



**OBERSON
ABELS**




Collectivités publiques et TVA

Aperçu des principes applicables en matière de subventions et des règles introduites avec la révision de la LTVA au 1er janvier 2018

Alexandra Pillonel
Oberson Abels SA

1




Sommaire

- Introduction
- Subventions
- Assujettissement des collectivités publiques
- Prestations à l'intérieur de la même collectivité publique
- Mise à disposition de personnel entre collectivités publiques

26 février 2020 www.obersonabels.com 2

2

Abréviations




AFC-TVA	Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral
CA	Chiffre d'affaires
CP	Collectivité publique
IT	Web-Info TVA générale
ITS	Web-Info TVA concernant un secteur
LTVA	Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
OTVA	Ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 642.201)
TaF	Taux forfaitaires
TDFN	Taux de la dette fiscale nette
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

26 février 2020www.obersonabels.com3

3

Introduction




- Rappel de l'évolution législative au 1^{er} janvier 2018
- Pour qu'une prestation fournie par un contribuable TVA sur le territoire suisse soit soumise à la TVA suisse (art. 18 al. 1 LTVA), elle doit:
 - ✓ S'inscrire dans le cadre d'un rapport de prestations (≠ non-chiffres d'affaires au sens de l'art. 18 al. 2 LTVA, notamment les subventions)
 - ✓ Ne pas être exclue du champ de l'impôt au sens de l'art. 21 al. 2 LTVA

26 février 2020www.obersonabels.com4

4

Subventions




- Les subventions ne sont pas imposables (= Non-chiffres d'affaires) et doivent être reportées dans les décomptes TVA sous la rubrique 900
- Si le bénéficiaire décompte la TVA selon la méthode effective (i.e. pas selon la méthode des TaF ou des TDFN), les subventions réduisent en principe son droit à la déduction de l'impôt préalable
- Caractéristiques de la subvention:
 - ✓ Pas de rapport de prestation, i.e. pas de rapport économique étroit entre la prestation fournie et la contribution octroyée
 - ✓ Versée par une collectivité publique
 - ✓ Repose sur une base légale (loi, ordonnance, règlement, décret, arrêté, etc.)

26 février 2020www.obersonabels.com5

5


Subventions



- Sont en principe notamment considérées comme subventions (art. 29 OTVA):
 - ✓ Les aides financières au sens de l'art. 3 al. 1 de la loi du 5 octobre 1990 sur les subventions (LSu; RS 616.1) ; i.e. des avantages monnayables accordés à des bénéficiaires étrangers à l'administration pour assurer ou promouvoir la réalisation d'une tâche que le bénéficiaire a décidé d'assumer
 - ✓ Les indemnités au sens de l'art. 3 al. 2 let. a LSu, dans la mesure où il n'y a pas de rapport de prestations; des indemnités accordées à des bénéficiaires étrangers à l'administration pour atténuer ou compenser des charges financières découlant de tâches prescrites par le droit fédéral ou de tâches de droit public déléguées par la Confédération
 - ✓ Les fonds analogues à ceux mentionnés ci-dessus mais versées en vertu du droit cantonal ou communal

26 février 2020www.obersonabels.com6


6

Subventions 

- La dénomination de la contribution n'est pas déterminante -> un mandat de prestations ou une convention-programme peut qualifier de subvention
- Transfert de subvention (art. 30 OTVA): la transmission de subvention n'est pas soumise à la TVA

26 février 2020 www.obersonabels.com 7

7


Subventions 

- Selon la jurisprudence du TF (ATF 141 II 182 du 13 avril 2015):
 - ✓ La collectivité publique peut attendre du bénéficiaire de la subvention une sorte de "contrepartie", en ce sens qu'il se comporte d'une manière conforme au but d'intérêt public en vue duquel la subvention a été octroyée
 - ✓ Indice en faveur d'une subvention lorsque le bénéficiaire de la contribution demeure libre de déterminer, dans le cadre du mandat général de prestations, les mesures nécessaires pour favoriser le but poursuivi

26 février 2020 www.obersonabels.com 8

8

Subventions




S'agissant des triages forestiers, le TF s'est prononcé sur la distinction entre subvention et rapport de prestations dans:

- Le cas d'une association de droit public (groupement) dont les membres sont des communes vaudoises et l'Etat de Vaud (EdV) (ATF 2C_313/2017 du 8 mars 2018), le TF a reconnu un rapport de prestations imposable car:
 - ✓ Les contributions de l'EdV = versées en contrepartie du travail fourni à l'EdV par le garde forestier, employé du groupement, tâches qui relevaient de la compétence du canton
 - ✓ But contributions ≠ encouragement ou soutien d'un comportement (d'intérêt public) de la part du groupement
 - ✓ Sur la base d'un cahier de charges très détaillé et contrôle du service cantonal sur le garde forestier

26 février 2020www.obersonabels.com9

9

Subventions



S'agissant des triages forestiers, le TF s'est prononcé sur la distinction entre subvention et rapport de prestations dans:

- Le cas d'un triage forestier valaisan dont les membres sont des communes bourgeoises, propriétaires des forêts, le TF a reconnu un rapport de prestations imposable (ATF 2C_323/2019 du 20 septembre 2019) car:
 - ✓ Les contributions des communes municipales et du canton sont effectivement des subventions d'un point de vue TVA
 - ✓ Question de l'identité du bénéficiaire de celles-ci: triage forestier ou communes bourgeoises? Selon le TF, ce sont les communes bourgeoises, car elles (1) sont propriétaires du terrain et responsables de de la gestion de la forêt, (2) supportent la charge financière lorsque les aides étatiques ne suffisent pas et (3) ont simplement délégué les tâches de gestion à un tiers

26 février 2020www.obersonabels.com10

10

Assujettissement des collectivités publiques



- Jusqu'au 31 décembre 2017, assujettissement à la TVA si:
 - ✓ prestations imposables fournies à des tiers autres que des CP \geq KCHF 25 par année; et
 - ✓ Prestations imposables à des tiers et d'autres CP \geq KCHF 100 par année
- A compter du 1^{er} janvier 2018, assujettissement uniquement si les prestations imposables fournies à des tiers autres que des CP \geq KCHF 100 par année
- Impact possible des nouvelles exclusions du champ de l'impôt (extension de l'art. 21 al. 2 ch. 28 LTVA et nouvel art. 21 al. 2 ch. 28 bis LTVA) sur l'obligation d'assujettissement \neq à prendre en compte dans le cadre de l'examen de la valeur-seuil déterminante pour l'assujettissement

26 février 2020

www.obersonabels.com

11

11

Prestations à l'intérieur de la même collectivité publique



- Jusqu'au 31 décembre 2017, exclusion du champ de l'impôt uniquement pour les prestations entre unités organisationnelles de la même CP (Confédération, canton, commune) -> limitation aux entités mentionnées à l'ancien art. 38 OTVA, i.e.
 - ✓ les services de cette CP et leurs regroupements selon l'art. 12 al. 2 LTVA
 - ✓ Leurs établissements et leurs fondations sans personnalité juridique propre
 - ✓ Leurs établissements avec personnalité juridique propre, détenus exclusivement par ces CP
 - ✓ Les personnes morales de droit privé ou de droit public, appartenant exclusivement à ces CP

26 février 2020

www.obersonabels.com

12

12

Prestations à l'intérieur de la même collectivité publique



- Révision de l'art. 21 al. 2 ch. 28 LTVA - extension de la notion de prestations à l'intérieur d'une même collectivité publique aux:
 - ✓ **sociétés privées ou publique détenues uniquement par des CP** et les CP qui les détiennent, ou leurs unités organisationnelles;
 - ✓ **établissements ou fondations fondés exclusivement par des CP et les CP qui ont participé à leur fondation**, ou leurs unités organisationnelles
- S'étend également aux cas de participation indirecte
- Option possible même en cas de décompte selon la méthode des TaF (art. 97 al. 3 OTVA)

