

**Révision partielle de la loi sur la TVA  
(mise en œuvre de la motion 13.3362 de la CER-N)**

Madame la Conseillère fédérale,

Votre correspondance du 10 juin 2014 relative à la procédure de consultation susmentionnée nous est bien parvenue et a retenu notre meilleure attention.

Conformément à votre demande, nous vous adressons ci-dessous la prise de position du canton de Neuchâtel sur ce sujet.

La révision propose des améliorations notables pour les collectivités publiques, qui correspondent entièrement aux souhaits exprimés par les représentants des collectivités publiques il y a maintenant deux années lors de réunions avec l'organe consultatif fédéral et l'AFC:

- Non-imposition des activités de puissance publique dont l'exécution est déléguée à des tiers autres que des collectivités publiques (art. 3, let. g projet en lien avec l'art. 18, al. 2, let. i LTVA). Cette disposition ne modifie pas la situation juridique et correspond à la pratique suivie jusqu'ici par l'AFC;
- Relèvement du seuil déterminant l'assujettissement à 100'000.- francs de chiffre d'affaires imposable réalisé envers des tiers (art. 12, al. 3 projet);
- Exclusion du champ de l'impôt des prestations entre sociétés, établissements ou fondations créées par les collectivités et ces mêmes collectivités (art. 28, al. 2, ch. 28, let. b et c projet);
- Exclusion du champ de l'impôt de la mise à disposition de personnel entre collectivités publiques (art. 28, al. 2, ch. 28<sup>bis</sup> projet).

Nous saluons ainsi la volonté partagée de la Confédération de faciliter le traitement de la TVA au sein des collectivités publiques, et conjointement d'alléger financièrement ces dernières d'environ 10 millions de francs selon les estimations de l'AFC.

En revanche, deux autres points posent problème ou ne sont pas réglés à satisfaction:

- Imposition à futur des places de stationnement situées sur le domaine public;
- Subventions, considérées encore à tort par l'AFC comme des prestations imposables lorsqu'elles servent à financer l'exécution de tâches d'intérêt public déléguées à des tiers.

**A. IMPOSITION A FUTUR DES PLACES DE PARC SITUÉES SUR LE DOMAINE PUBLIC**

Le fait de considérer à futur sans distinction l'exploitation de places de parc comme une prestation imposable, en supprimant l'exclusion du champ de l'impôt dont bénéficiaient les places payantes situées sur le domaine public le long des routes, est cohérent du point de vue de la logique inhérente à la TVA. Outre la simplification administrative du traitement

fiscal de la TVA escomptée par l'AFC, cela permettrait de mettre sur un même pied d'égalité les places de parc situées dans les parkings ou sur des places des centres commerciaux, de bâtiments administratifs, d'écoles, d'hôpitaux, etc.

En revanche, cette révision juridique entraîne des incidences administratives, financières et techniques multiples pour les collectivités concernées (essentiellement les communes), dont le coût est sans commune mesure avec les avantages recherchés. Pratiquement toutes les communes devraient au moins partiellement remplacer ou paramétrer différemment les parcomètres situés sur le domaine en public, pour adapter le tarif et permettre aux appareils d'émettre des quittances compatibles avec les exigences de la TVA. Par ailleurs, de nombreuses communes non-assujetties jusqu'ici le deviendraient en raison de cette seule adaptation juridique, quand bien même le seuil déterminant l'assujettissement serait relevé. Outre les coûts d'adaptation, les collectivités devraient également assumer elles-mêmes en tout ou partie la part de TVA supplémentaire prélevée (env. 8 millions selon l'AFC) dans la mesure où elles ne pourraient sans doute pas toujours répercuter la hausse sur les usagers pour des questions politiques. Au lieu de la simplification recherchée, la TVA deviendrait au contraire plus complexe et lourde qu'avant à gérer pour les collectivités publiques. Les avantages procurés par les autres points de révisions s'en trouveraient ainsi considérablement atténués.

En ce sens, nous vous soumettons la proposition de renoncer à imposer les places de parc situées sur le domaine public.

## **B. IMPOSITION DES CONTRIBUTIONS ALLOUÉES AU TITRE DE LA RÉALISATION DE TÂCHES D'INTÉRÊT PUBLIC**

Conformément à l'article 18, al. 2, let. a LTVA du 12 juin 2009, les subventions et autres contributions des pouvoirs publics ne font pas partie de la contre-prestation (et ne sont par conséquent pas imposables) "*même lorsqu'elles sont versées en vertu d'un mandat de prestations ou d'une convention-programme au sens de l'art. 46, al. 2, Cst*", et pas seulement par voie de décision administrative.

