

Subvention et TVA

Autor(en): **Glauser, Pierre-Marie**

Objektyp: **Article**

Zeitschrift: **Revue économique et sociale : bulletin de la Société d'Etudes Economiques et Sociales**

Band (Jahr): **65 (2007)**

Heft 3: **La réforme de la TVA**

PDF erstellt am: **24.09.2024**

Persistenter Link: <https://doi.org/10.5169/seals-141988>

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.

Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.

Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

SUBVENTIONS ET TVA

PIERRE-MARIE GLAUSER*
Université de Lausanne (HEC)
pmglauser@oberson.ch

> L'article examine tout d'abord le traitement TVA des subventions en droit actuel. Il relève que sous l'angle de la systématique TVA, il est justifié de ne pas imposer les subventions (comme d'ailleurs les dons) reçues par un assujetti. L'auteur se montre en revanche beaucoup plus critique sur le fait que les subventions réduisent le droit de l'assujetti à récupérer l'impôt préalable en relation avec ses investissements et ses charges. L'auteur se penche aussi sur les propositions de modification du traitement TVA des subventions qui, bien que n'étant pas intégrées dans le projet de réforme de la TVA mis en consultation dans la première partie de 2007, sont évoquées dans le rapport explicatif. Selon l'auteur, seule une non-imposition des subventions et une neutralité quand au droit de récupérer l'impôt préalable représente une solution conforme au système de la TVA.

INTRODUCTION

La problématique des subventions représente sans doute l'une des questions les plus délicates de la TVA suisse. Elle revêt une importance particulière pour plusieurs raisons. Tout d'abord, elle concerne de très nombreux domaines d'activité et des entités revêtant des formes diverses: que cela soit dans le monde de la culture, des sciences, de la formation, dans le secteur privé ou public, des sociétés de capitaux, des associations, des fondations, voire même des personnes privées reçoivent des aides étatiques. De plus, les bénéficiaires de telles subventions connaissent un budget des plus serrés et la question du prélèvement de la TVA peut représenter pour eux un enjeu financier crucial. A cela s'ajoute que l'application de la TVA, déjà complexe en soi, est rendue encore plus délicate par les questions de délimitation entre les subventions et d'autres formes de financement (notamment les apports des actionnaires et les assainissements). Cette question délicate a été intensément discutée lors de l'élaboration du projet de réforme de la TVA et mérite que l'on s'y arrête ici. Après avoir rappelé quelques éléments essentiels du fonctionnement de la TVA (ci-dessous section 1.1), nous aborderons le traitement des subventions en TVA suisse actuelle (section 1.2). Puis nous examinerons les perspectives de réformes en la matière (section 2), notamment les propositions récemment mises en consultation par le Conseil fédéral.

Précisons que les questions que nous traiterons ici se posent, dans les mêmes termes, en matière de dons octroyés par des personnes privées.

* Dr en droit, lic.oec. HSG, expert fiscal diplômé. L'auteur est avocat-associé du cabinet Oberson Avocats et professeur de fiscalité à l'Université de Lausanne (HEC).

1 SUBVENTIONS ET TVA EN DROIT ACTUEL

1.1 GÉNÉRALITÉS

1.1.1 OBJET DE L'IMPÔT

L'art. 1 LTVA¹ rappelle que la TVA représente un «impôt général à la consommation»². La TVA «[...] étant destinée à frapper la consommation finale, l'impôt sur le chiffre d'affaires sera seulement, pour l'entreprise assujettie, un compte de tiers. [...] En d'autres termes, le législateur et l'administration doivent veiller à ce que la TVA soit en fin de compte supportée par le consommateur final [...] et que l'entreprise, qui est l'assujettie en droit, n'ait pas une partie de l'impôt à payer, faute de l'avoir entièrement transféré»³. L'assujetti TVA doit donc rester un «agent collecteur» et ne pas devenir le véritable contribuable économique (*Steuerträger*).

La TVA n'est prélevée que lorsque le consommateur acquiert le bien ou le service dans le cadre d'un échange de prestations⁴. L'objet de l'impôt, tel que défini à l'art. 5 LTVA prévoit en effet que la TVA n'est prélevée que lorsque la prestation imposable intervient à titre onéreux, c'est-à-dire qu'elle donne lieu à une contre-prestation payée par le destinataire ou un tiers à sa place⁵. Dans ce cas, la livraison de bien ou la prestation de services est soumise à la TVA et l'impôt se calcule sur la contre-prestation⁶. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, l'opération intervient à titre onéreux lorsqu'il existe «[...]un lien économique entre la prestation et la contre-prestation, de même qu'un rapport causal direct entre les deux [...]. S'il n'y a pas d'échange de prestations, il ne peut pas être question d'un chiffre d'affaires imposable»⁷.

Lorsqu'une entité reçoit un avantage, le plus souvent une somme d'argent, en dehors d'un échange de prestations, l'opération ne concerne pas la TVA. Faute de représenter la contre-prestation directe pour une opération imposable, le montant encaissé n'est pas soumis à la TVA. La doctrine parle dans ce cas de «non-chiffre d'affaires»⁸. En pratique, ces situations sont très fréquentes. Les dommages-intérêts, les apports des actionnaires⁹, les dividendes, de même que les subventions et les dons en sont les manifestations les plus fréquentes.

1.1.2 Récupération de l'impôt préalable

La récupération de l'impôt préalable se situe au cœur du système de la TVA. Elle permet en effet de s'assurer que l'impôt n'est pas supporté par l'entreprise assujettie qui peut, au contraire, déduire la TVA que ses fournisseurs lui ont facturée sur ses investissements et ses charges. Hormis les exigences formelles posées par la loi¹⁰, la LTVA¹¹ n'autorise le rembour-

¹ Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (RS 641.20).

