



Loi sur la TVA: changements pour les villes et les communes au 1^{er} janvier 2018

Notice
décembre 2017

Le 1^{er} janvier 2018, entrent en vigueur différentes modifications de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Vu que le financement additionnel de l'AI expire à fin 2017 et que le peuple a refusé la Prévoyance vieillesse 2020, le taux normal de la TVA tombe de 8,0 à 7,7%. Le taux spécial pour le secteur de l'hébergement descend de 0,1%, passant de 3,8 à 3,7%, tandis que le taux réduit reste inchangé à 2,5%. En même temps, la révision partielle de la Loi sur la TVA voulue par le Parlement entre en vigueur le 1^{er} janvier 2018. Cette révision contient entre autres plusieurs nouvelles dispositions pour la gestion de la TVA par les collectivités publiques. La présente fiche technique présente ces nouveautés.

1. Contexte: objet et finalité de la TVA

La TVA a été introduite en Suisse en 1995, avec l'entrée en vigueur de l'article 130 de la Constitution fédérale. Il s'agit d'un impôt général à la consommation visant à taxer la consommation indigène de biens et de services. La TVA est perçue par la Confédération, selon le principe d'un impôt multistade net avec déduction de l'impôt préalable.

Avec l'impôt fédéral direct, la TVA est une source de revenus essentielle pour le ménage fédéral. Près de 35% des recettes fédérales viennent de la TVA.

2. La TVA et les pouvoirs publics

En principe, la TVA est perçue sur tous les services fournis contre paiement et pour lesquels la loi ne prévoit pas d'exceptions. Toutefois, les activités relevant de la souveraineté de l'Etat ne sont pas soumises à la TVA, même si elles sont frappées d'une taxe. Ceci est valable également pour d'autres flux financiers, comme les subventions, auxquels n'est liée aucune prestation selon la Loi sur la TVA (pour la liste complète des flux financiers qui ne constituent pas une rémunération pour un service, voir art. 18 al. 2 LTVA).

Par contre, une collectivité publique est soumise à l'impôt lorsque qu'elle est active dans le domaine entrepreneurial, respectivement qu'elle offre des prestations de nature entrepreneuriale. En font partie entre autres les services dans le domaine des télécommunications, la fourniture d'eau, de gaz, d'électricité et de chaleur, l'exploitation d'installations sportives ou les activités dans le domaine de la mesure ou de la gestion des déchets.

En plus, les collectivités publiques sont concernées par la TVA en ce qu'elles sont elles-mêmes des contribuables. Les cantons et les communes, dans le cadre de leur «activité étatique» paient aussi la TVA et contribuent ainsi aux recettes de la Confédération.

3. Révision partielle de la Loi sur la TVA: changements pour les collectivités publiques

La révision partielle de la Loi sur la TVA que le Conseil fédéral a présentée au Parlement en février 2015 comprenait une série de modifications dans différents domaines. Du point de vue des collectivités publiques, l'élévation du seuil d'assujettissement et la collaboration facilitée entre elles constituaient des éléments importants. La levée de l'exonération fiscale des places de parc sur sol public, que le Conseil fédéral avait aussi proposé, a été refusée par le Parlement. Avec les cantons et l'Association des communes suisses, l'Union des villes suisses s'est défendue contre cette proposition, qui aurait sans doute entraîné des surcoûts importants pour les villes et les communes. Le Parlement a approuvé les autres propositions de modifications qui touchent les collectivités publiques.

A part les clarifications conceptuelles qui n'entraînent aucun changement dans la pratique, les modifications qui concernent les collectivités publiques dans la loi révisée sur la TVA sont les suivantes :

- Désormais, un sujet fiscal d'une collectivité publique ne devient imposable que lorsque son chiffre d'affaires provenant de prestations imposables fournies à des tiers autres que des collectivités publiques dépasse 100 000 francs. Jusqu'ici, cette limite était fixée à 25 000 francs.
- La collaboration entre collectivités publiques dans la réalisation de tâches communes par le biais d'organisations communes est facilitée.
- La mise à disposition de personnel entre collectivités publiques est désormais exonérée d'impôts.

4. Les adaptations en détail

Dans les explications qui suivent, on trouvera toujours au début l'article de loi ou d'ordonnance concerné. Les nouveautés dans l'article en question sont marquées en gras.

