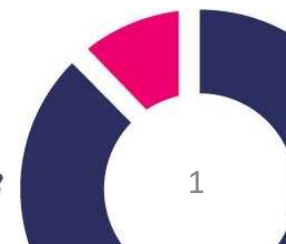


Séminaire TVA dédié aux communes

Modifications de la LTVA et de l'OTVA au
1^{er} janvier 2025

Une manifestation pour l'Association des communes fribourgeoises

Isabelle Homberger Gut, *lic.en droit, experte fiscale dipl., membre de la Commission technique «impôts indirects» d'EXPERTsuisse; Homberger TVA Sàrl, Fribourg*



Agenda

- I. Bienvenue et introduction
- II. Jurisprudence récente et importante concernant les collectivités publiques + autres actualités
 - I. Subventions à l'intérieur d'une même collectivité publique
 - II. Délimitation subvention-don
 - III. Les apports à fonds perdus et les abandons de prêts effectués par les collectivités publiques
 - IV. La nouvelle Info TVA no 19 en bref
- III. Révision partielle de la LTVA et de l'OTVA – les points spécifiques concernant les collectivités publiques
 - I. Les objectifs de la réforme et les thèmes principaux
 - II. Nouvelle notion de subventions
 - III. Prestations à l'intérieur de la même collectivité publique
 - IV. Taux forfaitaires et passage de la méthode des taux forfaitaires à la méthode effective et vice-versa
 - V. Les nouvelles exemptions touchant les soins à domicile et les manifestations culturelles
 - VI. Le décompte TVA annuel
- IV. Conclusions



Bienvenue et introduction



Bienvenue et introduction

- Jurisprudence récente importante dans le domaine des collectivités publiques à l'avantage des collectivités publiques
- Refonte totale de l'Info TVA no 19 concernant les collectivités publiques (publication 23 septembre 2024)
- Révision partielle de la TVA : loi et Ordonnance. Révision la plus importante depuis 2010
- Cette révision amène de nouvelles possibilités d'optimisation pour les collectivités publiques. Idem pour la jurisprudence du TF de novembre 2022



Jurisprudence récente et importante concernant les collectivités publiques



Jurisprudence récente et importante

Notion de subventions

- Pour rappel, les subventions représentent des non-contre-prestations (cf. art. 18 al. 2 lit. a LTVA)
- Elles entraînent dès lors une **réduction de la déduction de l'impôt préalable**, conformément à l'art. 33 al. 2 LTVA
- De pratique constante (cf. ancienne Info 19, ch. 7.3.1), l'AFC a considéré que dans les services n'étant pas au bénéfice d'un financement spécial, la déduction de l'impôt préalable ne pouvait pas être opérée dans le compte d'investissement, car l'investissement est en général financé par l'impôt
- Autrement dit, un service qui n'est pas au bénéfice d'un financement spécial ne peut en général pas procéder à une déduction de l'impôt préalable qu'il encourt sur ses investissements
- L'arrêt du Tribunal fédéral du 22 novembre 2022 (ATF 2C_2/2022) casse la pratique de l'AFC



Jurisprudence récente et importante

Les faits en bref (arrêt no 2C_2/2022 du 22 novembre 2022)

- Le service des bâtiments (service autonome) de la collectivité publique Z, assujetti à la TVA, qui n'est pas au bénéfice d'un financement spécial, décompte au moyen de la méthode effective
- Il fait construire un bâtiment administratif
- Les locaux du nouveau bâtiment sont loués par le service des bâtiment avec option (= imposition volontaire) à d'autres services de la commune et à des tiers
- Le service des bâtiments déduit l'entier de l'impôt préalable sur l'investissement
- L'AFC, se fondant sur sa pratique (cf. ancienne Info TVA no 19, ch. 7.3.1), nie le droit à la déduction de l'impôt préalable lors d'un contrôle
- Qui a raison ?



Jurisprudence récente et importante

Le jugement du Tribunal fédéral (arrêt no 2C_2/2022 du 22 novembre 2022)

- Le TF relève qu'en principe une subvention est un montant qui est alloué par la collectivité publique à des personnes ou groupements **en dehors** de la collectivité publique, soit en principe à des personnes privées
- Selon la conception de la législation sur les subventions, les flux de fonds à l'intérieur d'une même collectivité publique ne peuvent pas représenter des subventions
- En effet, les subventions présupposent que les fonds en question quittent le circuit de la collectivité publique qui les fournit
- Dès lors, en l'occurrence, on ne peut pas parler de subvention.
- En conséquence, il n'y a pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable
- Suite à cet arrêt, l'AFC a dû modifier sa pratique. La nouvelle publication date du 23 septembre 2024 (cf. Info no 19, ch. C.3.4)
- Comme la nouvelle pratique de l'AFC est plus favorable à l'assujetti, elle est applicable **avec effet rétroactif** aussi longtemps que la créance n'est pas prescrite (aujourd'hui avec effet rétroactif jusqu'en 2019)



Jurisprudence récente et importante

Exemples

Le service Piscine couverte, assujetti à la TVA et décomptant selon la méthode effective, a réalisé en 2023 un excédent de charges. Cet excédent est couvert en fin d'année par des fonds venant de l'administration générale. Cette couverture de déficit n'entraîne aucune réduction de la déduction de l'impôt préalable.