Or l'AFC, s'appuyant sur l'article 29, al. 1 de l'Ordonnance d'exécution du 27.11.2009 (OTVA) interprète de manière extrêmement restrictive les contributions des pouvoirs publics entrant dans la catégorie des subventions ne faisant pas partie de la contre-prestation imposable.

L'AFC fait en effet une distinction entre:

- (1) les subventions ne constituant pas la rémunération d'une prestation (aides financières et indemnités prescrites par le droit fédéral), et par conséquent non imposables;
- (2) les contributions allouées sous forme d'indemnités déléguant l'exécution d'une tâche à un tiers, considérées comme des contre-prestations imposables.

Ainsi, les contributions des pouvoirs publics allouées sous forme d'indemnités déléguant l'exécution d'une tâche à un tiers, a fortiori lorsqu'elles sont accompagnées d'un mandat de prestations détaillé, sont considérées comme des contre-prestations imposables, quand bien même elles sont accordées dans le cadre de l'exécution d'une tâche d'intérêt public.

L'argument développé par la Confédération est que dans un tel cas, les collectivités publiques ne cherchent pas simplement à soutenir et à promouvoir une activité, mais

entendent que celle-ci soit accomplie: l'assujetti ne peut selon ce raisonnement choisir de réaliser ou non les opérations en question. Il existerait dès lors un rapport d'échange entre les opérations réalisées par l'assujetti dans le cadre de la tâche déléguée et la prestation financière des collectivités. Le fait que la contre-prestation n'ait pas la même valeur économique que la prestation à laquelle elle se réfère (p. ex. couverture de déficit) importe peu, dans la mesure où l'application de la TVA ne supposerait pas l'équivalence des prestations échangées. Partant, les contributions de la collectivité doivent être imposées au taux normal.

Ce *distinguo* est quelque peu théorique dans le cadre de l'application de la TVA. En effet, les pouvoirs publics tendent de plus en plus à orienter les activités des institutions subventionnées à l'aide de mandats de prestations, même lorsqu'il s'agit de soutenir par des *aides financières* des organismes remplissant volontairement des tâches d'intérêt public. Des attentes sont posées en termes de résultats, quantitatifs et qualitatifs. Des *prestations* bien définies doivent généralement être fournies par le bénéficiaire de subventions, même lorsque la collectivité publique ne délègue formellement pas l'accomplissement d'une tâche publique.

Les subventions allouées, quelles que soient leur forme (aide financière, indemnité) servent à couvrir en tout ou partie la fourniture de prestations de biens publics. Il est par conséquent erroné et délicat de vouloir séparer sous l'angle de la TVA les subventions allouées à bien plaisir à des organismes pour les inciter à réaliser des tâches d'intérêt public (non imposables), des indemnités allouées en compensation d'une tâche déléguée par la collectivité publique à de telles institutions (imposables).

Dans tous les cas, ce qui unit ces deux types de subventions, c'est le fait qu'elles sont allouées à des institutions (généralement sans but lucratif) pour accomplir des tâches *d'intérêt public*. Les prestations apportées dans ce cadre ne le sont pas au profit *immédiat* du mandant (collectivité publique), mais de la communauté en général. En ce sens, il n'y a pas de rapport d'échange direct entre le mandant (collectivité) et le prestataire (bénéficiaire). En conséquence, aucune TVA ne devrait être calculée sur les contributions des pouvoirs publics, même dans le cas de tâches déléguées.

La notion *d'intérêt public* est de notre point de vue essentiel pour distinguer:

- *les prestations* (non imposables ou qui ne devraient pas l'être) fournies au profit de l'ensemble de la communauté, pour lesquelles des subventions (quelles que soient leur forme) sont allouées,
- les prestations imposables correspondant à des livraisons fournies *directement* et pour *l'usage exclusif* du mandant - en l'occurrence de la collectivité publique (p. ex. prestations informatiques, matériel de bureau, etc.) -, pour lesquelles une contre-prestation est versée.

Ce n'est que par cette distinction (intérêt public) que l'art. 18, al. 2 LTVA cité en début de document, trouve tout son sens et sa cohérence.

Cette interprétation est corroborée par le Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 portant révision de la LTVA (FF 2008 6348), qui précise que "*La notion de subvention est en principe caractérisée par le fait que le bénéficiaire de subventions, par rapport au donneur de subventions, ne fournit aucune prestation **dans l'intérêt du donneur de subventions au sens de la TVA.***" La notion de subvention est ainsi caractérisée selon le Message par le fait que les contributions allouées le sont dans le cadre de l'exécution d'une tâche d'intérêt public.

