

Financement au sein des collectivités publiques

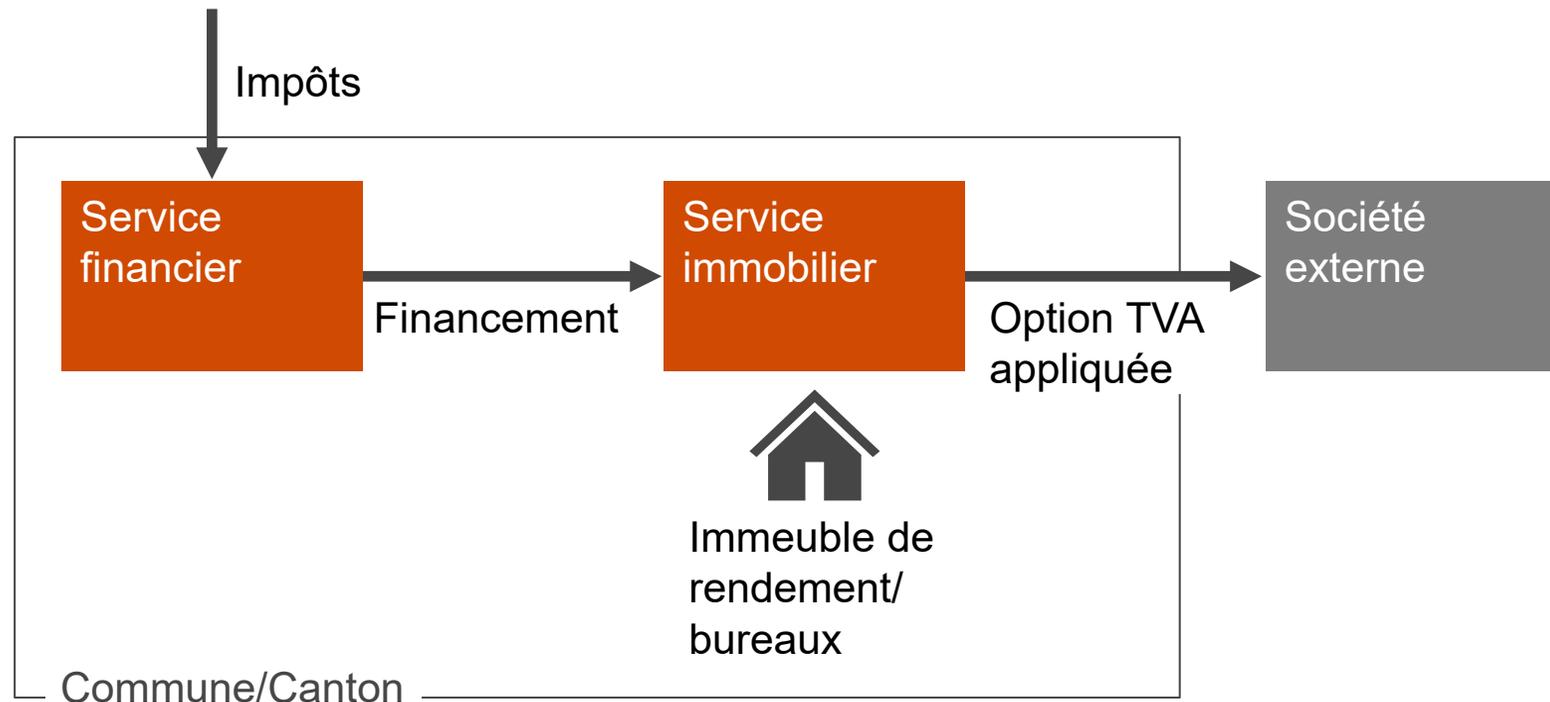
Changements fondamentaux dans l'environnement TVA