4.1 Clarifications conceptuelles

Définition de l'activité relevant de la puissance publique

Art. 3 lit. g LTVA

g. activité relevant de la puissance publique : activité d'une collectivité publique, **ou d'une personne ou organisation mandatée par une collectivité publique**, qui est de nature non entrepreneuriale, notamment **de nature non commerciale et n'entrant pas** en concurrence avec l'activité des entreprises privées, même si des émoluments, des contributions ou des taxes sont perçus pour cette activité.

Pour la définition des activités relevant de la souveraineté de l'Etat, on a aussi ancré explicitement une pratique de longue date dans la Loi sur la TVA. Les collectivités publiques peuvent transférer des activités souveraines aussi à des tiers autres que des collectivités publiques sans que le caractère souverain ne soit perdu ; ceci aux conditions suivantes : il s'agit d'une activité relevant de la souveraineté de l'Etat, le transfert est régi par la loi et les tiers chargés de tâches publiques sont autorisés à exiger en leur nom propre les mesures nécessaires ou la rémunération due (taxe ou contribution) sous forme de décision.

4.2 Adaptations matérielles

Élévation de la limite de chiffre d'affaires pour l'assujettissement fiscal à 100 000 francs

Art 12 al. 3 LTVA

³ Le sujet fiscal d'une collectivité publique est libéré de l'assujettissement tant que le chiffre d'affaires **annuel** provenant des prestations imposables qu'il fournit à des tiers autres que des collectivités publiques **est inférieur à** 100 000 francs. Le chiffre d'affaires se calcule sur la base des contreprestations convenues (hors impôt).

Jusqu'ici, les collectivités publiques étaient soumises à l'impôt lorsqu'elles réalisaient au moins 25 000 francs de chiffre d'affaires avec des prestations à des tiers autres que des collectivités publiques et plus de 100 000 francs en tout avec des prestations aux collectivités publiques et à des tiers autres que des collectivités publiques. Désormais, une collectivité publique ne sera soumise à l'impôt que si elle dépasse un chiffre d'affaires de 100 000 francs par année pour des prestations à des tiers autres que des collectivités publiques. Si cette limite n'est pas atteinte, toutes les prestations à d'autres collectivités publiques et à des tiers autres que des collectivités publiques (entreprises, particuliers) ne sont pas soumises à la TVA, car il n'y a pas d'assujettissement fiscal subjectif. Si par contre il existe un assujettissement fiscal subjectif, les prestations à d'autres collectivités publiques sont imposables.

La limite de chiffre d'affaires à 100 000 francs ne s'applique pas à la collectivité publique dans son entier, mais à un service en particulier. La division d'une ville ou d'une commune en services autonomes au sens de la TVA découle des tâches organisationnelles et fonctionnelles. Chaque service est considéré comme un sujet fiscal distinct.

Pour les hôpitaux, les homes de soins et pour personnes âgées, les services sociaux, les foyers pour enfants et pour jeunes, les écoles, les musées et les théâtres qui font partie d'une collectivité publique, la limite de chiffre d'affaires pour le déclenchement de l'assujettissement à l'impôt reste à 150 000 francs par année.

Collaboration entre collectivités publiques

Art. 21 al. 2 ch. 28 lit. a-c LTVA

² sont exclus du champ de l'impôt : [...]

28. les prestations que se fournissent entre elles :

- a. des unités organisationnelles de la même collectivité publique,**
- b. des 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. des institutions ou fondations fondées exclusivement par des collectivités publiques et les collectivités publiques qui ont participé à leur fondation, ou leurs unités organisationnelles ;**