² Riedo, Wesen, p. 8 et 12; Camenzind/Honauer/Vallender, p. 23; Oberson, MWST.Com, art. 1 n. 5; v. aussi ATF du 14.3.1997, in: ATF 123 II 307.

³ Rapport CER 28.8.1996, p. 15.

⁴ Voir à cet égard notamment: Rapport CER 28.8.1996, p. 18; ATF du 25.8.2000, in: ATF 126 II 442; ATF du 1.03.2001, in: Archives 71, 253; ATF du 27.5.2002, in: RDAF 2003 II 18; ATF du 15.8.2006 (2A.650/2005), consid. 3.1. S'agissant de la TVA communautaire, voir l'article de Birkenfeld (ch. II.1) dans le présent numéro.

⁵ Baumgartner, MWST.Com, art. 33 n. 5; Riedo, Wesen, p. 223ss.

⁶ Art. 33 al. 2 LTVA.

⁷ ATF du 26.2.2002, in: RDAF 2002 II 268.

⁸ Voir Rapport CER 28.8.1996, p. 68s.

⁹ ATF du 9.8.2006, in: ATF 132 II 361s.; ATF du 18.1.2007 (2A.410/2006), consid. 5.3.

¹⁰ Art. 37 LTVA; v. aussi art. 15a OLTVA.

¹¹ Art. 38 al. 1 et 2 et art. 41 LTVA.

sement de la taxe en amont que dans la mesure où les biens et les services acquis par l'assujetti sont affectés à une opération imposable (principe de l'*affectation*). Il convient en effet de s'assurer que les éléments grevés de TVA sont utilisés dans le cadre de l'activité économique et que l'impôt correspondant se retrouve transféré sur le prochain acteur dans le processus de production et, ainsi de suite, jusqu'au consommateur final. La connexité entre la taxe en amont et celle en aval représente dès lors la condition matérielle du droit à la récupération de l'impôt préalable. À cet égard, la doctrine¹² et la jurisprudence¹³ considèrent que c'est l'utilisation effective des prestations amont pour la réalisation de chiffres d'affaires imposables en aval qui permet la déduction de l'impôt préalable. Il suffit donc que l'impôt préalable soit «[...] *objectivement lié d'une manière économique à une activité taxée de l'assujetti et ait pour fonction de contribuer au développement de celle-ci*»¹⁴. L'exigence d'affectation est bien sûr remplie dans le cas d'un lien économique objectif impliquant que les charges ou les investissements sont directement en relation avec le chiffre d'affaires soumis. Mais une utilisation indirecte est également acceptée¹⁵, notamment lorsqu'il est possible de démontrer un lien économique¹⁶ entre l'impôt préalable et la réalisation d'activités imposées. Si la TVA en amont ne peut pas être récupérée par l'assujetti, l'impôt préalable grevant ses frais et ses investissements représente alors un coût. Le contribuable doit dans ce cas choisir entre une réduction de sa marge ou un transfert de cette charge sur ses propres clients dans le prix de ses prestations. On parle dans ce cas de «taxe occulte»¹⁷.

1.1.3 Financement et TVA

Pour exercer son activité, une entreprise doit se financer, c'est-à-dire qu'elle doit se procurer les fonds nécessaires à la réalisation de son but. Le financement peut provenir de différentes personnes¹⁸ et prendre des formes variées. En tout état de cause, il ne concerne pas la TVA et la manière dont il est octroyé devrait rester sans incidence pour l'assujetti. D'une part, les sommes reçues au titre de financement ne sont pas soumises à la TVA auprès de la société. Elles ne représentent en effet pas une contre-prestation reçue en échange d'une prestation, mais au contraire la mise à disposition de moyens permettant à l'entreprise d'exercer son activité¹⁹. D'autre part, les modalités de financement ne devraient pas influencer le droit de l'assujetti à récupérer l'impôt préalable. Comme évoqué ci-dessus, la déduction de la charge fiscale amont dépend de l'affectation des charges et des investissements aux différentes activités de l'entreprise et non de la manière dont elles sont financées. Le Tribunal fédéral semble

¹² Riedo, Wesen, p. 256; Rivier/Rochat, p. 134; Camenzind/Honauer/Vallender, p. 476.

¹³ V. par exemple ATF du 1.12.2004 (2A.349/2004), consid. 3 et ATF du 9.8.2006, in: ATF 132 II 365.

¹⁴ Rivier/Rochat, p. 134, mises en évidence supprimées.

¹⁵ ATF du 1.12.2004 (2A.349/2004), consid. 4.3.2.; ATF du 9.8.2006, in: ATF 132 II 365. S'agissant de la TVA européenne, voir l'article de Birkenfeld (ch. II.1) dans le présent numéro.

¹⁶ Dans l'ATF du 15.8.2006 (2A.650/2005), consid. 3.4., le Tribunal fédéral parle de «*objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den steuerbaren Eingangs- und Ausgangsleistung*».

¹⁷ Sur cette question, voir l'article de Riedo dans le présent numéro et celui de Gentinetta/Marty s'agissant de l'importance de la taxe occulte dans le système actuel.

¹⁸ Les actionnaires, les banques, etc.

¹⁹ Ce point de vue est apparemment aussi celui du Tribunal fédéral qui précise dans l'ATF du 9.8.2006, in: ATF 132 II 362: «*Les apports – comme les prêts – représentent de simples moyens de financement permettant à la société qui les obtient d'exercer une activité génératrice de plus-value en suivant les lois du marché. Ils ne représentent pas des chiffres d'affaires complémentaires*».

a priori partager cette approche²⁰. Par ailleurs, notre Cour suprême considère que la TVA grevant les charges directement liées au financement (par exemple les honoraires d'avocats liés à l'établissement d'un contrat de financement) n'est en principe pas récupérable²¹.

