



**Le casse-tête de la TVA dans
les collectivités publiques**

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt basé sur le principe de l'autotaxation faisant peser une lourde responsabilité sur l'assujetti. Il s'agit d'un sujet extrêmement complexe, tout particulièrement pour les collectivités publiques, au bénéfice de règles spécifiques. La TVA considère individuellement chaque service d'une même collectivité publique. Celui-ci peut par ailleurs fournir des prestations entrepreneuriales ou des prestations relevant de la puissance publique dont le traitement est différencié. Il est par conséquent difficile de distinguer les activités soumises ou non à l'impôt et de déterminer les conséquences en matière de TVA. Les enjeux peuvent être importants, c'est pourquoi chaque situation doit être traitée avec attention et de manière appropriée.

Assujettissement

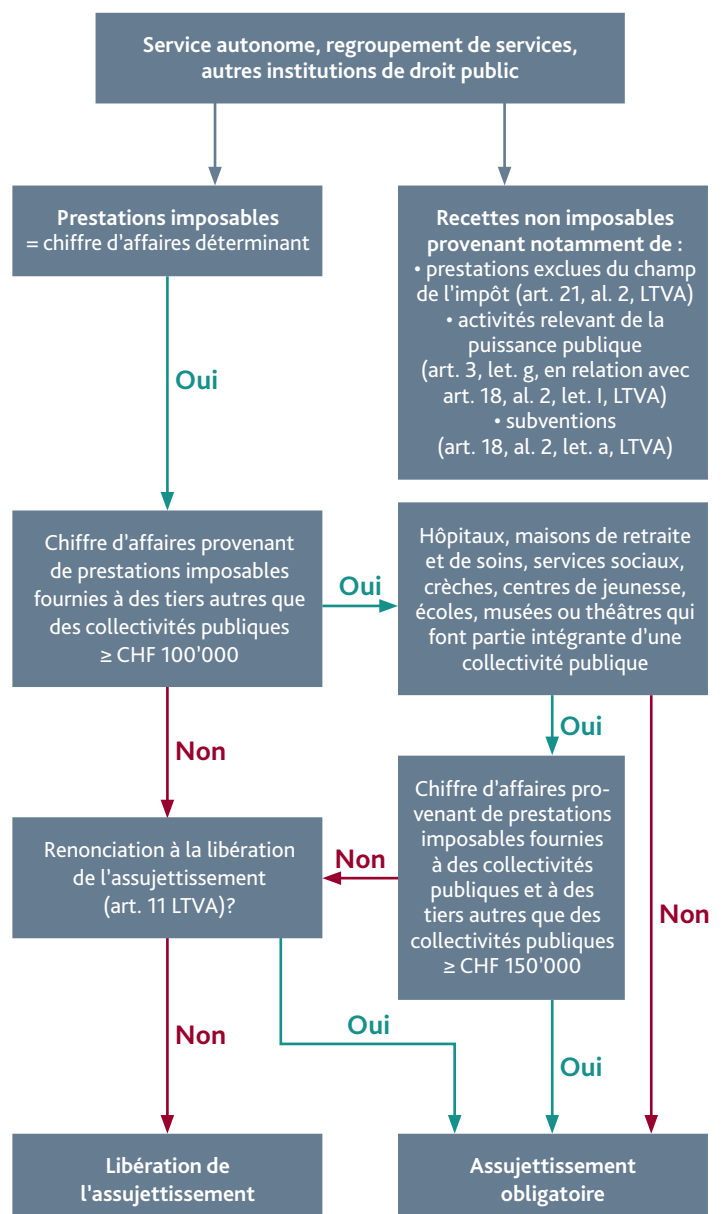
En général, quiconque exploite une entreprise (avec ou sans but lucratif, peu importe la forme juridique ou le but poursuivi) est un **sujet fiscal**. Par «exploite une entreprise», il faut comprendre : quiconque exerce, sous son propre nom et à titre indépendant, une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser des recettes.