Juin 2023



Exemples pratiques 1/3

Pratique historique de l'Administration TVA

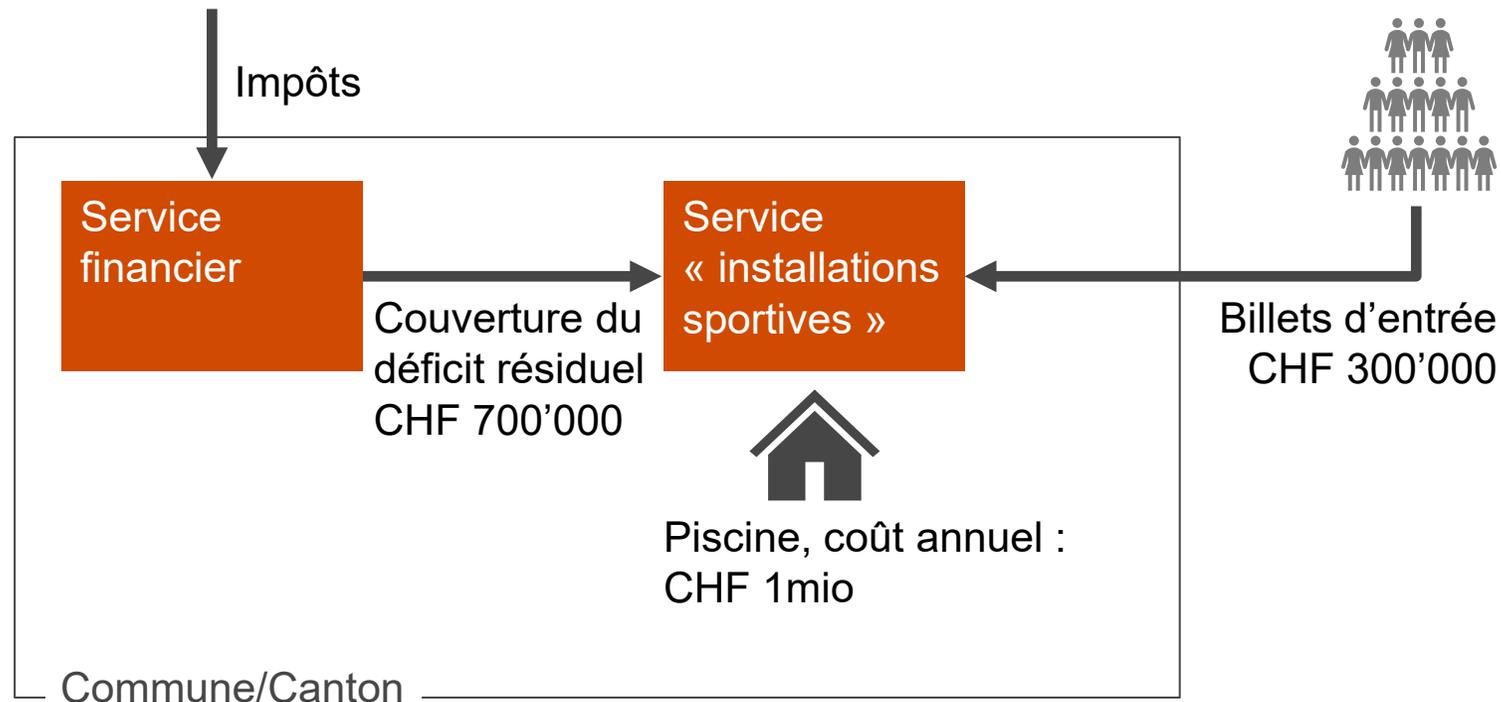


Aucune déduction de l'impôt préalable pour les services qui ne sont pas auto-financés

Le service immobilier n'est pas autorisé à déduire la TVA pour la construction d'un immeuble malgré les recettes imposables. Le financement par le service financier est considéré comme une subvention.