Le service Bâtiment, assujetti à la TVA et décomptant selon la méthode effective, doit rénover un bâtiment d'époque qu'elle va louer pour des séminaires, mariages et autres et y vendre également différents produits du terroir. Elle a prévu d'opter pour la location de ce bâtiment. Les coûts de rénovation étant fort importants, ils ne peuvent pas être supportés en totalité pour le dit service. Le service administration générale prend en charge la différence. Cette prise en charge ne vaut pas subvention.



Jurisprudence récente et importante

Autre exemple

La commune A veut construire un théâtre sur son territoire. Selon son plan financier un déficit d'env. CHF 500'000 par année est inscrit au budget. 3 possibilités peuvent être envisagées pour l'exploitation du théâtre :

- Un nouveau service de la commune
- Un établissement de droit public selon l'art. 12 al. 2 lit. b OTVA ou une fondation (art. 12 al. 2 lit. c OTVA)
- Une société privée dont la commune est 100% actionnaire

Quelles sont les conséquences en matière de TVA, selon la forme juridique choisie, de la prise en charge du déficit par la commune ?



Jurisprudence récente et importante

Autre exemple

Variante 1 : nouveau service de la commune

- Couverture de la perte = flux financiers entre services de la même collectivité
- Selon ATF 2C_2/2022 et 9C_736/2022 ne vaut plus subvention
- Par conséquent, aucune RDIP à effectuer dans le service bénéficiaire partant du principe qu'il décompte selon la méthode effective pour avoir pu déduire les impôts préalables grevant la construction du théâtre



Jurisprudence récente et importante

Autre exemple

Variante 2 : établissement de droit public ou fondation constituée par la commune

- Ne vaut pas service autonome ou unité organisationnelle de la commune
- Selon position de l'AFC, cette nouvelle jurisprudence ne s'applique pas : le versement d'une éventuelle subvention intervient à l'extérieur de la collectivité publique au sens strict
- Dès lors, la prise en charge annuelle de la couverture du déficit vaut subvention et entraîne une RDIP
- Un éventuel apport en capital lors de la constitution de la fondation ou de l'établissement de droit public pourra être considéré comme un apport en capital au sens de l'art. 18 al. 2 lit.e LTVA à certaines conditions (voir ci-après) et n'entraînera pas de RDPI

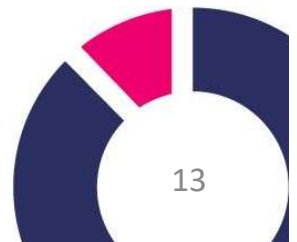


Jurisprudence récente et importante

Autre exemple

Variante 3 : société anonyme détenue à 100% par la commune

- Ne vaut pas service autonome ou unité organisationnelle de la commune
- Cette nouvelle jurisprudence ne s'applique dès lors pas : la SA est un bénéficiaire externe à la collectivité publique
- Dès lors, la prise en charge annuelle de la couverture du déficit vaut subvention et entraîne une RDIP
- La libération du capital à la constitution de la société vaut apport en capital au sens de l'art. 18 al. 2 lit. e LTVA et n'entraîne aucune conséquence sur le plan de la TVA

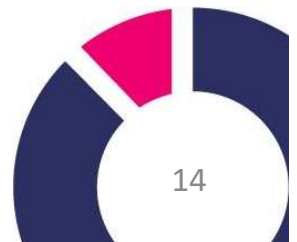


Jurisprudence récente et importante

Délimitation subventions et dons

Les faits en bref (arrêt 9C_609/2022 du 13 juin 2023)

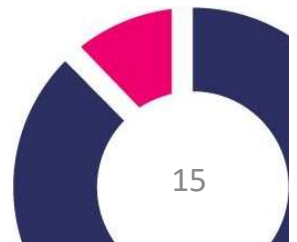
- Le canton de Z. octroie (via une fondation de droit privé) un montant de CHF 9 millions à une SA (détenue majoritairement par dite fondation) pour la construction d'un centre de recherche et de développement (participation à hauteur de CHF 9 millions aux coûts de construction de CHF 64 millions) sur un terrain appartenant au canton (droit de superficie)
- Ce versement fait l'objet d'une décision du parlement cantonal et le montant a été prélevé sur le fonds de loterie
- Comment qualifier ce versement : don ou subvention ?



Jurisprudence récente et importante

Le jugement du Tribunal fédéral (arrêt no 9C_609/2022 du 13 juin 2023)

- Le TF constate qu'**en principe**, les collectivités publiques peuvent également verser des dons (p. ex. à des organisations caritatives)
- Le critère de délimitation déterminant est de savoir s'il y a une simple "intention de favoriser", avec le droit, pour le bénéficiaire, de disposer en principe des fonds à sa guise (don) ou si, au contraire, il y a une intention de soutien allant au-delà, **avec un objectif clair** (subvention)
- Dans le cas concret, la contribution a été accordée en vue d'un projet de construction clairement défini. La contribution versée n'est pas à la libre disposition du bénéficiaire. Pour cette raison, il faut partir du principe qu'il s'agit d'une subvention (transfert d'une subvention).
- Même si le montant transite par une fondation, il y a ici une subvention qui entraîne une réduction de la déduction de l'impôt préalable
- A entraîné une modification de la pratique de l'AFC (voir Info no 19 « collectivités publiques, ch. F.2.2)