En ce qui concerne les collectivités publiques, les sujets fiscaux sont les suivants au sens de la loi sur la TVA (LTVA) et de son ordonnance (OTVA) :

- ▶ Les services autonomes de la Confédération, des cantons et des communes
- ▶ Les autres institutions de droit public, à savoir :
 - Les corporations nationales et étrangères de droit public comme les groupements de collectivités publiques
 - 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

Le sujet fiscal d'une collectivité publique est tenu de s'assujettir à la TVA si le chiffre d'affaires annuel provenant de prestations imposables fournies à des tiers autres que des collectivités publiques dépasse CHF 100'000. S'agissant cependant des hôpitaux, des maisons de retraite et de soins, des services sociaux, des crèches, des centres de jeunesse, des écoles, des musées et des théâtres qui font partie intégrante d'une collectivité publique, le seuil annuel d'assujettissement s'élève à CHF 150'000, réalisé à partir de prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt.

Si le sujet fiscal est libéré de l'assujettissement parce qu'il ne remplit pas les conditions requises, il a néanmoins le droit de renoncer à cette libération, pour autant qu'il exerce une activité entrepreneuriale durable. On parle alors d'assujettissement volontaire et celui-ci doit durer au minimum pendant une période fiscale complète. En conséquence, l'ensemble des prestations imposables doivent être soumises à la TVA, y compris celles fournies au sein de la même collectivité publique.



Objet de l'impôt

Selon le principe de l'impôt général sur la consommation, l'intégralité du chiffre d'affaires réalisé par le contribuable est en principe soumis à l'impôt. La TVA se présente sous trois formes précises :

- ▶ Impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse
- ▶ Impôt sur les acquisitions
- ▶ Impôt sur les importations

L'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse n'est perçu que s'il existe un rapport de prestation, ce qui suppose une corrélation économique directe entre la prestation et la contre-prestation qui s'y rapporte. Cela implique que la prestation soit fournie à titre onéreux. En revanche, l'impôt sur les importations ne dépend pas du caractère onéreux de la contre-prestation. Le simple passage du bien au-delà de la frontière déclenche l'imposition, même si l'opération intervient à titre gratuit. L'impôt sur les acquisitions, quant à lui, concerne les prestations de services acquises auprès de fournisseurs étrangers.

Par ailleurs, certaines circonstances de fait entrent en principe dans le champ d'application de la TVA mais ne donnent pas lieu à une imposition, pour des raisons techniques de calcul ou de politique sociale ou culturelle. Il s'agit des opérations exclues du champ de l'impôt. La loi énumère de manière exhaustive la liste de ces exceptions (art. 21, al. 2, LTVA).

Trois d'entre-elles concernent spécifiquement les collectivités publiques (ch. 27, 28 et 28bis de l'art. 21 al. 2 LTVA). Sont ainsi exclues du champ de l'impôt :

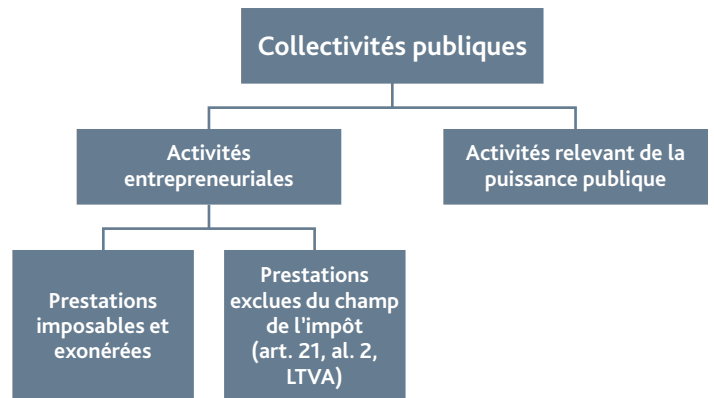
- ▶ Les prestations d'organisations d'utilité publique visant à promouvoir l'image de tiers et les prestations de tiers visant à promouvoir l'image d'organisations d'utilité publique;
- ▶ Les prestations fournies :
 - Entre des unités organisationnelles de la même collectivité publique
 - Entre des sociétés de droit privé ou de droit public détenues (directement ou indirectement) uniquement par des collectivités publiques et les collectivités publiques qui les détiennent, ou leurs unités organisationnelles
 - Entre des établissements ou fondations fondés (directement ou indirectement) exclusivement par des collectivités publiques et les collectivités publiques qui ont participé à leur fondation, ou leurs unités organisationnelles
- ▶ La mise à disposition de personnel entre collectivités publiques

Le champ d'application de cette disposition peut s'avérer relativement large puisque la notion d'unité organisationnelle d'une collectivité publique comprend :

- ▶ Les services de cette collectivité publique
- ▶ Ses sociétés de droit privé ou de droit public, pour autant qu'aucune autre collectivité publique et aucun autre tiers ne détiennent de participation dans la société

- ▶ Ses établissements et fondations, pour autant que la collectivité publique les ait fondés sans la participation d'autres collectivités publiques ni d'autres tiers.