Exemples pratiques 2/3

Pratique historique de l'Administration TVA

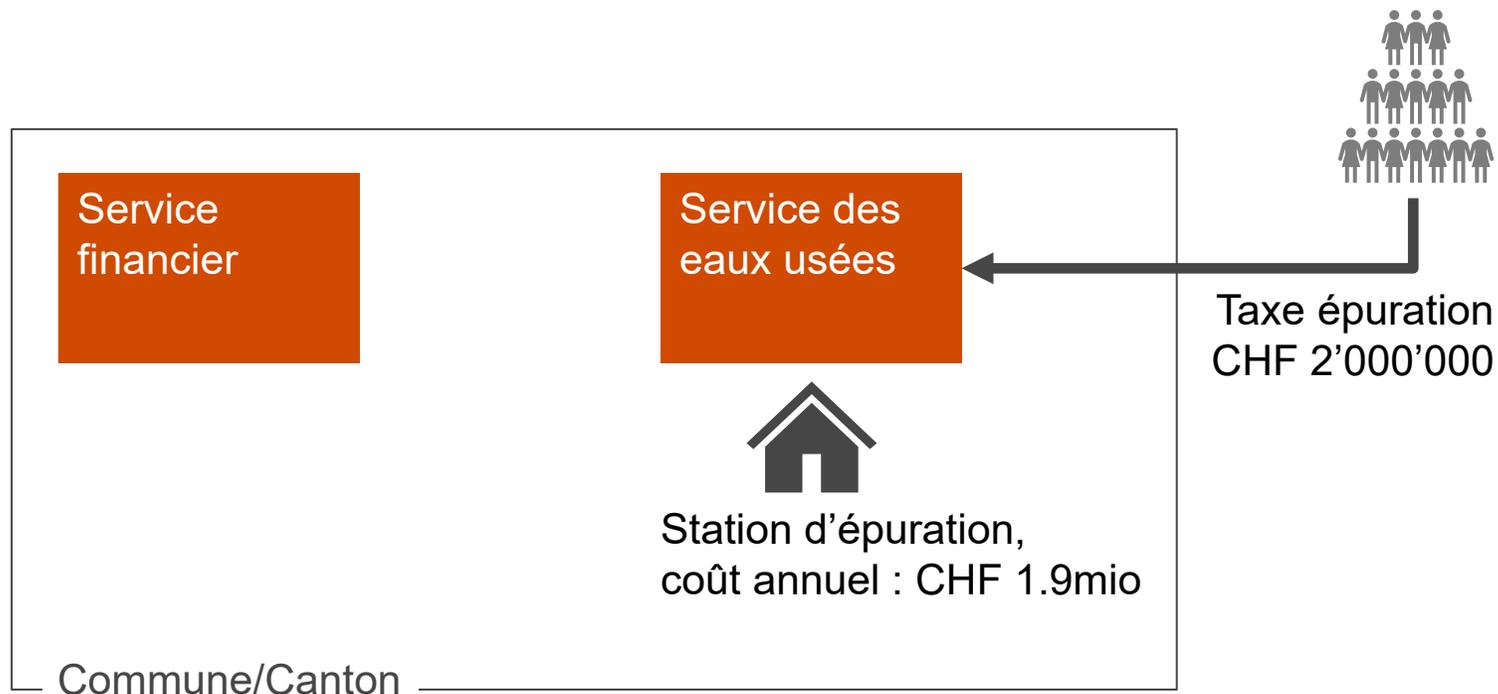


Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison d'une couverture de déficit par un autre service

Le service « installations sportives » ne peut récupérer que 30% de l'impôt préalable sur les coûts de fonctionnement (aucune TVA récupérable sur la construction/rénovation) dès lors que 70% des « recettes » (qui financent le déficit) sont considérées comme des subventions.