1.1.4 Définition des subventions

Le terme de «subvention» n'est pas défini de manière uniforme, ni économiquement, ni juridiquement. L'art. 3 de la Loi fédérale sur les Subventions (LSu)²² n'en donne pas directement une définition mais se contente d'utiliser ce terme comme un générique à toutes les formes d'aides étatiques et précise à l'art. 3 al. 1 LSu que «*sont des aides financières (aides) les avantages monnayables accordés à des bénéficiaires étrangers à l'administration fédérale aux fins d'assurer ou de promouvoir la réalisation d'une tâche que l'allocataire a décidé d'assumer*». La doctrine et la jurisprudence s'accordent toutefois sur un certain nombre de caractéristiques afférentes aux subventions²³. En particulier, elles résultent de l'exercice de la puissance publique et sont reçues sur une base volontaire²⁴. Dans le contexte de la TVA, l'élément essentiel réside toutefois dans le fait qu'elles sont octroyées dans l'intérêt général sans représenter la rémunération pour un service rendu par le bénéficiaire. La doctrine considère en effet qu'aussi bien économiquement que juridiquement, on ne peut pas considérer que la subvention est consentie en échange d'une contre-prestation, c'est-à-dire à titre onéreux²⁵. Certes, la subvention est accordée pour que le bénéficiaire se comporte de manière à servir l'intérêt général en accomplissant des tâches voulues et encouragées par l'Etat²⁶. Elle implique donc une obligation de comportement de la part du bénéficiaire²⁷. Celle-ci ne représente cependant pas une contre-prestation²⁸. En effet, la valeur de l'engagement pris par le *subventionné* n'est en général pas évaluable et ne s'inscrit pas dans un rapport d'équivalence avec le montant reçu²⁹. Au contraire, dans la mesure où la subvention est versée dans l'optique de permettre à l'entreprise de déployer une activité, elle s'apparente au financement.

1.2 SUBVENTIONS DANS LA TVA ACTUELLE

1.2.1 Imposition des subventions ?

Compte tenu de l'objet de la TVA et de la nature des subventions, ces dernières ne peuvent pas être soumises à l'impôt. Elles ne s'inscrivent en effet pas dans un rapport d'échange et ne représentent pas une contre-prestation pour une opération imposable. C'est d'ailleurs le point de vue du Tribunal fédéral qui précise que «*sont des subventions les versements des pouvoirs publics qui visent à inciter leur bénéficiaire à adopter une certaine attitude ou à effectuer certaines tâches dans un but d'intérêt public. Hormis le comportement attendu*

²⁰ ATF du 9.8.2006, in: ATF 132 II 363 où notre Haute cour précise que le droit à la récupération de l'impôt préalable dépend «[...] en principe uniquement du caractère imposable ou non de l'activité à laquelle ces biens et services seront affectés [...]». Nous verrons à la section 1.2.2 que la jurisprudence n'est pas univoque sur ce point.

²¹ Nous ne développerons pas ici cette question d'ailleurs contestée en doctrine. Voir à ce sujet: Clavadetscher, p. 779ss.

²² Loi fédérale sur les aides financières et les indemnités (loi sur les subventions) du 5.10.1990 (RS 616.1).

²³ Pour un aperçu plus détaillé sur la question de la définition des subventions, v. Glauser, apports, p. 359ss.

²⁴ Par opposition aux indemnités.

²⁵ Rhinow, p. 238 et p. 284ss.; Stengel, p. 289.

²⁶ Trauffer, p. 23.

²⁷ Rhinow, p. 104.

²⁸ Rhinow, p. 125 et 283; Stengel, p. 289.

²⁹ Trauffer, p. 42; Stengel, p. 289.

de leur bénéficiaire, ces montants sont toutefois alloués «gratuitement», c'est-à-dire sans contrepartie économique équivalente en faveur de la collectivité qui les verse [...]. Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics ne représentent donc pas une contre-prestation au sens de l'art. 26 al. 2 OTVA [art. 33 al. 2 LTVA; elles ne sont donc pas soumises à la TVA]³⁰. Inversement, il en résulte que «[...] chaque fois qu'une livraison ou une prestation de services intervient dans le cadre d'un échange de prestations, le paiement reçu en contrepartie ne peut pas constituer une subvention»³¹. C'est donc l'absence de connexité entre le versement étatique et une prestation soumise rendue par le bénéficiaire de la subvention qui permet à cette dernière d'échapper à l'impôt. Que le versement intervienne sous le label de «subvention», d'«aide étatique», de «soutien» ou de «mandat de prestations»³², le traitement TVA s'évalue en fonction de l'existence ou non d'un rapport d'échange entre le paiement accordé par la collectivité et une opération imposable. Relevons d'ailleurs que la question se pose dans les mêmes termes en matière de dons consentis par des personnes privées³³ et de leur distinction avec le *sponsoring*³⁴.

La loi concrétise l'absence d'imposition des subventions à l'art. 33 al. 6 let. b LTVA où elle précise que celles-ci «ne font pas partie de la contre-prestation». Riedo³⁵ relève à juste titre que cette disposition peut à tort sembler vouloir sortir les subventions de la base de calcul. Pour qu'il soit nécessaire d'exclure un élément de l'assiette fiscale, encore faut-il que l'opération soit imposable ce qui, dans le cas des subventions, ne se vérifie pas. L'art. 8 OLTVA³⁶ confirme d'ailleurs le fait que les subventions ne sont pas imposables dans la mesure où «[...] elles ne sont pas versées dans le cadre d'un échange de prestations».