La problématique évoquée ci-dessus n'est pas nouvelle. Elle avait donné lieu à une intervention du canton de Zoug (1<sup>er</sup> mars 2006) et de la Conférence latine des Directeurs cantonaux des finances (10 juillet 2006) auprès du comité de la CDF. Suite à un courrier de la présidente d'alors de la CDF auprès du Département fédéral des finances, le Conseil fédéral avait décidé d'un assouplissement, en excluant du champ de l'impôt les indemnités versées à des institutions d'aide et de sécurité sociales de même que celles liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse, sans néanmoins résoudre la problématique sur le fond.

Ces dispositions ont été reprises telles quelles dans la nouvelle Loi sur la TVA, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Toutefois, l'ordonnance d'exécution précise désormais expressément (art. 29, al. 1, let. b OTVA) que seules les aides financières et les indemnités prescrites par le droit fédéral sont considérées comme des subventions (et par conséquent *pas* imposables). Les tâches déléguées à des institutions remplissant des tâches d'intérêt public (à l'exclusion du domaine social déjà mentionné plus haut, de la santé, de la formation et de la recherche), sont désormais considérées officiellement selon l'ordonnance comme des contre-prestations imposables, alors que dans la législation précédente, l'argumentation de l'AFC se fondait sur des arrêts du Tribunal fédéral.

### Enjeux pour les cantons et les communes

L'externalisation de l'accomplissement de tâches publiques auprès de tiers s'est fortement développée ces dernières années, notamment sous l'influence de la nouvelle gestion publique. Une partie importante des budgets cantonaux est consacrée aux dépenses de transferts, principalement sous forme de subventions. Ces dernières sont souvent liées au respect de conditions par les bénéficiaires (critères d'utilisation, activités et objectifs à réaliser). L'orientation constatée – et encouragée – à tous les échelons des collectivités consiste à généraliser la conclusion de mandats de prestations, qui tendent ainsi à définir des conditions plus contraignantes et précises qu'auparavant. L'entrée en vigueur de la RPT en 2008 n'a fait qu'accélérer et renforcer cette tendance.

Le respect exigé par les cantons (mais aussi par les communes) de critères comme condition préalable à l'octroi des subventions conduit à ce que celles-ci soient potentiellement considérées par l'AFC comme des contre-prestations imposables. Il n'est en effet en pratique pas toujours aisé de distinguer une aide financière (non soumise à TVA) visant à promouvoir une tâche que le bénéficiaire se serait librement attribuée, d'une indemnité allouée dans le cadre d'une tâche déléguée (soumise à TVA).

Le fait que les collectivités soient dans certains cas imposées sur les contributions financières qu'elles allouent dans le cadre de l'exécution d'une tâche publique alourdit dans la plupart des cas leurs comptes, dans la mesure où les services dans lesquels sont comptabilisées les subventions ne peuvent généralement, en l'absence d'activités imposables, récupérer l'impôt préalable.

Cette situation crée également une grande insécurité juridique, dans la mesure où les collectivités ne peuvent s'appuyer sur des bases d'appréciation générales fiables, chaque cas étant examiné pour lui-même.

La proposition que nous formulons ci-après vise à ne laisser aucune ambiguïté au niveau de la loi par rapport à la notion de subvention. Pour ce faire, un renvoi à la Loi fédérale sur les aides financières et les indemnités, du 5 octobre 1990 (Loi sur les subventions, LSU [RS 616.1]) doit être introduit. Dans la LSU, la notion de subvention inclut autant bien les aides financières que les indemnités (tâches prescrites par le droit fédéral ou tâches déléguées).

Ce n'est qu'en excluant toutes les formes de subventions du champ de l'application de la TVA qu'il sera possible d'éviter les zones grises, et partant l'insécurité juridique existant actuellement, laquelle ne découle pas tant de la loi, que de l'interprétation qui en est faite dans l'ordonnance d'exécution.

Vu ce qui précède, nous vous soumettons une proposition de modification de l'article 3 LTVA:

L'article 3, let. I (**nouveau**) LTVA:

*I. Subventions: Aides financières et indemnités au sens de l'art. 3 de la loi fédérale du 5 octobre 1990 sur les aides financières et les indemnités<sup>1</sup>, allouées par une collectivité publique.*

En vous remerciant de nous avoir donné la possibilité de prendre position sur cet objet, nous vous prions d'agréer, Madame la Conseillère fédérale, l'expression de notre haute considération.

Neuchâtel, le 17 septembre 2014

Au nom du Conseil d'Etat:

*Le président,*  
A. RIBAUD

*La chancelière,*  
S. DESPLAND

---

<sup>1</sup> RSN 616.1