Exemples pratiques 3/3

Pratique historique de l'Administration TVA



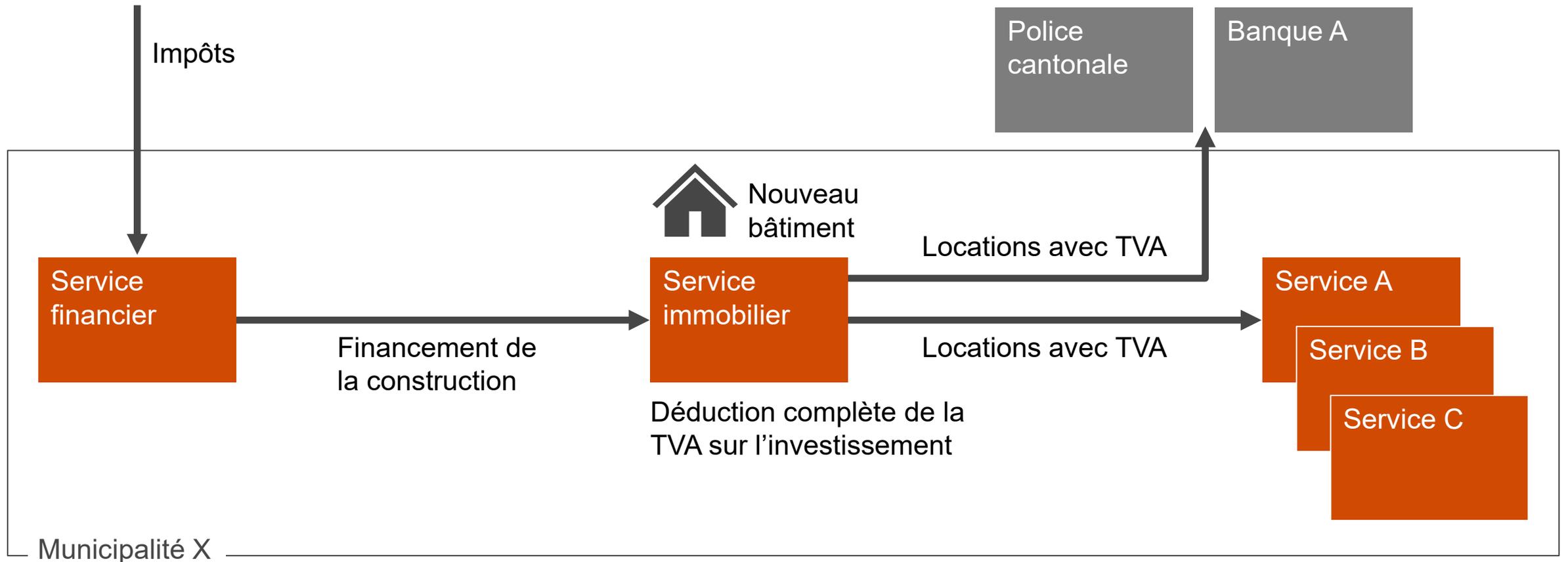
En principe, pas de correction de la déduction de l'impôt préalable pour les services auto-financés

Déduction complète de l'impôt préalable (investissement et fonctionnement) dans la mesure où ces services génèrent des activités imposables (la taxe) et qu'une activité entrepreneuriale est réalisée.

Dans le cas d'une couverture de déficit (situation exceptionnelle), une correction de TVA n'est pas exclue.