A cet égard, la Commission Fédérale de Recours³⁷ a, dans l'une des premières décisions suisse en matière de subventions et de TVA³⁸ introduit les notions de «vraies» et «fausses» subventions³⁹, en fonction de si celles-ci s'inscrivent ou non dans un rapport d'échange. Le Tribunal fédéral⁴⁰ et l'administration⁴¹ refusent toutefois cette distinction, estimant que les subventions doivent d'emblée être traitées comme des «non-chiffres d'affaires». Ce point de vue étonne d'autant plus qu'il ne semble compatible ni avec le système de la TVA, ni avec la jurisprudence, ni encore avec la pratique des autorités fiscales. En effet, indépendamment de la terminologie utilisée, force est d'admettre qu'il s'impose de distinguer entre les aides étatiques qui interviennent en dehors d'un rapport d'échange et les montants versés par l'Etat en contrepartie d'une prestation déterminée fournie à la collectivité ou à un tiers⁴². Ce n'est que dans le premier cas qu'il peut être question d'une subvention au sens de la TVA. Certes, le Tribunal fédéral semble parfois s'écarter de cette logique, notamment lorsqu'il

³⁰ ATF du 26.5.2004 (2A.547/2002), consid. 2.3.; v. aussi ATF du 25.8.2000, in: ATF 126 II 443s.; ATF du 1.03.2001, in: Archives 71, 254; ATF du 11.2.2002, in: Archives 73, 149; ATF du 27.5.2002, in: RDAF 2003 II 19; ATF du 1.9.2005 (2A.273/2004), consid. 2.

³¹ ATF du 27.5.2002, in: RDAF 2003 II 19.

³² Sur cette notion et son assimilation à une subvention, voir ATF du 1.9.2005 (2A.273/2004), consid. 2.4.

³³ ATF du 25.8.2000, in: ATF 126 II 459; ATF du 27.5.2003 (2A.450/2001), consid. 4.2.; ATF du 9.8.2006, in: ATF 132 II 358.

³⁴ Sur la question du *sponsoring*, voir Glauser, *sponsoring*, p. 888ss.

³⁵ Riedo, *Subvention*, p. 123.

³⁶ Ordonnance relative à la loi sur la TVA du 29 mars 2000 (RS 641.201).

³⁷ CFRC, depuis le 1er janvier 2007, cette instance a été remplacée par le Tribunal administratif fédéral.

³⁸ Décision CFRC du 2.2.1999 (CRC 80-84/97); voir sur cette jurisprudence Glauser, *subventions*, p. 403ss.

³⁹ «echte» et «unechte» *Zuschüsse/Subventionen*. Voir aussi Clavadetscher, *MWST.Com*, art. 38 al. 8 n. 2.

⁴⁰ ATF du 25.8.2000, in: ATF 126 II 456; ATF du 1.3.2001, in: Archives 71, 254.

⁴¹ Notice AFC no 15 «Subventions et autres contributions des pouvoirs publics» (610.545-15), ch. 4.

⁴² Riedo, *Subvention*, p. 124.

écrit que «les subventions et dons visent à encourager et soutenir une activité qui ne serait pas viable par elle-même ou la commercialisation de produits ou de services à un prix réduit par rapport au marché; ils représentent des recettes supplémentaires qui complètent les chiffres d'affaires (imposables, exclus ou exonérés) du bénéficiaire»⁴³. Cette dernière phrase peut laisser penser qu'un versement étatique qui s'inscrirait dans un rapport étroit avec une prestation déterminée pourrait être traité comme une subvention. Il n'en est toutefois rien. La pratique de l'AFC est d'ailleurs claire à cet égard, puisqu'elle estime qu'il y a échange de prestations imposable si le bénéficiaire du versement étatique fournit «des prestations concrètes et exigibles»⁴⁴. Quant au Tribunal fédéral, il examine lui-même systématiquement la question du rapport d'échange lorsqu'il est appelé à se prononcer sur le traitement TVA de «subventions» ou de «dons» et précise que les montants reçus dans le cadre d'un échange de prestations doivent être traités comme du chiffre d'affaires entrant dans l'objet de l'impôt⁴⁵. Enfin, l'art. 8 al. 2 OLVTA confirme la nécessité de distinguer entre les (vraies) subventions au sens de la TVA et les montants versés en contrepartie d'une prestation déterminée.

Certes, la distinction n'est souvent pas aisée. Elle doit intervenir au cas par cas et ne peut pas se fonder sur une approche schématique⁴⁶. Il convient au contraire d'examiner dans chaque situation s'il existe un lien économique étroit (une *innere Verknüpfung*) entre le montant reçu par l'assujetti et une éventuelle opération qu'il réalise. A cet égard, le fait qu'une partie de la contreprestation soit payée par un tiers n'empêche pas qu'elle entre dans la base de calcul, comme le rappelle l'art. 33 al. 2 LTVA. On parle dans ce cas-là de «complément de prix» ou *Preisaußfüllung*. Si, par exemple, un théâtre reçoit une subvention forfaitaire de CHF 1 mio pour l'ensemble des spectacles de sa saison et parvient ainsi à maintenir le prix des entrées à un niveau plus bas qu'en l'absence de subsides, la subvention reste non imposable. Il n'est en effet pas possible d'établir un lien direct entre le paiement de l'Etat et les prestations du théâtre. Le subventionnement demeure en dehors de l'objet de l'impôt. En revanche, si l'Etat verse au théâtre une somme calculée en fonction du nombre des billets d'entrée (par exemple CHF 5 par billet vendu), il devient alors possible d'établir une relation étroite entre la prestation de l'assujetti et le versement de la collectivité. L'aide étatique ne peut alors plus être considérée comme une subvention au sens de la TVA, mais entre dans le calcul de la contre-prestation payée pour les prestations de services du théâtre^{47,48}.