Jurisprudence récente et importante

Notion d'apports dans une entreprise

- Pour rappel, les apports faits à une entreprise, les contributions d'assainissement, l'abandon de créances représentent des non-contre-prestations (cf. art. 18 al. 2 lit. e LTVA)
- Elles n'entraînent cependant pas (≠ subventions) une réduction de la déduction de l'impôt préalable (voir art. 33 al. 1 LTVA)
- Dès lors, lorsqu'une collectivité publique octroie un prêt à un tiers et que ce prêt est finalement abandonné, comment qualifier, sous l'angle TVA, l'abandon de prêt ?
 - Subvention (art. 18 al. 2 lit. a LTVA) - entraînant une réduction de la déduction de l'impôt préalable OU
 - Apports faits à une entreprise, notamment les contributions d'assainissement et l'abandon de créances (art. 18 al. 2 lit. e LTVA – n'entraînant **pas** une réduction de la déduction de l'impôt préalable
- C'est le cas qu'a eu à juger le Tribunal fédéral en décembre 2022 (ATF 2C_368/2022)

Jurisprudence récente et importante

Les faits en bref (arrêt 2C_368/2022 du 16 décembre 2022) :

- Une société anonyme assujettie à la TVA et ayant pour but la construction et l'exploitation de remontées mécaniques de montagne et d'installations sportives obtient un prêt d'une commune
- Quelques années plus tard, elle fait face à des difficultés financières. En 2011, il y a un sursis concordataire
- Des mesures d'assainissement sont prises concernant tant le capital étranger que le capital propre
- Dans ce cadre, les créanciers (principalement Confédération, Cantons, Communes) acceptent de renoncer en grande partie à leurs créances
- Ces créanciers n'étaient pas actionnaires de ladite société
- Un dividende concordataire est versé à tous les créanciers
- En octobre 2016, contrôle TVA au siège de la société pour les périodes 2011 à 2015
- L'inspecteur effectue une reprise s'agissant de l'abandon du prêt en 2012 de la commune : l'abandon de créances est un non-chiffre d'affaires. Provenant d'une collectivité publique, il conduit à une réduction de la déduction de l'impôt préalable (position confirmée par l'AFC dans le cadre de la procédure contentieuse)

Jurisprudence récente et importante

L'enjeu :

- L'abandon d'une créance par une collectivité publique vaut-elle automatiquement subvention ?
- Y-a-t-il réduction de la déduction de l'impôt préalable, OUI ou NON ?
- C'est le cas qu'a eu à juger le Tribunal fédéral en décembre 2022 (arrêt 2C_368/2022)



Jurisprudence récente et importante

Le jugement du Tribunal fédéral (arrêt no 2C_368/2022 du 16 décembre 2022)

- Le TF relève qu'en principe les non-contre-prestations sont neutres sur le plan de la déduction de l'impôt préalable
- Le TF confirme toutefois que les subventions, en tant que non-contre-prestations, entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable (REDIP), le législateur ayant prévu explicitement cette exception
- S'agissant d'une subvention, il faut examiner si elle est à attribuer à un secteur particulier ou si c'est au contraire une subvention pour couvrir le déficit d'exploitation (voir Info TVA no 5, ch. 1.3)
- Si c'est pour couvrir le déficit d'exploitation, une réduction sera entreprise selon la proportion que représente la subvention par rapport au chiffre d'affaires total (art. 75 al. 2 OTVA, Info no 5, ch. 1.3.3)



Jurisprudence récente et importante

Le jugement du Tribunal fédéral (arrêt no 2C_368/2022 du 16 décembre 2022)

- Un abandon de créances peut être qualifié de subventions s'il provient d'une collectivité publique. Maintenant tout abandon de créances provenant d'une collectivité publique ne doit pas automatiquement être qualifié de subventions
- La nature de la créance est essentielle pour déterminer quel article entre en ligne de compte : pour quelle raison le prêt a-t-il été accordé à l'époque se demande le TF :
 - Prêt octroyé pour en retirer des rendements (revenus d'intérêts) : art. 18 al. 2 lit. e LTVA → apport
 - Prêt octroyé pour des raisons de politique : art. 18 al. 2 lit. a LTVA → subvention
- Il considère qu'en l'espèce, lors de l'octroi du prêt, la commune a certainement voulu «avantager» la société sur le plan économique et de politique régionale. De même, lors de l'abandon, la volonté de soutenir la SA figurait au premier plan. Il y a dès lors subvention.