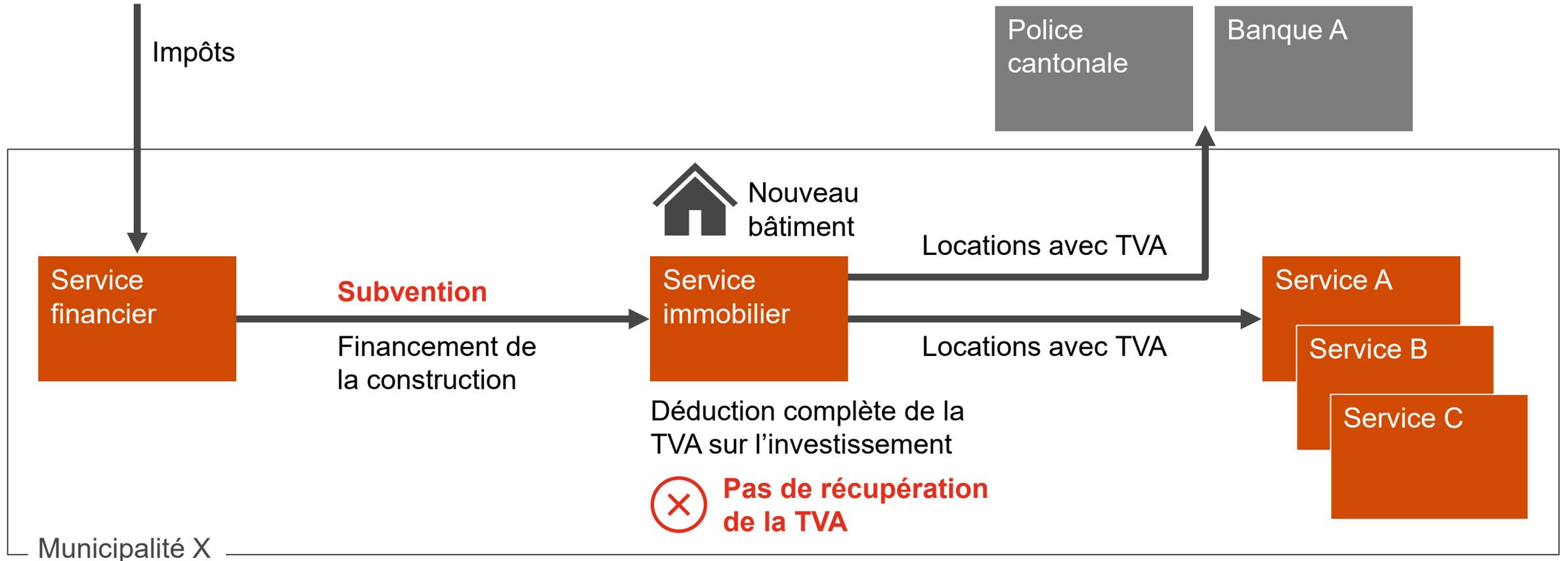
Arrêt du Tribunal fédéral 2C_2/2022 du 22.11.2022