Dans le cas d'une collectivité publique, il faut en outre distinguer les revenus provenant des activités entrepreneuriales de ceux relevant de la puissance publique :



On parle d'activité entrepreneuriale lorsque ladite activité est en concurrence avec celle d'entreprise privée. Une activité relevant de la puissance publique quant à elle se définit comme «l'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» (art. 3 let. g LTVA).

Déduction de l'impôt préalable

Le droit à la déduction de l'impôt préalable dépend de la nature et de la qualification TVA des revenus réalisés. Ainsi, les activités entrepreneuriales de nature imposable ou exonérée donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. En revanche, les opérations exclues du champ de l'impôt (p.ex. les revenus financiers ou immobiliers) de même que les activités non entrepreneuriales (c'est-à-dire les activités relevant de la puissance publique ou celles relevant du domaine privé) ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

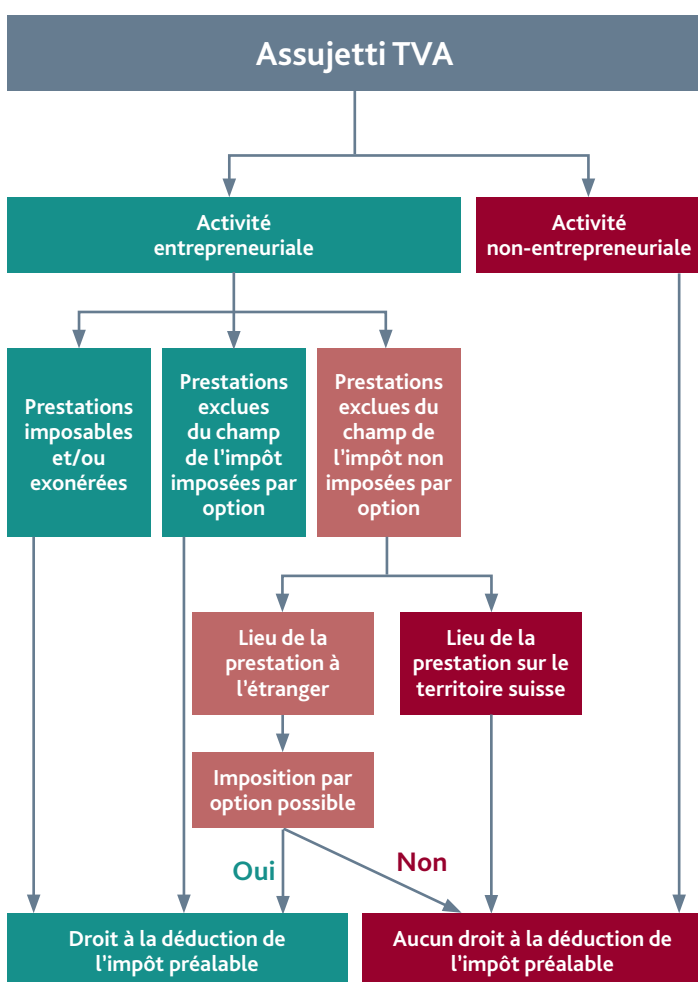
Pour les collectivités publiques, les cas suivants peuvent se présenter :

- ▶ **Droit à la déduction totale de l'impôt préalable :** Utilisation exclusive des biens/prestations de services dans le cadre de l'activité entrepreneuriale de la collectivité publique assujettie donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.
- ▶ **Droit à la déduction partielle de l'impôt préalable :**
 - Utilisation partielle des biens/prestations de services dans le cadre de l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable
 - Les dépenses de la collectivité publique sont partiellement couvertes par des subventions

► Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable :

Utilisation de biens/prestations de services par une collectivité publique assujettie uniquement à des fins exclues du champ de l'impôt ou pour réaliser des activités relevant de la puissance publique.