Jurisprudence récente et importante

Commentaire :

- En l'occurrence, l'abandon de prêt a été qualifié de subvention. Il ne faut toutefois pas en déduire que tout abandon de prêt, par une collectivité publique, vaut subvention
- Si, au plus tard au moment de l'abandon du prêt, la commune devient actionnaire de la société, alors dans ce cas, l'art. 18 al. 2 lit. e LTVA doit pouvoir trouver application
- Le Tribunal fédéral mentionne, mais sans les analyser plus avant dans le cas concret, que les raisons qui ont conduit au prêt ainsi que le moment auquel le prêt a été accordé sont importants
- A mon avis personnel, le fait que l'abandon intervienne dans le cadre d'une procédure concordataire à laquelle tous les créanciers (yc la commune) ont adhéré est un élément important que le Tribunal fédéral aurait dû mieux prendre en compte
- Pour mémoire : le simple octroi d'un prêt ne vaut pas encore subvention. Ce n'est que l'absence d'intérêt qui vaut subvention



Jurisprudence récente et importante

Conséquences sur le plan de la pratique (voir Info no 19, ch. C.3.3) :

- Selon la pratique récemment publiée de l'AFC (23 septembre 2024), l'apport au sens de l'art. 18 al. 2 lit. e LTVA sera reconnu si :
 - La collectivité publique qui verse la contribution la mentionne dans l'inventaire de ses participations et ne compte pas l'amortir à court terme,
 - Le destinataire de la contribution ne la comptabilise pas comme recettes dans son compte de résultat, mais comme fonds propres.

Exemple :

Le nouveau palais des Congrès (établissement de droit public) obtient de sa collectivité publique :

- un capital de dotation pour rénover le bâtiment repris : la collectivité le mentionne comme participation : apport
- Un montant forfaitaire non remboursable pour pouvoir rénover le bâtiment : subvention
- Une contribution pour couvrir le déficit d'exploitation annuel : subvention

La nouvelle Info TVA no 19 en bref



La nouvelle Info TVA no 19 en bref

- Nouvelle structure
- Comme indiqué ci-dessus, l'AFC a dû adapter, resp. modifier sa pratique suite aux arrêts précédemment cités. Cela concerne :
 - Les contributions à l'intérieur de la même collectivité publique (cf. ch. C 3.4)
 - La distinction entre les apports et les subventions (cf. ch. C 3.3)
 - La distinction entre les subventions et les dons (cf. ch. F 2.2)
- Un chapitre important concerne les tâches de puissance publique et les conditions pour qu'il y ait valablement délégation de tâches de puissance publique (cf. ch. C.2) :
 - Les tâches de puissance publique sont de nature **non entrepreneuriale**, c'est-à-dire notamment non commerciale et n'entrant pas en concurrence avec l'activité d'entreprises privées, même si des émoluments, des contributions ou des taxes sont perçus pour cette activité.
 - Pour qu'il y ait valablement délégation d'une tâche de puissance publique 3 conditions doivent être remplies cumulativement (ces tâches relèvent de la puissance publique auprès de la collectivité délégante; la délégation repose sur une base légale, le délégataire est autorisé à rendre une décision au sens de l'art. 5 PA)



La nouvelle Info TVA no 19 en bref

- Détermination, sur une base simplifiée, du calcul de réduction et de correction de l'impôt préalable (cf. ch. F 3) – clé de répartition basée sur le chiffre d'affaires
- En principe à vérifier si le calcul sur la base de la clé de répartition du chiffre d'affaires (avec ou sans formulaire de calcul) donne un résultat pertinent
- Base de calcul pour opérations à l'intérieur d'une même collectivité publique : «si les prestations fournies entre services de la même collectivité publique sont facturées à des **prix reflétant la prestation économique réelle**, on pourra en principe s'appuyer, aux fins de la TVA, sur les valeurs figurant dans les livres comptables » (cf. ch. D 1.2 et E 2) – Introduction du prix pour tiers en cas de prestations à personnes étroitement liées ?
- Imposition de groupe : assouplissement (cf. ch. B 6)
- La qualification, sous l'angle TVA, de certaines opérations a changé – voir nouvelle Info TVA



Révision partielle de la LTVA et de l'OTVA : les points spécifiques concernant les collectivités publiques



Les objectifs de la réforme sont au nombre de quatre :

- Mise en œuvre d'interventions parlementaires en lien avec la numérisation et l'harmonisation internationale (notamment en rapport avec les plateformes numériques)
- Mise en œuvre d'interventions parlementaires conduisant à des réductions d'impôt (domaine médical, culturel notamment)
- Simplifications (subvention, décompte annuel)
- Lutte contre la fraude



Dans les faits, on constate que la réforme va conduire :

- A supprimer des lacunes d'imposition (imposition des plateformes électroniques)
- Pas forcément à des simplifications, au contraire...
- À certains durcissements – bienvenus comme ceux pour lutter contre les faillites en série, la fraude
- A créer de nouvelles exceptions (art. 21 LTVA)