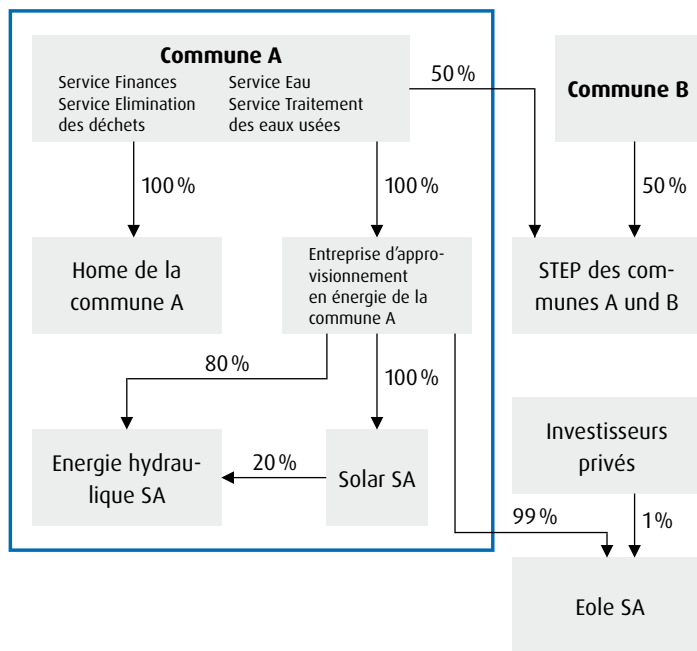
Art. 21 al. 6 LTVA

⁶ **Sont réputées unités organisationnelles d'une collectivité publique au sens de l'al. 2, ch. 28, les services de cette collectivité, ses sociétés de droit privé ou de droit public, pour autant qu'aucune autre collectivité publique ni aucun autre tiers ne détienne de participation dans la société, ainsi que ses établissements et fondations, pour autant que la collectivité publique les ait fondés sans la participation d'autres collectivités publiques ni d'autres tiers.**

Art. 38 Collaborations entre collectivités publiques OTVA (Art. 21 al. 2 ch. 28 lit. b et c LTVA)

- ¹ **Sont réputées détention de sociétés de droit privé ou de sociétés de droit public par des collectivités publiques au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 28, let. b, LTVA, aussi bien la détention directe que la détention indirecte.**
- ² **Sont réputés fondés par des collectivités publiques au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 28, let. c, LTVA, les établissements ou les fondations constitués directement ou indirectement par des collectivités publiques.**
- ³ **L'exclusion du champ de l'impôt s'étend:**
 - a. **aux prestations fournies entre des sociétés de droit privé ou des sociétés de droit public, détenues exclusivement par des collectivités publiques, et les sociétés qu'elles détiennent directement ou indirectement ou les établissements ou les fondations qu'elles ont créés de manière directe ou indirecte;**
 - b. **aux prestations fournies entre des établissements ou fondations, constitués exclusivement par des collectivités publiques, et les sociétés que ces établissements ou fondations détiennent directement ou indirectement ou les établissements ou fondations qu'ils ont fondés directement ou indirectement.**

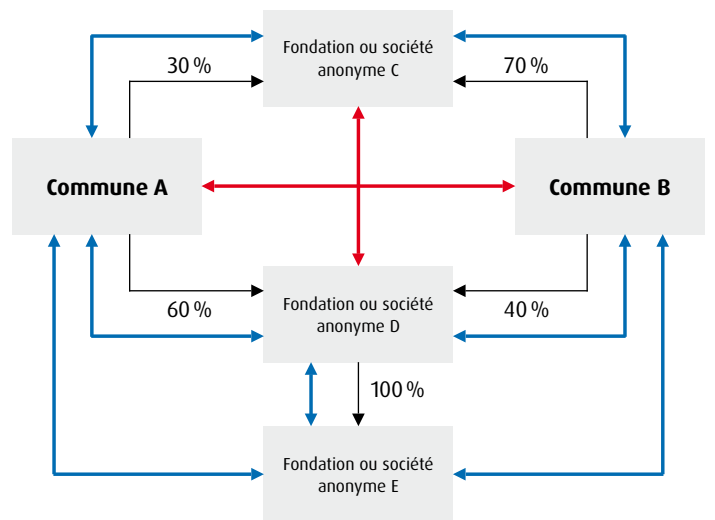
Désormais, sont exonérées de TVA toutes les prestations que se fournissent entre elles les unités organisationnelles d'une collectivité publique, les personnes morales de droit privé qui se trouvent directement ou indirectement à 100 % en mains de collectivités publiques, ainsi que les prestations fournies entre fondations ou institutions qui ont été fondées par des collectivités publiques. Car conformément à l'art. 21 al. 6 LTVA, elles sont toutes considérées comme des unités organisationnelles de la même collectivité publique et l'art. 21 al. 2 ch. 28 lit. A dit que les prestations qu'elles se fournissent entre elles échappent à l'impôt.



— Même collectivité publique — Participations

Les choses sont un peu plus complexes quand plusieurs collectivités publiques, respectivement leurs unités organisationnelles fondent une personne morale de droit privé (par exemple une société anonyme), une institution, une fondation ou une association: tant que les collectivités publiques ou leurs unités organisationnelles sont seules à participer aux formes de sociétés susmentionnées, les fournitures de prestations entre ces collectivités publiques (incl. les unités organisationnelles) et la société ne sont pas soumises à la TVA. Cette exonération s'étend aussi aux filiales des sociétés anonymes, institutions, fondations etc. fondées par des collectivités publiques. En bref: tant que ces sociétés sont à 100 % propriété (indirecte) de collectivités publiques, les prestations fournies verticalement sont exonérées d'impôts. Même pour les sociétés dont seules sont membres des collectivités publiques ou des unités organisationnelles de collectivités publiques, les prestations fournies aux membres de la société sont exemptées de la TVA.