Service non auto-financé / situation initiale



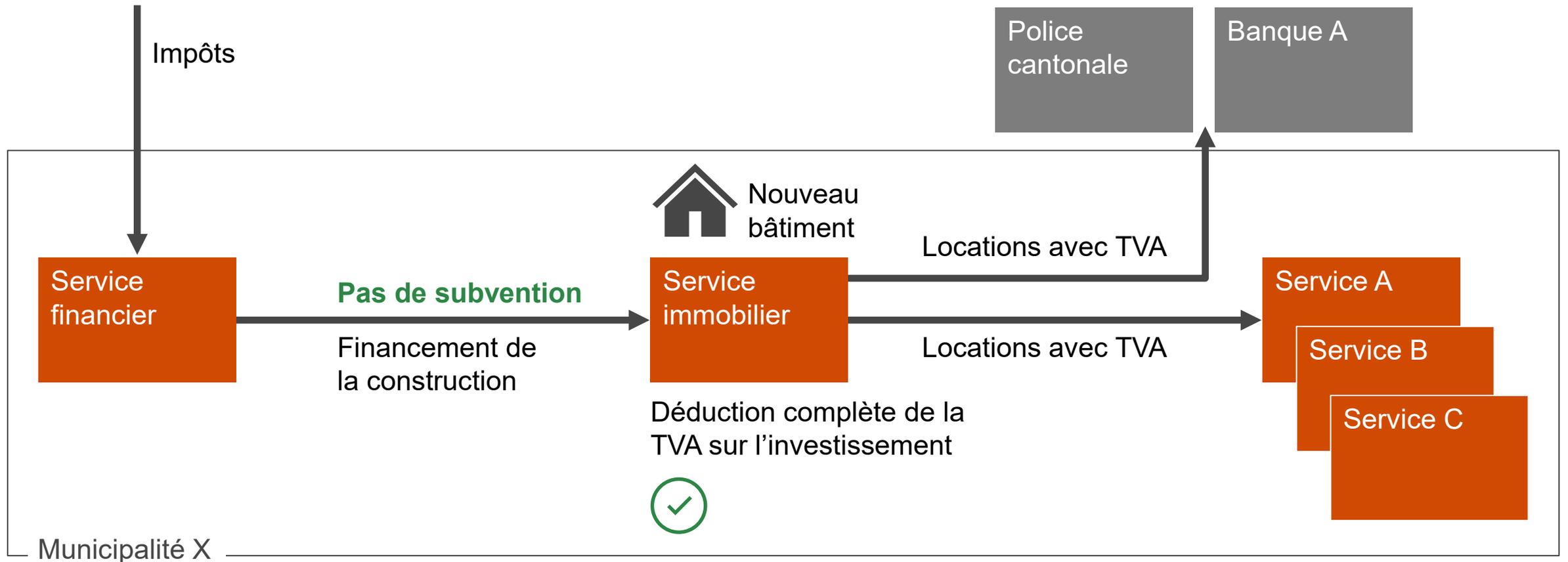
Arrêt du Tribunal fédéral 2C_2/2022 du 22.11.2022

Service non auto-financé / avis de l'Administration TVA



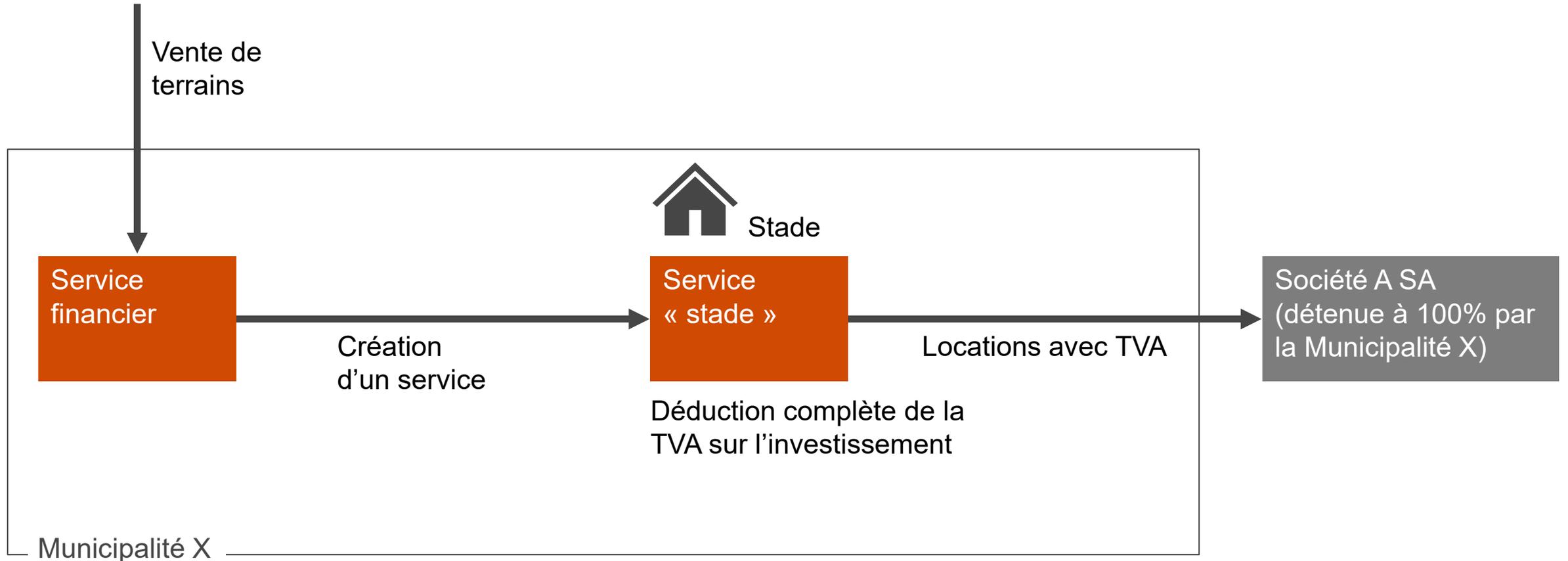
Arrêt du Tribunal fédéral 2C_2/2022 du 22.11.2022