1.2.2 Réduction du droit à la récupération de l'impôt préalable ?

Dans la mesure où les subventions ne font pas partie du chiffre d'affaires imposable, se pose la question de leur impact sur le droit à la récupération de l'impôt préalable. La législation actuelle (art. 38 al. 8 LTVA) prévoit que l'assujetti qui reçoit des subventions «réduit proportionnellement l'impôt préalable». Sous l'OTVA, les tribunaux furent appelés à se

⁴³ ATF du 9.8.2006, in: ATF 132 II 362; ATF du 18.1.2007 (2A.410/2006), consid. 5.2.

⁴⁴ Notice AFC no 15 «Subventions et autres contributions des pouvoirs publics» (610.545-15), ch. 6.

⁴⁵ Voir par exemple la citation à la note 31 ci-dessus ou ATF du 27.5.2003 (2A.450/2001), consid. 4.3s.; ATF du 1.9.2005 (2A.273/2004), consid. 3.2.

⁴⁶ ATF du 1.09.2005 (2A.273/2004), consid. 2.3.

⁴⁷ L'imposition ou non dépend alors de la nature de la prestation imposable (dans l'exemple, la prestation théâtrale). C'est ce schéma de raisonnement qui a été appliqué par le Tribunal fédéral dans l'ATF du 1.9.2005 (2A.273/2004).

⁴⁸ L'Union Européenne adopte la même approche. Voir à cet égard: art. 73 de la Directive 2006/112 du 28.11.2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (Directive TVA UE) et Van der Paardt, p. 39ss.

pencher sur cette question. La CFRC jugea d'abord que les subventions devaient rester sans incidence sur la déduction de la taxe en amont⁴⁹. Elle ne fut cependant pas suivie par le Tribunal fédéral qui estime pour sa part que les subventions doivent réduire la déduction de l'impôt préalable. Notre Haute Cour motive son point de vue par plusieurs arguments repris dans ses diverses décisions⁵⁰: (1) la subvention permet de réduire le prix des produits mis sur le marché par l'assujetti; pour cette raison, à concurrence du subside, les charges et les investissements grevés de TVA ne sont pas affectés à un but imposable. (2) Par ailleurs, le fait de réduire le droit à l'impôt préalable permet de traiter sur pied d'égalité les activités subventionnées et les opérations hors champ de l'impôt au sens de l'art. 18 LTVA. (3) A cet égard, permettre à l'assujetti subventionné de conserver un droit complet à la récupération de la TVA reviendrait à annuler l'imposition qui intervient en amont, au niveau de ses fournisseurs, comme si les opérations subventionnées représentaient des prestations exonérées (exportées)⁵¹. (4) Cela reviendrait donc à octroyer à l'assujetti une «subvention supplémentaire» sous forme de remboursement de la TVA en amont⁵².

La doctrine⁵³ majoritaire critique la position du Tribunal fédéral. Riedo⁵⁴ relève que puisque la subvention représente un élément qui ne concerne pas l'objet de la TVA, elle ne doit pas non plus déployer d'effet sur le droit au remboursement de la taxe en amont. Dans le cas contraire, cela revient, dans les faits, à introduire une imposition prélevée sur les charges et les investissements du bénéficiaire de l'aide étatique. Cet impôt indirect se justifie d'autant moins qu'il est calculé selon des paramètres aléatoires qui varient d'assujetti en assujetti, comme le rapport entre le subventionnement et le chiffre d'affaires, la quantité ou le moment de ses investissements ou la nature des facteurs de production. D'ailleurs, la réduction proportionnelle de l'impôt préalable ne tient pas compte du fait que les subventions servent également à financer des charges qui ne sont elles-même pas grevées de TVA, en particulier des salaires. Riedo⁵⁵ démontre en outre que l'argument du Tribunal fédéral selon lequel la subvention réduit le prix des produits (ci-dessus 1) n'est pas pertinent en matière de TVA et cela pour deux raisons: en premier lieu, cela conduit à introduire un chiffre d'affaires hors champ supplémentaire à ceux qui sont prévus par la loi⁵⁶; en second lieu, si l'on considère que l'aide étatique représente un complément du prix des produits fournis par l'entité subventionnée, il faudrait alors inclure ce montant dans la contre-prestation et le traiter comme un chiffre d'affaires faisant partie de l'objet de l'impôt. La subvention serait alors imposable ou hors champ de l'impôt en fonction des opérations subventionnées, mais ne devrait pas conduire à une réduction de l'impôt préalable proportionnelle et indépendante de la nature des activités.

Pour notre part, nous nous rallions aux critiques de Riedo. Il faut encore ajouter que l'argument (ci-dessus 3) selon lequel le remboursement de l'impôt préalable annulerait l'imposi-

⁴⁹ Décision CFRC du 2.2.1999 (CRC 80-84/97).

⁵⁰ Voir notamment: ATF du 25.8.2000, in: ATF 126 II 454; ATF du 1.3.2001, in: Archives 71, 254; ATF du 18.1.2007 (2A.410/2006), consid. 5.2.

⁵¹ Sur les arguments (1) à (3), voir ATF du 25.8.2000, in: ATF 126 II 454.

⁵² ATF du 25.8.2000, in: ATF 126 II 454; ATF du 18.1.2007 (2A.410/2006), consid. 5.2.; voir aussi rapport CER 28.8.96, p. 70.

⁵³ Voir Riedo, Subvention, p. 128ss et les références citées. D'un autre avis: Metzger, art. 38, note 14 et 16.

⁵⁴ Riedo, Subvention, p. 130s.

⁵⁵ Riedo, Subvention, p. 131.