La nouvelle notion de subventions



La nouvelle notion de subventions – nouvel article 18 al. 3 LTVA

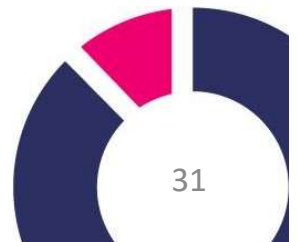
- Pour les collectivités publiques, présomption légale que les paiements qualifiés de subventions sont réputés subventions au sens de la TVA (tiré de la motion Engler)
- Il faut que la collectivité publique (Confédération, Canton, Commune) **indique expressément au destinataire** que les fonds versés constituent une subvention ou une autre contribution de droit public ou une aide financière pour considérer que le montant versé vaille subvention. Nécessité d'une information individuelle au destinataire
- Selon publication de l'AFC, la collectivité publique doit être en mesure de prouver à l'AFC que la désignation en tant que subvention a été communiquée au bénéficiaire !
- Possibilité de désigner le versement comme subvention jusqu'au délai de finalisation
- Pour mémoire, une subvention ne peut être versée que s'il y a une base légale (loi, règlement)
- Empêche l'AFC, notamment lors d'un contrôle, de considérer que le montant reçu de la collectivité vaut contre-prestation au sens de la législation TVA et qu'il est donc, a posteriori, à imposer
- But : sécurité du droit pour le bénéficiaire de la subvention
- Conséquence pour le bénéficiaire de la subvention : réduction de la déduction de l'impôt préalable à opérer



La nouvelle notion de subventions – nouvel article 18 al. 3 LTVA

Avis personnel

- Il est vrai que la problématique, en matière de TVA, subvention ou au contraire contre-prestation est complexe. Elle a fait couler beaucoup d'encre et a donné lieu à de nombreuses jurisprudences parfois contradictoires
- C'est un thème complexe qui peut conduire à une insécurité juridique
- Cette nouvelle définition devrait apporter une certaine sécurité juridique (but)
- MAIS il ne suffira pas de désigner n'importe quel acte de « subvention » pour échapper à l'impôt :
 - Exemple : Le département de la formation qui équipe toutes ses écoles du niveau secondaire de nouveaux ordinateurs : cela vaudra toujours contre-prestation et non subvention
- En cas d'abus, possible probablement pour l'AFC de reprendre l'impôt soit au titre d'évasion fiscale soit au moyen des dispositions pénales



La nouvelle notion de subventions – nouvel article 18 al. 3 LTVA

Mesures à prendre

- Revoir les contrats en cours et cas échéant procéder aux adaptations nécessaires
- Être attentif à cette nouvelle définition lors de la signature de contrat à venir , resp. préciser explicitement, dans les actes, s'il s'agit d'une subvention ou non

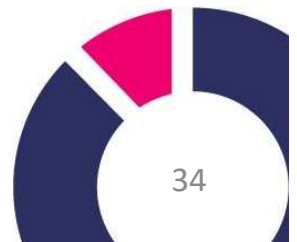


Les prestations à l'intérieur de la même collectivités publiques

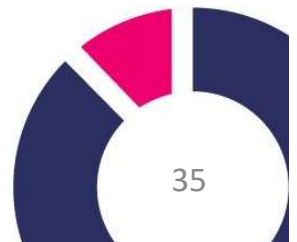


Adaptation de l'art. 21 al. 2 ch. 28 lit. LTVA : fondations

- Actuellement, les prestations fournies entre des établissements ou fondations fondés exclusivement par des collectivités publiques et les collectivités publiques qui ont participé à leur fondation sont exclues du champ de l'impôt
- L'exigence «fondés exclusivement par des collectivités publiques» pose des problèmes en pratique
- C'est pourquoi, cette exigence a été «adoucie». Désormais, il suffira que les fondateurs ou responsables (Träger en allemand), directs ou indirects, soient des collectivités publiques
- Selon le projet d'info TVA, est réputée responsable d'une fondation toute personne qui peut en instituer les organes ou qui assume la responsabilité de sa gestion (direction)
- Adaptation correspondante de l'art. 38 al. 3 OTVA
- L'option (= imposition volontaire) reste possible pour ces prestations



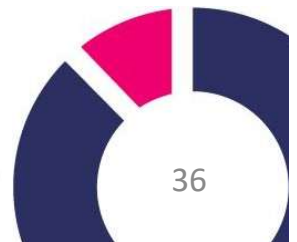
Les taux forfaitaires et le passage de la méthode des taux forfaitaires à l'effectif et vice-versa



Taux forfaitaires et passage de la méthode des taux forfaitaire à la méthode effective et vice-versa

Contexte

- Modification apportée dans l'Ordonnance sans aucune référence à une modification légale
- Modification apportée par le Conseil fédéral (en réalité par l'AFC)
- Concerne principalement le passage de la méthode des taux de dette fiscale nette ou taux forfaitaires à la méthode effective ou vice-versa
- De mon avis personnel, cette nouveauté dénature le sens même de la méthode (but poursuivi : simplification)
- Selon l'AFC, cela permet de réduire la «planification fiscale»
- En réalité, pour combattre quelques «abus» ou entreprises qui ont utilisé le système à leur avantage ou abusé du système, on introduit de nouvelles règles qui complexifient le système



Taux forfaitaires et passage de la méthode des taux forfaitaire à la méthode effective et vice-versa

Nouveautés

- Pour la méthode des taux forfaitaires, le délai «d'attente» pour changer de méthode est réduit à 1 an dans les deux sens
- En cas de passage de la méthode des taux forfaitaires (TF) à la méthode effective, par analogie à un changement d'affectation, l'assujetti pourra faire valoir a posteriori la déduction de l'impôt préalable non-entreprise par le passé, en tenant compte d'un amortissement
- Autrement dit, cela équivaut à un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable
- L'amortissement est de 5%/an pour les immeubles et de 20%/an pour les biens meubles
- Cette déclaration doit être faite dans le décompte du 1er trimestre de l'année concernée
- Question ouverte : quid si le changement n'est pas déclaré dans le 1er trimestre, mais dans un trimestre ultérieur ? Pas de remboursement de la part de l'AFC ? En principe oui, remboursement
- Corrections supplémentaires (et complexes !) à entreprendre si simultanément changement également de mode de décompte (contre-prestations reçues/convenues). Dans la mesure du possible à éviter de faire un changement simultané
- Problématique : nécessité d'avoir les enregistrements et calculations permettant de démontrer à l'AFC son droit à déduction de l'impôt préalable et surtout des factures conformes sur le plan formel !