Dans le cas d'un droit à la déduction partielle de l'impôt préalable (double affectation), plusieurs méthodes existent afin de déterminer la part d'impôt préalable récupérable, que ce soit par le biais d'affectations directes et/ou d'une clé de répartition. Toutefois, la méthode choisie doit conduire à un résultat correct et être appliquée pendant une période fiscale au moins.



Fonctionnement ou investissement?

Pour les collectivités publiques, il convient encore de distinguer les services au bénéfice d'un financement spécial (auto-financés) et les services sans financement spécial, et donc financés par l'impôt.

Est considéré comme financement spécial, l'affectation complète ou partielle, sur la base de prescriptions légales ou de dispositions équivalentes, des contributions causales servant à financer l'exécution d'une tâche déterminée (principe de l'utilisateur-payeur, taxes couvrant les coûts).

Les exemples principaux de domaines à financements spéciaux sont les suivants :

- Approvisionnement en eau
- Traitement des eaux usées
- Traitement des déchets
- Service électrique
- Service du gaz
- Télé-réseau/antenne collective
- Parkings

Le service assujetti d'une collectivité publique, qui n'est **pas au bénéfice d'un financement spécial**, ne peut pas (sauf rares exceptions) récupérer l'impôt préalable sur les investissements. L'impôt préalable est récupérable seulement sur les **charges de fonctionnement**, en fonction de leur utilisation dans le cadre de l'activité entrepreneuriale et en proportion de leur financement par des prestations imposables.

En revanche, un service assujetti bénéficiant d'un financement spécial peut, en sus, récupérer l'impôt préalable grevant les **investissements**, selon les mêmes conditions.

Attention :

La déduction de l'impôt préalable est exclue sur les installations (machines, appareils, ordinateurs, mobiliers, etc.) acquises par des services non assujettis, même si elles sont partiellement utilisées par des services assujettis.

De plus, lorsqu'un service (assujetti; qu'il soit ou non au bénéfice d'un financement spécial) reçoit des subventions de la même collectivité publique (apports/prise en charge du découvert par le compte principal ou un autre service) et/ou d'autres collectivités publiques ou institutions, l'impôt préalable est à réduire proportionnellement.

Une option qui peut faire la différence

En ce qui concerne les opérations exclues du champ de l'impôt, le législateur a prévu - à certaines conditions - la possibilité d'exercer ce qu'on appelle **l'option**. Celle-ci permet au contribuable de soumettre volontairement à l'impôt des prestations qui seraient normalement exclues du champ de l'impôt, lui ouvrant ainsi le droit à la déduction de l'impôt préalable.

Cette solution est particulièrement avantageuse lorsque des investissements sont prévus (dans un service auto-financé) ou pour éviter de devoir effectuer de fastidieux calculs de correction de l'impôt préalable.

Attention néanmoins à tenir compte du fait que, si un service d'une collectivité publique décompte la TVA au moyen des taux forfaitaires, il ne peut opter que pour les prestations exclues du champ de l'impôt mentionnées aux ch. 26, 28 et 28bis de l'art. 21 al. 2 LTVA.

Erreurs à éviter

Il nous semble utile de mentionner ici quelques-unes des erreurs fréquentes qu'il convient d'éviter :

- ▶ Absence de déclaration de prestations fournies au sein de la même collectivité publique (imputations internes)
- ▶ Non-imposition à tort de prestations imposables fournies à d'autres collectivités publiques
- ▶ Méthode des taux forfaitaires non remise en cause (alors que de gros investissements sont prévus)
- ▶ Pas de vérification régulière des conditions d'assujettissement, notamment si le seuil d'assujettissement de services non assujettis est dépassé
- ▶ Contre-prestation considérée à tort comme une subvention, alors qu'il y a un échange de prestations au sens de la TVA
- ▶ Mauvaise qualification de la prestation (imposable/exclu)
- ▶ Absence de correction ou mauvaise détermination du montant de l'impôt préalable déductible
- ▶ Collaboration entre collectivités publiques (voire avec des tiers) et possible obligation d'assujettissement de la société simple
- ▶ Absence de décompte de répartition des coûts lors d'investissements concernant plusieurs services
- ▶ Absence de distinction entre les revenus de location de places de parc (parkings) imposables et exclus (en lien avec le domaine public)
- ▶ Outsourcing de certaines tâches (prestation imposable) pas toujours bien distingué de la mise à disposition de personnel (prestation exclue du champ de l'impôt, si elle a lieu entre collectivités publiques)
- ▶ Pas d'option pour les immeubles de placement, quand bien même ce serait possible ou avantageux
- ▶ Prestations de services acquises de fournisseurs à l'étranger pas déclarées ni imposées (impôt sur les acquisitions)
- ▶ Refacturation de coûts comptabilisée en diminution des charges en lieu et place d'un produit