⁵⁶ Voir d'ailleurs l'argument (2) du Tribunal fédéral.

tion au niveau des fournisseurs, ne peut à notre sens pas être retenu dans le cadre de la TVA. Un impôt à la consommation doit frapper les consommateurs privés et non les entreprises qui interviennent dans la chaîne de production. Il n'est pour cette raison pas pertinent de vouloir assurer l'imposition au niveau de l'entité subventionnée, la charge fiscale devant être supportée par les clients finaux qui acquièrent les biens et les services. Si les investissements et les charges grévés de TVA sont utilisés par une entreprise pour déployer une activité « consommée » par un tiers, elle doit être autorisée à récupérer son impôt préalable⁵⁷, indépendamment de la manière dont elle finance son activité. Le financement ne concerne en effet pas la TVA.

Et c'est sur ce point que le traitement actuel des subventions représente une entorse importante au mécanisme de la TVA. En effet, comme évoqué ci-dessus, les (vraies) subventions s'apparentent à du financement⁵⁸. Elles ne sont pas la conséquence de la consommation d'une prestation, mais, au contraire, tendent à maintenir, permettre ou améliorer les conditions dans lesquels les consommateurs peuvent acquérir des biens et des services (par exemple en garantissant l'existence d'un théâtre ou la survie de certains moyens de transports publics). Dans ce contexte, l'Etat ne consomme pas, mais cherche à permettre ou à garantir la consommation⁵⁹. Les moyens financiers sont apportés pour permettre au prestataire de maintenir son activité, parce qu'il remplit les conditions pour recevoir la subvention. Bien sûr, l'aide étatique permet de conserver le prix des prestations à un niveau plus bas qu'en l'absence de subventionnement. Mais ce prix « réduit » représente bel et bien la valeur de marché qui seule est déterminante en matière de TVA. La situation est alors identique à celle qui se présente parfois pour des entreprises financées par des capitaux privés et qui, pour des raisons diverses (début d'activité, secteur économique en difficulté passagère, erreur de gestion, etc.), ne seraient pas rentables. Dans ce cas, le Tribunal fédéral admet pourtant bien – à juste titre – que le financement reste sans incidence sur la récupération de la TVA. Dans une affaire impliquant un hôtel de montagne financé par ses actionnaires privés, les juges de Mon-Repos admettent notamment que si la société devait se procurer les moyens financiers auprès de banques tierces elle « [...] ne survivrait probablement pas, car elle ne parviendrait pas à augmenter ses prix dans la mesure nécessaire; le marché précisément le lui interdirait. [...] En conséquence, le rapport que la recourante [l'AFC] tente d'établir entre le financement mis à disposition de l'intimée [la société] et la déduction de l'impôt préalable grevant les biens et les services acquis et utilisés en vue de son activité hôtelière apparaît erroné. La relation déterminante pour la réduction de l'impôt préalable est celle qui doit exister entre les biens et les services grevés de l'impôt préalable et leur utilisation pour effectuer des opérations imposables »⁶⁰. Le Tribunal fédéral en conclut que la société hôtelière dispose d'un droit complet à la récupération de la TVA. À notre sens, la situation se présente exactement de la même manière dans le cas des entreprises subventionnées.

Les arguments mis en avant pour justifier l'impact des subventions sur l'impôt préalable ne tiennent donc pas suffisamment compte du système et de la mécanique de la TVA. Il n'est

⁵⁷ Sauf dans le cas des opérations hors champ (art. 18 LTVA). Comme évoqué ci-dessus, la subvention n'est cependant pas une opération hors champ mais un « non-chiffre d'affaires ».

⁵⁸ Glauser, subventions, p. 409; Riedo, Subvention, p. 128.

⁵⁹ Glauser, subventions, p. 407.

⁶⁰ ATF du 9.8.2006, in: ATF 132 II 368s.

donc pas étonnant qu'ils aient conduit à de grandes difficultés d'interprétation et aient contribué à augmenter la complexité en matière de TVA. Se fondant sur la logique du traitement des subventions, l'administration a ainsi développé une pratique particulièrement complexe en matière d'apport des actionnaires et d'assainissements⁶¹. Brièvement résumée, cette approche n'autorise la récupération de la TVA que si l'assujetti démontre sa rentabilité future. À défaut, son financement s'apparenterait à une subvention ou à un don. Au-delà des difficultés pratiques que cela soulève, une telle position doit être rejetée car elle n'est pas compatible avec le système de la TVA. En outre, elle revient à permettre aux autorités fiscales de se prononcer sur l'opportunité des décisions entrepreneuriales et du choix du mode de financement de l'entreprise, ce qui n'est manifestement pas de son ressort. L'on aurait pu espérer que la décision du Tribunal fédéral dans l'affaire de l'hôtel⁶² permettrait d'admettre une fois pour toute que le financement doit rester en dehors de la TVA. Malheureusement, dans d'autres décisions récentes, le Tribunal fédéral a admis que des opérations de financement conduisaient à une réduction de l'impôt préalable. Il a notamment assimilé des contributions financières effectuées par les fondateurs d'une fondation⁶³ à des subventions, refusant de la sorte le droit à la récupération de la TVA. Il a fait de même pour les apports des associés d'une société simple dont les membres étaient les collectivités publiques et dont il jugea que les versements intervenaient dans l'intérêt de la communauté⁶⁴. Ces méandres jurisprudentiels rendent très difficile l'établissement d'une pratique simple et cohérente par l'administration. Dans la mesure où cette complexité s'explique essentiellement par le fait que la loi prévoit à l'art. 38 al. 8 LTVA une règle qui n'est pas conforme à la systématique TVA, seule une modification légale pourra contribuer à améliorer la situation.

Enfin, nous ne pouvons nous rallier à l'argument (4) selon lequel le remboursement de la TVA en amont représenterait une subvention supplémentaire. Il est vrai que le subventionnement d'une activité non rentable peut conduire à une récupération de TVA supérieure au montant d'impôt payé en relation avec le chiffre d'affaires. Cette situation correspond toutefois au mécanisme de l'impôt à la consommation. L'avantage qu'en retire la société n'est cependant pas lié à la TVA, mais au subventionnement lui-même. Cette question doit donc être réglée dans le droit des subventions mais pas dans la LTVA.