Taux forfaitaires et passage de la méthode des taux forfaitaire à la méthode effective et vice-versa

Nouveautés

- A l'inverse, l'assujetti qui passe de la méthode effective à la méthode forfaitaire doit procéder à une correction de l'impôt préalable déduit durant la période où il décomptait à la méthode effective, sous déduction d'un amortissement (5% pour biens immeubles et 20% pour biens meubles)
- Autrement dit, calcul identique en cas de changement d'affectation conduisant au paiement d'un impôt de prestation à soi-même
- En pratique, cela va probablement conduire la collectivité publique à garder la méthode effective si elle a fait des gros investissements durant les dernières années pour éviter des calculs complexes (20 ans p.ex. si investissement dans le domaine immobilier, p.ex. construction d'une nouvelle station d'épuration)



Taux forfaitaires et passage de la méthode des taux forfaitaire à la méthode effective et vice-versa

Nouveautés

- Certains taux forfaitaires (et TDFN) seront adaptés : entrée en vigueur au 1er janvier 2025 (modification de l'Ordonnance sur les taux de dette fiscale nette) – voir liste en annexe
- Ces modifications de taux concernent une cinquantaine de branches/activités
- Certaines descriptions ont aussi subi des changements (et 20 branches/activités ont été supprimées contre 5 nouvelles)
- Env. 35 branches verront leur taux augmenter alors que 30 verront leur taux baisser



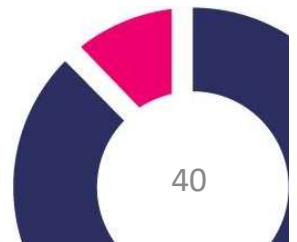
Taux forfaitaires et passage de la méthode des taux forfaitaire à la méthode effective et vice-versa

Exemple – énoncé - TF

Le service autonome «égouts et épuration» de la commune de A est assujetti à la TVA depuis 1995 et décompte au moyen des taux forfaitaires. Il planifie dès 2023 la construction d'une nouvelle station d'épuration. Les investissements y relatifs sont fort importants. C'est pourquoi, il décide de passer à la méthode effective et dépose sa demande d'ici au 28 février 2024 de sorte que cette méthode est applicable dès le 1er janvier 2024. En effet, il a déjà encouru divers frais grevés d'impôt préalable en 2023 et ceux-ci vont être encore plus importants en 2024 et les années suivantes.

Est-il concerné par les nouvelles dispositions de l'OTVA ?

Qu'est-ce que cela aurait changé s'il n'avait pas changé de méthode au 1er janvier 2024, mais au 1er janvier 2025 seulement ?



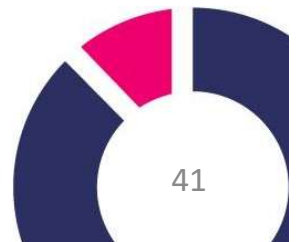
Taux forfaitaires et passage de la méthode des taux forfaitaire à la méthode effective et vice-versa

Exemple – proposition de solution - TF

En changeant de méthode au 1er janvier 2024, il n'est pas concerné par les nouvelles règles. Dès lors, il a pu récupérer l'impôt préalable encouru dès 2024. L'impôt préalable grevant ce nouvel investissement et encouru avant 2024 est définitivement irrécupérable.

Si ce service n'avait pas changé de méthode en 2024, mais au 1er janvier 2025 seulement, il pourrait alors, de façon analogue à un changement d'affectation, revendiquer, dans le premier trimestre 2025, les impôts préalables encourus durant les 20 dernières années, sous déduction d'un amortissement de 5% par an.

Conclusion : mieux valait passer de la méthode des TF à la méthode effective au 1er janvier 2025 que 2024 !

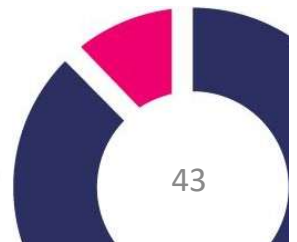


Taux forfaitaires et passage de la méthode des taux forfaitaire à la méthode effective et vice-versa

