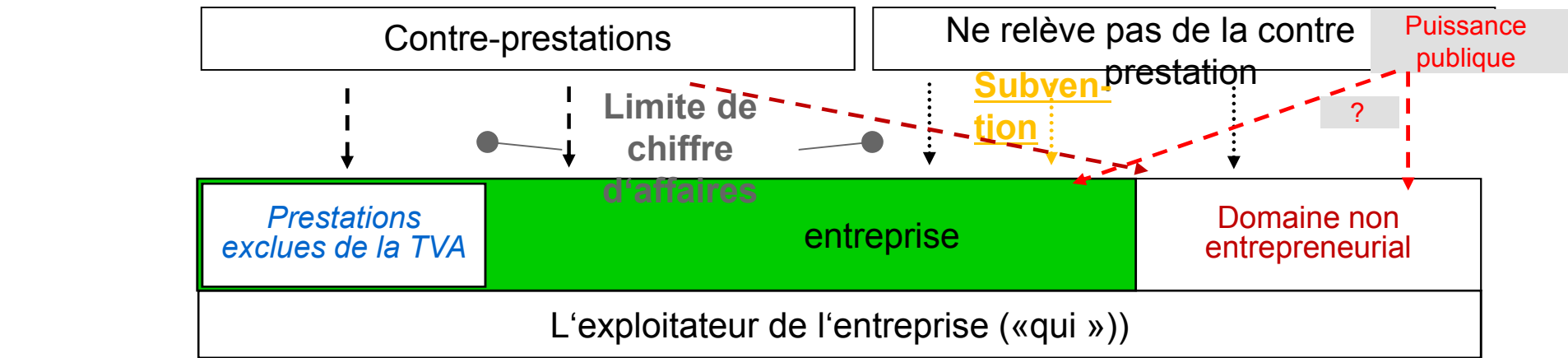
## 3.2 Survol objet fiscal + taxe occulte



\* Exclu de la déduction de l'impôt préalable (Art. 29 et 60 de la LTVA)

# 3. 3. Conditions cadres

## 3.3 Déduction de l'impôt préalable: survol



## 3. Conditions cadres

### 3.3 Déduction de l'impôt préalable: principe

- Principe
  - Activité entrepreneuriale: → Déduction de l'impôt préalable
  - Activité non-entrepreneuriale: → **pas de** déduction de l'impôt préalable
- Questions de délimitation importantes / contestées :
  - Quand a-t-on affaire à un **domaine non-entrepreneurial**? (présence indépendante vis-à-vis de l'extérieur)
  - Comment sont traitées les **activités relevant de la puissance publique**? (forcément un domaine propre? Forcément une correction de l'impôt préalable?)

## 3. Conditions cadres

### 3.3 Déduction de l'impôt préalable: restriction 1

- Si dans le domaine entrepreneurial il y a des prestations **exclues** de l'impôt, sans option :
  - **correction de la déduction de l'impôt préalable**
  - taxe occulte
- Questions pratiques
  - Comment calculer la correction? (méthodes selon l'Info TVA 19: pas contraignant / partiellement pas appropriées)
  - Quand faut-il procéder à la correction?
- Lors de modifications d'usage postérieures, la correction est considérée comme «prestations à soi-même» (pendant de ce qui est assujetti: dégrèvement, ultérieurement)

## 3. Conditions cadres

### 3.3 Déduction de l'impôt préalable: restriction2

- Si l'activité entrepreneuriale est subventionnée: → **Réduction de la déduction de l'impôt préalable**
- Questions pratiques
  - Qu'est-ce qui vaut comme subvention?  
(Selon l'AFC – les «apports», les «contributions»  
**et la couverture de déficit par la propre collectivité publique**)
  - Catégories des subventions (investissements / exploitation / domaine non entrepreneurial)
  - Comment calculer la réduction?

## 4. Possibilités d'aménagement

- Sur le plan de la TVA
- Sur le plan du droit / financement

**Cela dépend de chaque cas concret!  
Pas de recette générale!**

## 4. Possibilités d'aménagement

### 4.1 Plan du droit de la TVA

- Choisir l'**assujettissement**
  - Droit à la déduction de l'impôt préalable
- Choisir la **méthode de décompte effective**
  - Droit à la déduction de l'impôt préalable
- Opter pour des prestations exclues du champ de la TVA
  - Droit à la déduction de l'impôt préalable
  - éventuellement taux à 2.5%
  - (←→ charge de l'impôt préalable de 8%)