A notre sens, la seule approche systématiquement correcte consisterait donc à faire en sorte que les subventions restent sans incidence sur le droit à la récupération de l'impôt préalable. Cette approche, préconisée également par le Rapport Spori⁶⁵, est celle appliquée par de nombreux pays européens⁶⁶. Toute autre solution implique une charge fiscale indirecte sous forme de taxe occulte et contribue à augmenter la complexité de la TVA. Cela ne veut cependant pas dire que toute entreprise subventionnée dispose nécessairement d'un droit complet à la récupération de la TVA. Comme évoqué ci-dessus⁶⁷, l'assujetti ne peut déduire la taxe en amont que dans la mesure où il affecte les charges et les investissements correspondants à

⁶¹ Voir notice AFC no 23 «Contributions des actionnaires et des associés, contributions de tiers et contributions à des fins d'assainissement» (610.545-23) dans sa version au 1.7.2003.

⁶² ATF du 9.8.2006, in: ATF 132 II 353ss.

⁶³ ATF du 15.8.2006 (2A.650/2005), consid. 3.5.

⁶⁴ ATF du 18.1.2007 (2A.410/2006), consid. 5.3. et 7.1.

⁶⁵ Rapport Spori, chapitre 5.3.1.

⁶⁶ Sur la question de l'impact des subventions dans l'Union européenne, voir Van der Paardt, p. 41ss.

⁶⁷ Voir ci-dessus 1.1.2.

des opérations imposables. Ainsi, dans la mesure où l'aide étatique permet de déployer une activité qui ne s'accompagne d'aucun chiffre d'affaires sur le marché, l'impôt préalable n'est pas récupérable. L'interdiction du droit à la déduction ne se fonde toutefois pas sur le subventionnement, mais sur l'absence d'affectation des charges à des opérations imposables. À titre d'exemple, imaginons un musée qui reçoit une contribution étatique pour (i) conserver le tarif de ses billets à un prix relativement bas et (ii) pour financer ses activités muséologiques (conservation d'œuvres, entretien de tableaux, etc.). La TVA liée aux frais affectés aux entrées du musée est récupérable si la TVA est prélevée sur les billets⁶⁸. En revanche, l'impôt préalable afférent aux activités de muséologie (équipement de conservation, etc.) n'est pas déductible, cette activité n'étant pas commercialisée sur le marché.

2 LES SUBVENTIONS DANS LE PROJET DE NOUVELLE LTVA

En février 2007, le Conseil fédéral a ouvert une procédure de consultation sur un projet de réforme de la TVA⁶⁹. Dans le cadre de l'élaboration de ce nouveau texte, notamment dans le contexte des travaux du groupe dirigé par Peter Spori, la question des non-chiffres d'affaires, notamment des subventions et des dons, occupa une place importante.

2.1 LE CONCEPT DES «NON-CHIFFRES D'AFFAIRES»

L'art. 3 let. h du projet de LTVA (P-LTVA) reconnaît explicitement la notion de «non-chiffres d'affaires» et introduit une liste non exhaustive de montants qui «ne font pas partie de la contre-prestation». Il faut entendre par là que ces montants ne sont pas imposables, car ils ne s'inscrivent pas dans un rapport d'échange⁷⁰. La grande nouveauté du projet réside en outre dans le fait que la loi prévoit désormais explicitement que les non-chiffres d'affaires ne réduisent pas le droit à la récupération de l'impôt préalable (art. 25 al. 3 P-LTVA). Ces propositions vont dans le sens des développements effectués ci-dessus et doivent être salués.

2.2 LES SUBVENTIONS (ET LES DONS) DANS LE PROJET MIS EN CONSULTATION

Malheureusement, l'art. 25 al. 2 P-LTVA prévoit que les subventions, comme d'ailleurs les dons, s'accompagnent toujours d'une réduction proportionnelle du droit à la déduction de l'impôt préalable. Cette situation est regrettable. Sous l'angle de la systématique fiscale, on voit mal comment justifier un traitement différent pour les non-chiffres d'affaires énumérés à l'art. 3 let. h P-LTVA et les subventions/dons.

2.3 LES SOLUTIONS ALTERNATIVES PROPOSÉES

Le chapitre 6 du rapport explicatif accompagnant le projet de réforme mis en consultation aborde un certain nombre de points qui ne sont pas traités dans le texte légal proposé, mais qui, suivant les avis exprimés dans la consultation, pourraient être abordés ultérieurement. Le chapitre 6.1 concerne les subventions et le chapitre 6.2 les dons. En ce qui concerne les subventions, trois solutions alternatives sont présentées.

⁶⁸ Si le musée a opté pour soumettre la vente des billets à la TVA.

⁶⁹ Les prises de position pouvaient être envoyées jusqu'au 31.7.2007.

⁷⁰ Voir à ce sujet le «rapport explicatif» accompagnant le projet mis en consultation, commentaire de l'art. 3, p. 59 (dans la version française).