Mesures à prendre

- Vérifier l'opportunité de changer de méthode : mesure de planification importante en 2025 en cas de passage à la méthode effective. MAIS, quid de la suite ? En cas de passage à nouveau à la méthode des TF, un impôt de prestation à soi-même sera dû
- L'AFC a réduit le délai d'attente pour les changements de méthode, mais cet «assouplissement» a des conséquences fiscales : tout changement de méthode entraîne soit un dégrèvement ultérieur soit une prestation à soi-même, alors bien réfléchir avant de changer de méthode
- Passage des TF à l'effectif au 1er janvier 2025 : (en principe) possible de faire valoir un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. A faire valoir dans le Q1 2025. Attention à la documentation
- En cas de passage des TF à la méthode effective, un dégrèvement ultérieur ne pourra véritablement être entrepris que si les factures des fournisseurs sont également correctes sur le plan formel.
- En cas de passage de la méthode effective au TF au 1er janvier 2025 (au plus tôt), remboursement par l'assujetti à l'AFC de l'impôt déduit, sur valeur résiduelle du bien ou de la prestation. A décompter dans le Q4 2024 ? Pratique administrative pas encore fixée.
- Pour rappel, certains TF vont être adaptés au 1er janvier 2025 indépendamment de la révision de la LTVA et de l'OTVA : procéder à une vérification des taux et de la description de l'activité

Le décompte TVA annuel

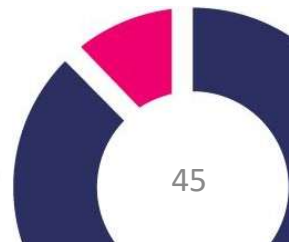


Le décompte TVA annuel

- Introduction d'un décompte TVA annuel avec paiement d'acomptes
- Les acomptes sont fixés sur la base de la période fiscale précédente (mais minimum CHF 500)
- Ils ont les mêmes échéances que pour l'assujetti qui établit ses décomptes trimestriellement (méthode effective ou TF) ou semestriellement (méthode des TDFN)
- C'est un choix laissé au contribuable : procédure facultative et non obligatoire
- Il faut en faire la demande à l'AFC, laquelle délivre ensuite une autorisation
- Le choix peut être fait au début de chaque période fiscale, au début de la période fiscale
- Maintien pendant au moins une période fiscale - possibilité de retourner au décompte trimestriel/semestriel après 1 période fiscale
- L'assujetti qui passe du décompte annuel au décompte trimestriel/semestriel/mensuel doit attendre 3 périodes fiscales avant de pouvoir revenir à la méthode du décompte annuel
- Possible aussi bien pour les assujettis qui décomptent à l'effectif qu'aux TDFN ou TF
- Condition préalable : uniquement pour les entreprises réalisant un CA annuel jusqu'à maximum CHF 5'005'000

Le décompte TVA annuel

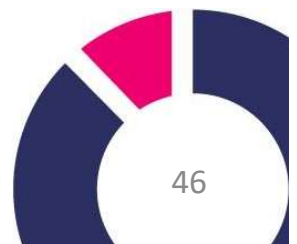
- L'autorisation peut être révoquée par l'AFC :
 - Si l'assujetti a dépassé pendant trois périodes fiscales consécutives la limite du chiffre d'affaires
 - Si l'assujetti a demandé une baisse des acomptes et que ceux-ci s'avèrent inférieurs à 50% de la dette d'impôt (méthode effective ou méthode TF), resp. 35% (si TDFN) – voir ci-après
 - Si l'AFC effectue une taxation par estimation pour non-remise des décomptes
 - Si l'AFC a dû tenter une poursuite contre l'assujetti
- Pour le parlementaire qui a déposé cette motion, le but était de réduire la charge administrative des entreprises (PME)...
- Est-ce le bon moyen pour atteindre ce but ? La question peut rester ouverte



Le décompte TVA annuel

Mesures à prendre

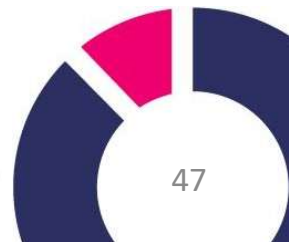
- Pour les services assujettis dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas CHF 5'005'000 réfléchir à l'opportunité – ou non – de décompter sur une base annuelle : simplification administrative ?
- Délai : dans les 60 jours suivant l'attribution du no TVA
- Pour les services déjà assujettis, par voie électronique au plus tard dans les 60 jours suivant le début de la période fiscale – soit le 28 février 2025 au plus tard - et pour autant que l'assujetti a, durant les 3 années précédentes, remis dans les délais ses décomptes TVA et a payé en totalité et dans les délais ses créances fiscales
- Possibilité, resp. devoir pour l'assujetti d'adapter les acomptes avant leur échéance s'il les estime trop élevés ou trop faibles (directement dans le E-portal)



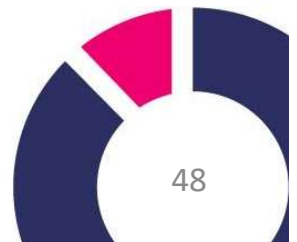
Le décompte TVA annuel

Effets pervers ou négatifs pour l'assujetti

- Si les acomptes payés s'avèrent trop faibles ou ne sont pas payés à temps, l'intérêt moratoire est dû au taux de 4,75% (4,5% dès 2025), mais pas d'intérêts rémunérateurs si paiements anticipés
- En cas de décompte selon la méthode effective, si des investissements importants sont consentis, le surplus d'impôt préalable qui pourrait en résulter ne sera remboursé que l'année suivante (mars)
- Pas possible de demander le remboursement de l'impôt préalable sur la base des acomptes (acomptes seulement pour impôt dû)
- Risque de révocation de l'autorisation si les acomptes s'écartent trop des montants effectivement dus (pour la 2e période fiscale suivante)
- Il y a réduction trop importante des acomptes si le total des acomptes, par rapport au montant du décompte est inférieur de 50% pour les assujettis décomptant de manière effective ou aux taux forfaitaires