A noter qu'en cas de reprise à l'issue d'un contrôle TVA effectué par l'Administration fédérale des contributions, il est en règle générale difficile – voire impossible – pour la collectivité publique de reporter cette charge d'impôt sur le destinataire de la prestation. En conséquence, la reprise représente souvent une charge fiscale définitive pour la collectivité publique.

Opportunités à saisir

Malgré la complexité des règles en matière de TVA dans le domaine des collectivités publiques, il existe quelques opportunités à saisir ou au moins à examiner :

- ▶ Assujettissement volontaire dans le but de récupérer l'impôt préalable
- ▶ Option pour les immeubles
- ▶ Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (en cas de nouvel assujettissement notamment)
- ▶ Radiation lorsque les conditions d'assujettissement ne sont plus remplies.

Conclusion

La TVA est un domaine vaste et complexe qui est d'autant plus difficile à cerner lorsqu'il s'agit d'une collectivité publique, notamment en raison de toutes les spécificités propres à ce domaine. Comme mentionné précédemment, en cas de redressement TVA, l'impôt ne peut en général pas être reporté sur le(s) destinataire(s) des prestations traitées de manière incorrecte. Cette reprise de TVA représente dès lors une charge définitive pour la collectivité publique. Par ailleurs, et compte tenu du principe de l'auto-taxation qui s'applique en matière de TVA, seuls des contrôles ponctuels et irréguliers sont effectués par l'Administration fédérale des contributions. Et lorsqu'un contrôle TVA a lieu, il couvre les cinq dernières années, plus l'année en cours. La note peut ainsi être salée! Il est par conséquent très important de s'assurer régulièrement que la TVA dans votre collectivité publique est traitée correctement et conformément aux prescriptions légales en vigueur, ainsi qu'à la pratique actuelle de l'Administration fédérale des contributions.

Les prestations de BDO

BDO peut vous aider dans ce domaine. En effet, notre centre de compétences en administration publique dispose de spécialistes TVA capables de vous apporter une assistance, ponctuelle ou régulière, adaptée à vos besoins, en particulier pour :

- ▶ La revue TVA de vos activités afin de vérifier que le traitement TVA appliqué est correct
- ▶ L'identification des services d'une collectivité publique devant s'assujettir à la TVA
- ▶ Le calcul de l'impôt préalable récupérable (au cours d'un exercice, à la suite d'un nouvel assujettissement ou encore en lien avec un investissement)
- ▶ L'assistance dans le cadre d'un contrôle TVA
- ▶ La revue de décomptes TVA



BDO SA

Aarau	062 834 91 91
Affoltern am Albis	043 322 77 55
Altdorf	041 874 70 70
Baden-Dättwil	056 483 02 45
Bâle	061 317 37 77
Berne	031 327 17 17
Bienne	032 346 22 22
Berthoud	034 421 88 11
Coire	081 403 48 48
Delémont	032 421 06 66
Frauenfeld	052 728 35 00
Fribourg	026 435 33 33
Genève	022 322 24 24
Glaris	055 645 29 30
Granges	032 654 96 96
Herisau	071 353 35 33
Lachen	055 451 52 30
Langenthal	062 919 01 70

Laufon	061 766 90 60
Lausanne	021 310 23 23
Liestal	061 927 87 00
Lugano	091 913 32 00
Lucerne	041 368 12 12
Monthey	024 479 06 10
Olten	062 387 95 25
Saint-Gall	071 228 62 00
Sarnen	041 666 27 77
Schaffhouse	052 633 03 03
Sion	027 324 70 70
Soleure	032 624 62 46
Stans	041 618 05 50
Sursee	041 925 55 55
Wetzikon	044 931 35 85
Zoug	041 757 50 00
Zurich	044 444 35 55

www.bdo.ch