Par contre, les prestations fournies entre collectivités publiques sont imposables – dès lors que la limite de chiffre d'affaires de 100 000 francs est atteinte pour des tiers autres que des collectivités publiques. Ceci vaut également pour les prestations entre différentes personnes morales, fondations etc. auxquelles ne participent que des collectivités publiques et quand le chiffre d'affaires pour des tiers dépasse les 100 000 francs.



→ Participations ↔ Prestations exclues du champ de l'impôt ← Prestations imposables

Une personne morale de droit privé ou une fondation qui n'a pas été fondée exclusivement par des collectivités publiques ou par des unités organisationnelles de collectivités publiques est également soumise à l'impôt.

Si des collectivités publiques décident de collaborer, il y a lieu de relever que la forme de collaboration choisie peut avoir des effets différents sur le traitement fiscal en matière de TVA. Il faut distinguer les formes de collaboration suivantes :

- **Contrat de collaboration :** deux ou plusieurs collectivités publiques conviennent dans un contrat de collaboration qu'un service d'une commune fournit la prestation pour les autres. Dans ce cas, le service en question ne sera soumis à l'impôt que s'il fournit des prestations pour plus de 100 000 francs à des tiers autres que des collectivités publiques. Si cette limite est dépassée et que donc l'assujettissement est effectif, les prestations fournies aux communes liées par le contrat sont soumises à la TVA.
- **Contrat de société :** deux ou plusieurs collectivités publiques concluent un contrat de société pour accomplir une tâche publique ensemble et sous une raison sociale commune pour des tiers, formant ainsi une collectivité de personnes n'ayant pas la capacité juridique. Cette société est considérée comme une collectivité publique au sens de la Loi sur la TVA et forme un sujet fiscal propre. Cette collectivité de personnes sera elle aussi assujettie si elle fournit des prestations pour plus de 100 000 francs à des tiers autres que des collectivités publiques. Si les conditions d'assujettissement sont remplies, les prestations à des collectivités publiques qui font partie de la société, restent cependant exonérées. Si le contrat de société inclut, à côté des collectivités publiques, également des tiers autres que des collectivités publiques, la société est considérée comme société simple au sens de l'art. 530 ss CO et sera considérée du point de vue de la TVA comme un tiers autre qu'une collectivité publique. Dans ce cas, son assujettissement commence à partir d'un chiffre d'affaires provenant de prestations imposables qui dépasse 100 000 francs.
- **Association intercommunale ou regroupement de collectivités publiques :** lorsque qu'une association intercommunale ou un regroupement de collectivités publiques réunit exclusivement des collectivités publiques, il forme une corporation de droit public jouissant d'une personnalité juridique propre. Ces corporations ne sont assujetties à l'impôt que lorsque leurs prestations à des tiers autres que des collectivités publiques dépassent la valeur de 100 000 francs. Dans ce cas, les prestations aux membres de l'association intercommunale ou du regroupement de collectivités publiques sont exonérées, mais les prestations à des tiers autres que des collectivités publiques ou à d'autres collectivités publiques ne le sont pas.

Mise à disposition de personnel

Art. 21 al. 2. ch. 28^{bis} LTVA

² Sont exclus du champ de l'impôt: [...]

28^{bis}. la mise à disposition de personnel entre collectivités publiques;

Quand des collectivités publiques mettent du personnel à disposition d'autres collectivités publiques, l'opération est désormais exclue du champ de la TVA. Cette nouvelle exception ne s'applique qu'aux unités organisationnelles déjà assujetties, vu que la location de personnel d'unités sans assujettissement était déjà exonérée jusqu'ici. Par contre, si une collectivité publique met à disposition du personnel à des tiers autres que des collectivités publiques, l'opération est assujettie à l'impôt et peut – en cas de dépassement de la limite de chiffre d'affaires – mener à un assujettissement subjectif.

Cependant, les machines, les appareils ou les véhicules ne sont pas concernés par l'exonération. Mais l'équipement de travail personnel appartient au personnel.