2.3.1 Variante 1: imposition des subventions

Cette solution consiste à imposer les subventions dans le chef de celui qui les reçoit. Certes, la proposition présenterait l'avantage de ne plus devoir distinguer les « vraies » et les « fausses » subventions évoquées ci-dessus⁷¹. Par contre, elle représenterait une entorse fondamentale au système de la TVA, puisqu'elle impliquerait que des montants reçus en dehors d'un rapport d'échange se verraient imposés. La TVA ne serait alors plus prélevée sur la consommation d'un bien ou d'un service, mais sur un financement, ce qui paraît inconciliable avec sa nature et son objet. En outre, l'imposition des subventions conduirait à de graves difficultés de délimitation entre les subventions et les autres non-chiffres d'affaires qui demeureraient non imposables. L'on imagine sans peine que les problèmes de distinction entre les apports de capital (ou les prestations d'assainissement) et les subventions prendraient un nouvel essor dans ce contexte. Enfin, l'imposition des subventions s'accompagnerait d'un transfert de moyens financiers entre collectivités publiques, puisque pour atteindre le même degré de subventionnement, l'Etat devrait accroître son aide du montant de la TVA, laquelle aboutirait dans les caisses de l'administration fédérale.

2.3.2 Variante 2: distinction « vraies » et « fausses » subventions

Selon cette alternative, les subventions « improprement dites »⁷² seraient imposables et ouvriraient le droit à la récupération de la TVA, alors que les « vraies » subventions n'entreraient pas dans l'objet de l'impôt, tout en restant sans incidence sur l'impôt préalable. La particularité de cette variante réside dans le fait qu'elle entend introduire en droit fiscal suisse une différence entre « vraies » et « fausses » subventions. Dans la mesure où la distinction s'opère en fonction du lien entre la subvention et une éventuelle prestation fournie en contrepartie de celle-ci, cette distinction existe déjà aujourd'hui, comme nous l'avons vu plus haut⁷³. Cette variante apporte donc une solution bienvenue s'agissant des « vraies » subventions, puisqu'elle correspond en réalité à la variante 3 ci-dessous.

2.3.3 Variante 3: Subventions sans impact sur l'impôt préalable

Cette solution consisterait à traiter les subventions comme n'importe quel autre « non-chiffre d'affaires ». Les montants reçus à titre de subsides ne seraient pas imposables et n'influenceraient pas le droit à la récupération de la TVA en amont. Comme nous l'avons démontré dans la partie 1 ci-dessus, cette approche est conforme à la systématique de la TVA. Elle permettrait également de contribuer à réduire la taxe occulte et à simplifier la TVA. Bien évidemment, il sera toujours nécessaire de distinguer les « vraies » et les « fausses » subventions, car seules les premières peuvent être considérées comme des non-chiffres d'affaires et échapper à l'impôt.

⁷¹ V. ci-dessus 1.2.1.

⁷² C'est-à-dire les « fausses » subventions selon la terminologie utilisée ici ou « *unechte Subventionen* ».

⁷³ Voir ci-dessus 1.2.1.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Baumgartner Ivo: in: Clavadetscher D./Glaser P.-M./ Schafroth G. (éd.), *MWST.Com*, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Commentaire de l'art. 33, Bâle/Genève/Munich 2000 (cité: *MWST.Com*, suivi du no de l'article et de la note marginale).

Camenzind Aloïs, Honauer Niklaus, Vallender Klaus A.: *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, 2ème édition, Berne 2003.

Clavadetscher Diego: in: Clavadetscher D./Glaser P.-M./ Schafroth G. (éd.), *MWST.Com*, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Commentaire de l'art. 38 al. 8, Bâle/Genève/Munich 2000 (cité: *MWST.Com*, suivi du no de l'article et de la note marginale).

Clavadetscher Diego: Good News für den Vorsteuerabzug bei Finanzierung durch den Aktionär, in: *L'Expert-comptable suisse*, 10/2006, p. 779ss.

Glaser Pierre-Marie: Nouvelle jurisprudence concernant le traitement des subventions au regard de la TVA, in: *L'Expert-comptable suisse* 4/1999, p. 403ss (cité: *subventions*).

Glaser Pierre-Marie: Sponsoring et TVA, in: *L'Expert-comptable suisse* 11/2005, p. 886ss (cité: *sponsoring*).

Glaser Pierre-Marie: Apports et impôt sur le bénéfice – Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, thèse (Genève), Genève/Zurich, 2005 (cité: *apports*).

Metzger Dieter: *Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz*, Muri/Berne 2000.

Oberson Xavier: in: Clavadetscher D./Glaser P.-M./ Schafroth G. (éd.), *MWST.Com*, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Commentaire de l'art. 1, Bâle/Genève/Munich 2000 (cité: *MWST.Com*, suivi du no de l'article et de la note marginale).

Rhinow René: *Wesen und Begriff der Subvention in der Schweizerischen Rechtsordnung*, Bâle 1971.

Riedo Daniel: *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, thèse (Zurich), Berne 1999 (cité: *Wesen*).

Riedo Daniel: Problemfall Subvention im Mehrwertsteuerrecht, in: Subilia-Rouge L./ Mollard P./ Tissot-Benedetto A. (éd.), *Mélanges CRC à l'occasion du 10ème anniversaire de la Commission fédérale de recours en matière de contributions*, p. 117ss, Lausanne 2004 (cité: *Subvention*).

Rivier Jean-Marc/Rochat Annie: *Droit fiscal suisse – La taxe sur la valeur ajoutée*, Fribourg 2000.

Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28.8.1996, Initiative parlementaire, Loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée – Dettling (cité: *Rapport CER 28.8.1996*).

Spori Peter: Rapport Spori du 12 mai 2006 à l'intention du chef du Département fédéral des finances, accessible sous: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/01021/index.html?lang=de> (cité: *rapport Spori*).

Stengel Karl: Zur Problematik der rechtlichen Ordnung der Subventionen, in: *ZBl* 89 (1988), p. 285ss.

Trauffer Bernhard: *Die steuerrechtliche Behandlung von Subventionen*, thèse (Zurich), Zurich 1977.

Van der Paardt René: Subsidies in the EU and Switzerland, in *VAT Monitor*, Vol. 10 No 2 (March/April) 1999, p. 38ss.