# 4. Possibilités d'aménagement

## 4.2 Plan du droit / financement

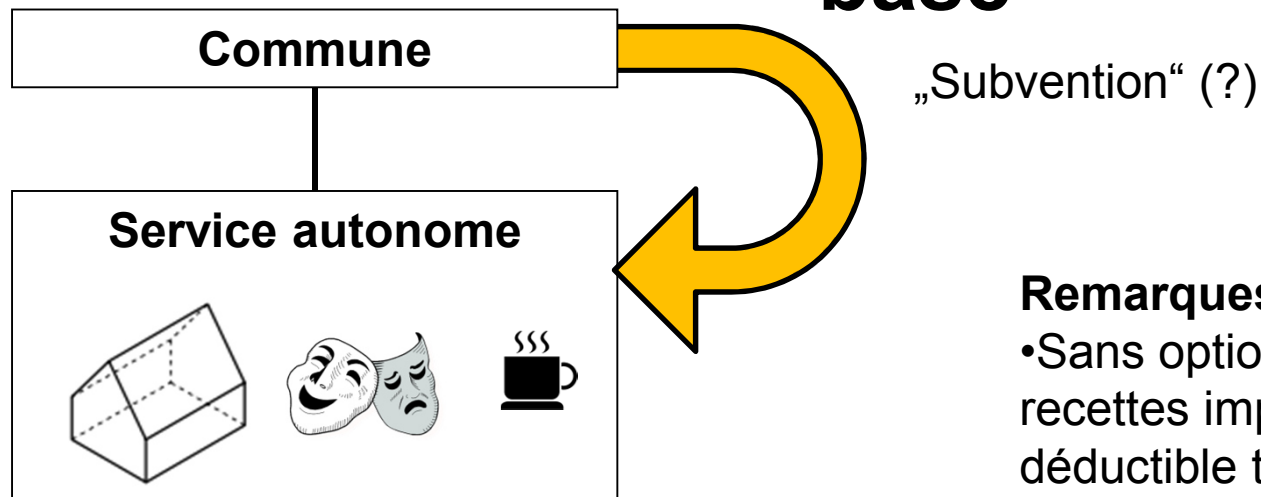
---

- Financement
  - Créer du capital propre au lieu de subventionner
  - Eviter les subventions / répartir dans le temps
- Droit
  - Créer des entités juridiques indépendants
  - Collaboration avec des tiers
  - Outsourcing de l'activité
  - Outsourcing du bâtiment
  - Outsourcing global

# 4. Possibilités d'aménagement

## 4.2 Plan du droit / financement

### Structure de base



#### Possibilités d'aménagement de la TVA:

- (évtl.) assujettissement facultatif pour les buvettes
- Option pour les entrées (2.5%)

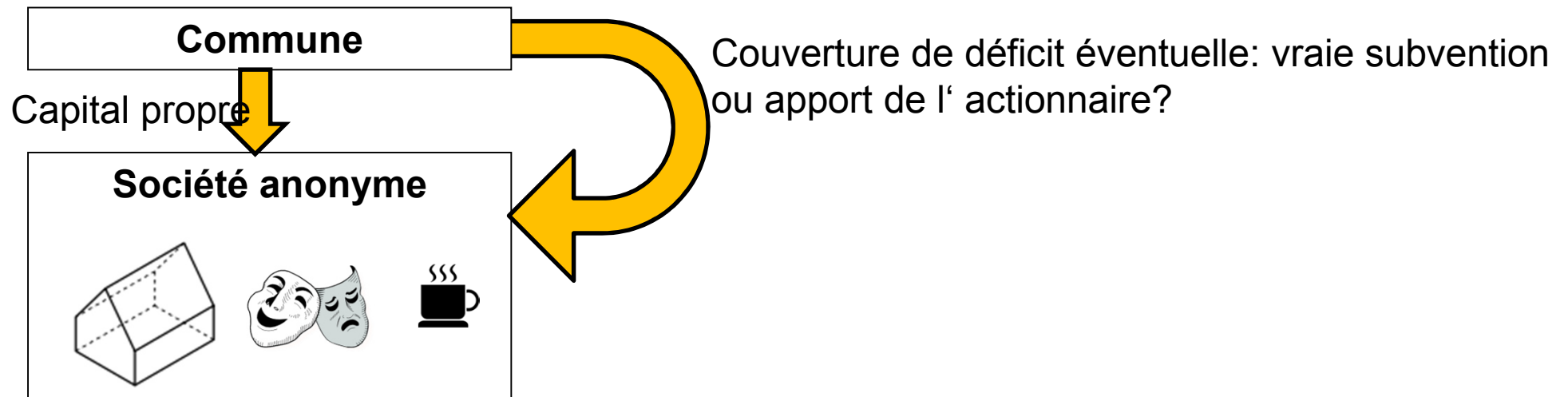
#### Remarques:

- Sans option: pratiquement pas de recettes imposables → impôt préalable déductible très faible
- Avec option: augmentation de la déduction de l'impôt préalable, effet positif grâce à un taux réduit
- Forte réduction de l'impôt préalable sur la base de la «subvention»

# 4. Possibilités d'aménagement

## 4.2 Plan du droit / financement

### Outsourcing complet



#### Possibilités d'aménagement de la TVA:

- (évtl.) assujettissement facultatif pour les buvettes
- Option pour les entrées (2.5%)

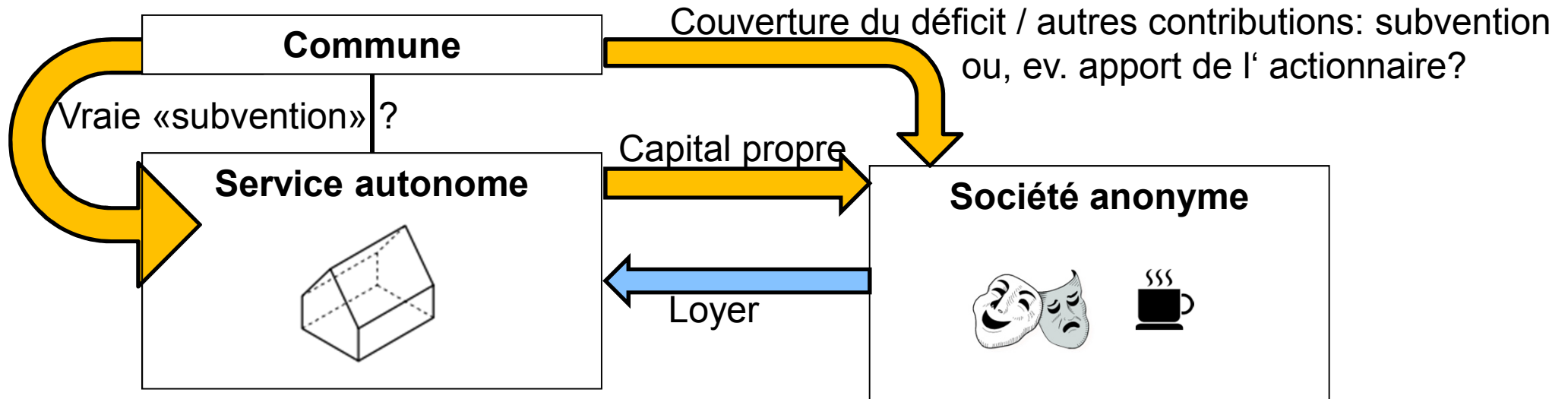
#### Remarques:

- Capital propre ≠ Subvention
- peut réduire la subvention sur les coûts de construction

# 4. Possibilités d'aménagement

## 4.2 Plan du droit / financement

### Outsourcing de l'activité



#### Point difficile (pour autant que location avec option)

- Loyer au prix du marché
  - Comparaison avec des tiers
  - Est-ce qu'il faut que les coûts soient couverts? (Bâtiment historique!)

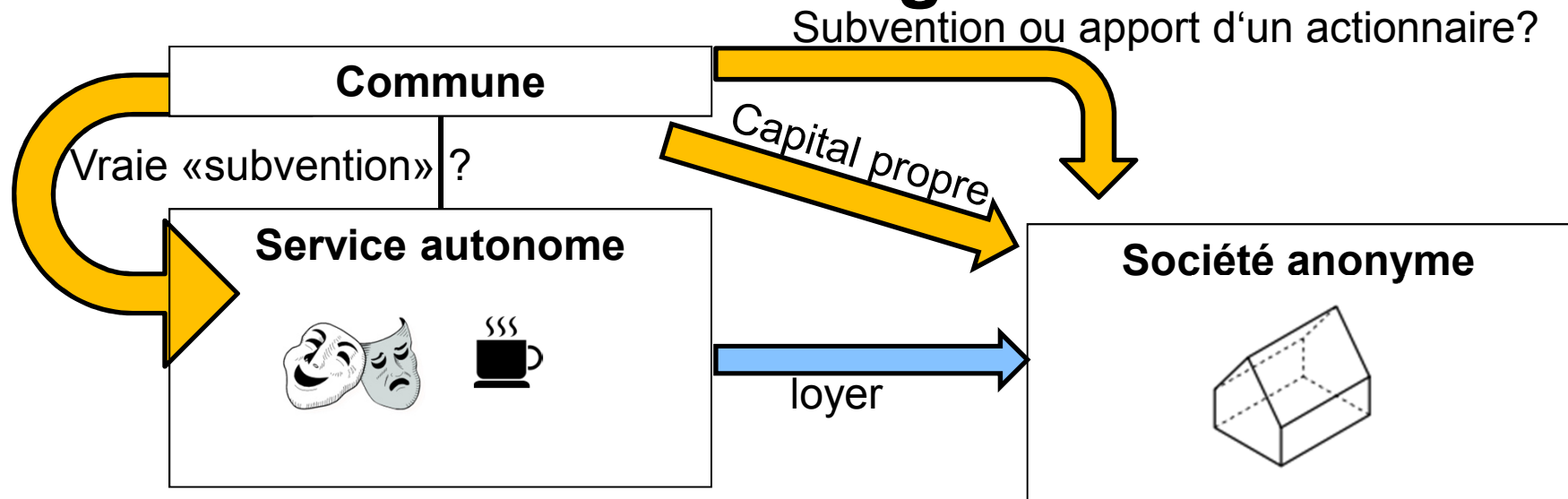
#### Remarques:

- Capital propre ≠ Subvention  
→ peut réduire la subvention sur les coûts d'exploitation

# 4. Possibilités d'aménagement

## 4.2 Plan du droit / financement

### Outsourcing du bâtiment



#### Possibilités d'aménagement de la TVA:

- (évtl.) assujettissement facultatif pour les buvettes
- Option pour les entrées (2.5%)
- Option pour le loyer (sinon, la structure ne fait aucun sens)

#### Remarques:

- Capital propre ≠ subvention
- Le subventionnement de la SA n'est pas obligatoire, pour autant que le loyer ne couvre pas les coûts → droit à la déduction complète de l'impôt préalable sur les coûts de construction

## 5. Réserves à prendre en compte

- Pratique de l'AFC
- Conséquences pour l'avenir
- Coûts de mise en œuvre de la structure

# 5. Réserves

## 5.1 Pratique de l'AFC

---

- Ne règle pas tous les cas
- Publications partiellement dépassées
- Partiellement attaquables / contestables

→ Chaque fois que cela est possible: demander préalablement un «ruling»

# 5. Réserves

## 5.2 Conséquences pour l'avenir

- Possibles augmentations du taux de la TVA
    - Rapport interne lors de l'outsourcing → contrats!!
    - Applicabilité de l'augmentation des prix vis-à-vis des clients
  - Détérioration de la situation économique
    - davantage de subventions
  - **Modification de l'utilisation**
    - correction partielle du droit à la déduction de l'impôt préalable
- **Sortie d'urgence**: sortie précoce
- Imposition de la prestation à soi-même
- (Bâtiment: durée d'utilisation pour la TVA de «seulement» 20 ans)



# 5. Réserves

## 5.3 Coûts de mise en œuvre de la structure

- Coûts généraux d'organisation
- Coûts de décompte de la TVA
- Risques de décompte de la TVA

# 6. Exemple concret: centre sportif

## 6.1 Situation de départ

- Construction d'un centre sportif pour 80 millions de francs; subventions de tiers de 16 millions de francs.
- Décision politique:
  - Propriétaire immobilier / Maître d'ouvrage: commune
  - Exploitation par une SA (la commune est actionnaire unique)
  - Bail à ferme
  - Couverture du déficit d'exploitation par la commune

# 6. Exemple concret: centre sportif

## 6.2 Questions

- Plan de la société d'exploitation
  - Seulement des contre-prestations imposables  
→ pas de correction de l'impôt préalable
  - Déficit élevé couvert par la commune  
(subvention? → réduction de la déduction de l'impôt préalable)
- Plan du propriétaire (commune)
  - Montant du fermage élevé → comparaison avec des tiers
  - Option / pas d'option

## 6. Exemple concret: centre sportif

### 6.3 Influence des développements futurs

- Durée d'utilisation de 40 ans
- Relèvement du taux de la TVA: scénario possible
  - S'assurer à l'interne par des mesures contractuelles
  - Transfert des augmentations sur les clients?

---

**Nous répondrons volontiers à vos questions!**

Diego Clavadetscher / Sonja Bossart Meier  
Clavatax Steuer-Advokatur AG

Lotzwilstrasse 26

4900 Langenthal

Tél. 062 916 10 50

[dc@clavatax.ch](mailto:dc@clavatax.ch) / [sb@clavatax.ch](mailto:sb@clavatax.ch)