26 février 2020

www.obersonabels.com

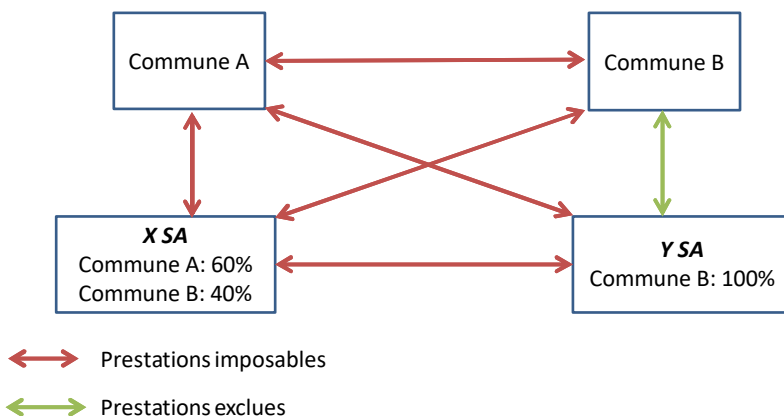
13

13

Prestations à l'intérieur de la même collectivité publique



Situation jusqu'au 31 décembre 2017




26 février 2020

www.obersonabels.com

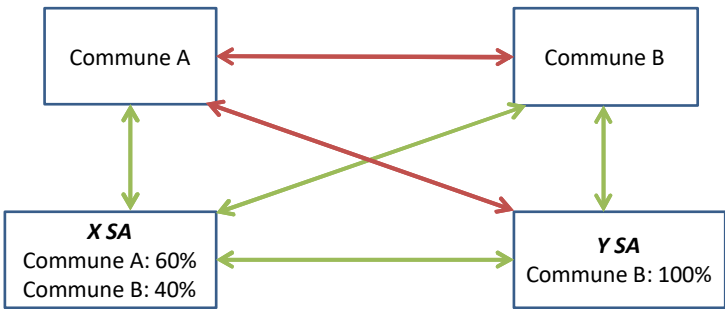
14

14

Prestations à l'intérieur de la même collectivité publique



Situation dès le 1^{er} janvier 2018




↔ Prestations imposables
↔ Prestations exclues

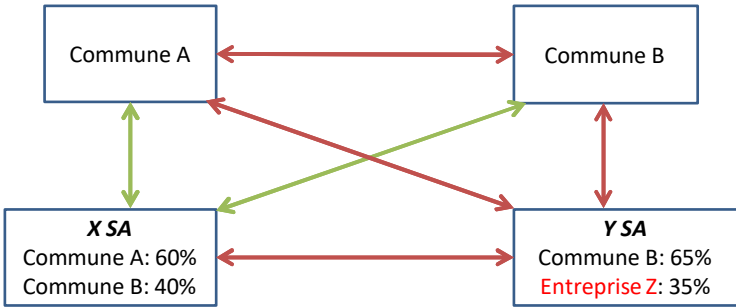
26 février 2020 www.obersonabels.com 15

15

Prestations à l'intérieur de la même collectivité publique



Situation dès le 1^{er} janvier 2018



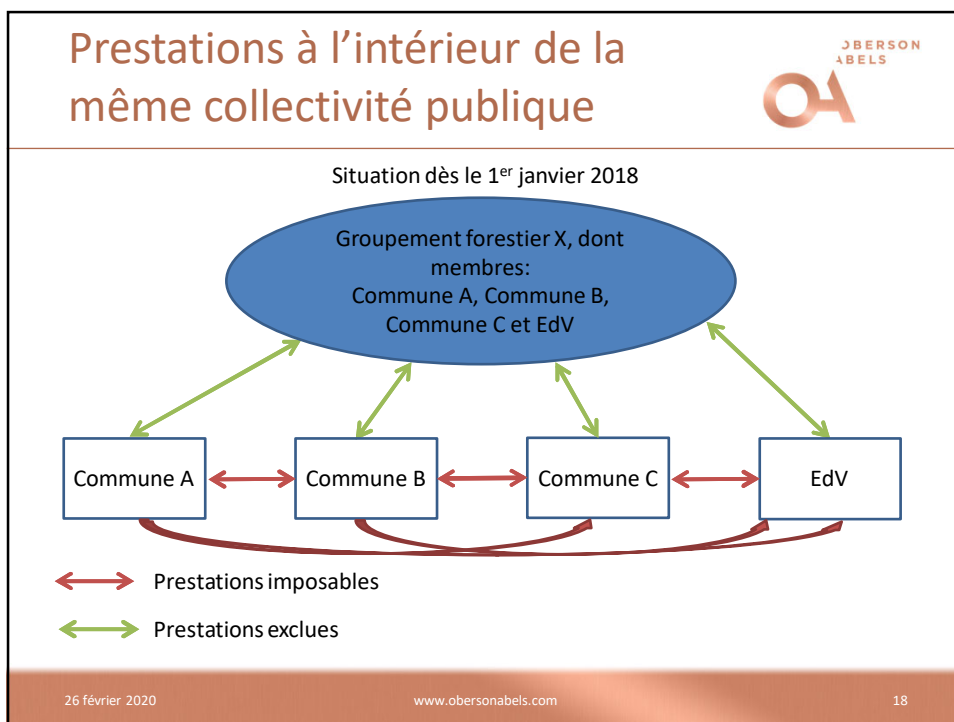
↔ Prestations imposables
↔ Prestations exclues

26 février 2020 www.obersonabels.com 16

16



17



18

Mise à disposition de personnel entre collectivités publiques



- Art. 21 al. 2 ch. 28 bis LTVA: nouvelle exclusion du champ de l'impôt pour les mises à disposition de personnel entre CP
- Applicable uniquement aux CP selon l'art. 12 LTVA/12 OTVA (≠ Associations formées uniquement de CP), i.e.
- ✓ les corporations nationales et étrangères de droit public comme les groupements de CP
- ✓ les établissements de droit public ayant une personnalité juridique propre
- ✓ les fondations de droit public ayant une personnalité juridique propre
- ✓ Les sociétés simples formées de collectivités publiques

26 février 2020

www.obersonabels.com

19

19

Prestations à l'intérieur de la même collectivité publique



- Ainsi, mise à disposition d'un garde forestier par une association de communes vaudoises à l'EdV ≠ exclue selon Art. 21 al. 2 ch. 28 bis LTVA
- Recommandation: confirmation écrite préalable que la collectivité publique qui met à disposition le personne est déchargée de toute responsabilité (≠ toutes les refacturations de salaire mais une location de services)
- Ne s'applique pas si machines et personnel, par exemple, entretien des forêts avec matériel, ou si mandat
- Option possible même en cas de décompte selon la méthode des taux forfaitaires (art. 97 al. 3 OTVA)
- Modification de l'organisation (ex.: intégration d'une nouvelle structure) peuvent influencer le traitement TVA

26 février 2020

www.obersonabels.com

20

20



Merci de votre attention!