Les nouvelles exemptions



Les nouvelles exemptions de l'art. 21 al. 2 LTVA

Les exemptions dans le domaine de la santé :

- Prestations de Managed Care effectuées par les médecins de famille, cabinets HMO notamment : désormais ces prestations administratives de coordination de traitements médicaux sont exclues du champ de l'impôt (al. 3bis)
- La mise à disposition de l'infrastructure par les cliniques de jour et les centres ambulatoires dirigés par un médecin, dentiste, chiropraticien ou pharmacien (al. 2)
- Les prestations de ménage *en lien avec les prestations de soins* à domicile, même effectuées par une SA (al. 8) : suppression de l'exigence « d'utilité publique » - uniquement les prestations absolument nécessaires
- La mise à disposition de personnel par des organismes d'utilité publique à des fins de soins aux malades (al. 12) : suppression de l'exigence « institutions religieuses ou philosophiques », mais ces institutions doivent être **sans but lucratif** (pas de changement)



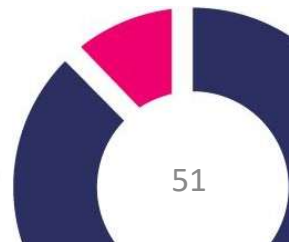
Les nouvelles exemptions de l'art. 21 al. 14bis LTVA

Les exemptions dans le domaine de la culture :

- La participation active à des manifestations culturelles, telles que le concours de solistes, la fête cantonale de musique, etc. est désormais, comme pour la participation active à des manifestations sportives (p.ex. course Morat-Fribourg) exclue du champ de l'impôt (al. 14bis)
- Cela vaut aussi pour les prestations accessoires qui y sont liées : médailles, prix, ravitaillement
- Possibilité pour l'organisateur d'opter et de les imposer au taux réduit

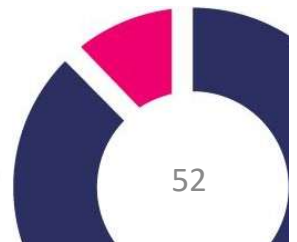


Conclusions



Conclusions

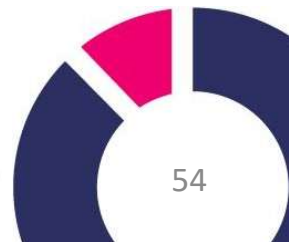
- La réforme la plus importante depuis 2010.
- Certes, l'objet principal de cette réforme concerne l'imposition des plateformes électroniques. Néanmoins, comme on l'a vu, les collectivités publiques sont aussi impactées à plusieurs égards par cette réforme.
- Pour mémoire : Subventions, aide à domicile, prestations avec des fondations qu'elles détiennent, méthode de décompte et modifications de certains taux forfaitaires.
- La modification de l'OTVA concernant le passage de la méthode des TDFN, resp. TF à la méthode effective ouvre de nouvelles **possibilités d'optimisation fiscale**. Néanmoins, elle introduit une complexité accrue d'un système qui avait été conçu pour alléger la charge administrative. Réflexions à mener avant changement de méthode : risques éventuels (PàSM), travail administratif, coût, documents conformes sur le plan de la TVA si demande de remboursement de l'impôt versus économie fiscale à réaliser.



Conclusions

- A voir l'opportunité de passer au décompte annuel, notamment pour les services avec peu d'activités.
- En cas de décompte annuel, attention à la fixation des acomptes : si ceux-ci s'avèrent trop bas, intérêts moratoires dus et risque de perte de l'autorisation.
- Veiller aux différents délais à respecter :
 - changement de méthode de décompte : jusqu'au 28 février de l'année concernée
 - demande d'autorisation de décompter annuellement : jusqu'au 28 février de l'année concernée
 - Précision/modification ou qualification de subvention : jusqu'à la fin du délai de finalisation (soit 30 août de l'année suivante)
 - Eventuelle radiation du registre des assujettis : jusqu'au 28 février de l'année qui suit celle au cours de laquelle le CA n'a plus été atteint (pratique AFC – délai légal 30 jours)
 - Eventuelle immatriculation à la TVA : au 30 janvier de l'année qui suit celle au cours duquel le CA déterminant a été atteint

Questions ?



Merci de votre attention !



Contact

Isabelle Homberger Gut

*Licenciée en droit, experte fiscale dipl.
Membre de la sous-commission TVA d'EXPERTsuisse*

Homberger TVA Sàrl
Rue de Lausanne 38
1700 Fribourg

ihomberger@hombergertva.ch

+ 76 375 43 15

www.hombergertva.ch

homberger
tva • mwst • vat



Annexe et références

- Info TVA no 19 concernant les collectivités publiques :
<https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/pages/sectorInfos/tableOfContent.xhtml?publicationId=1004706>
- Liste avec les modifications des taux forfaitaires au 1^{er} janvier 2025