Service non auto-financé / décision du TF



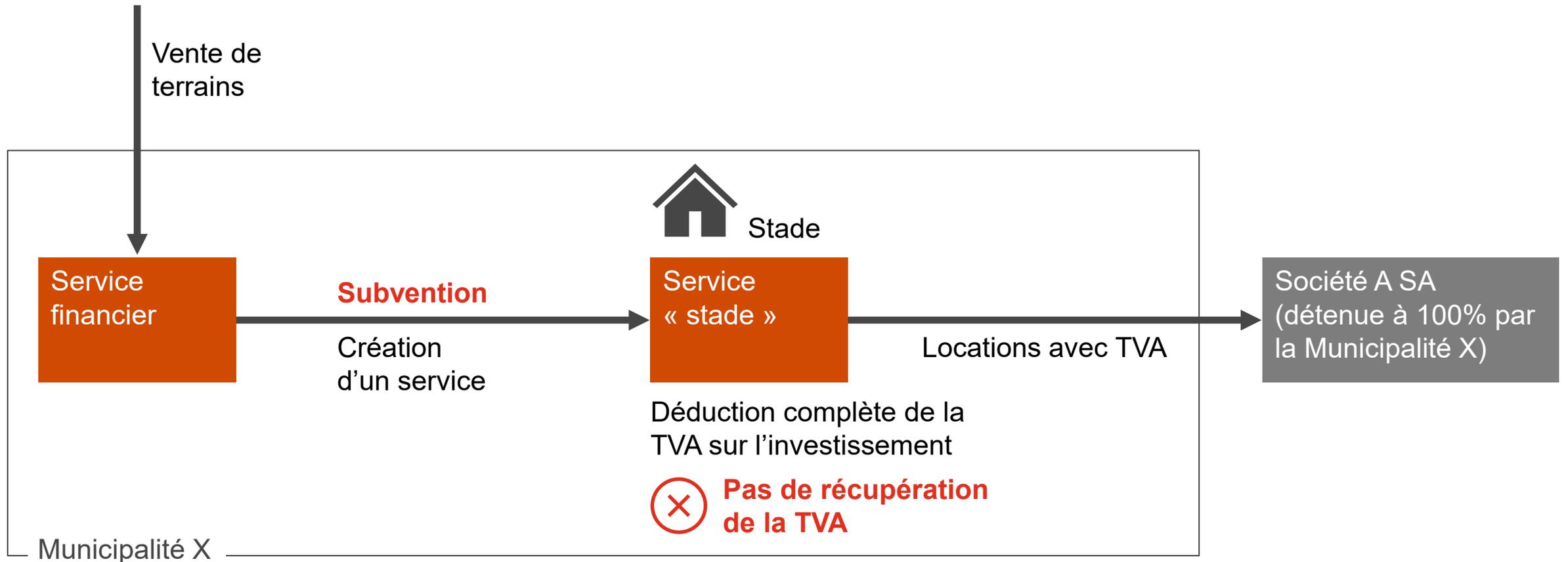
Arrêt du Tribunal fédéral 9C_736/2022 du 04.03.2023

Service auto-financé / situation initiale



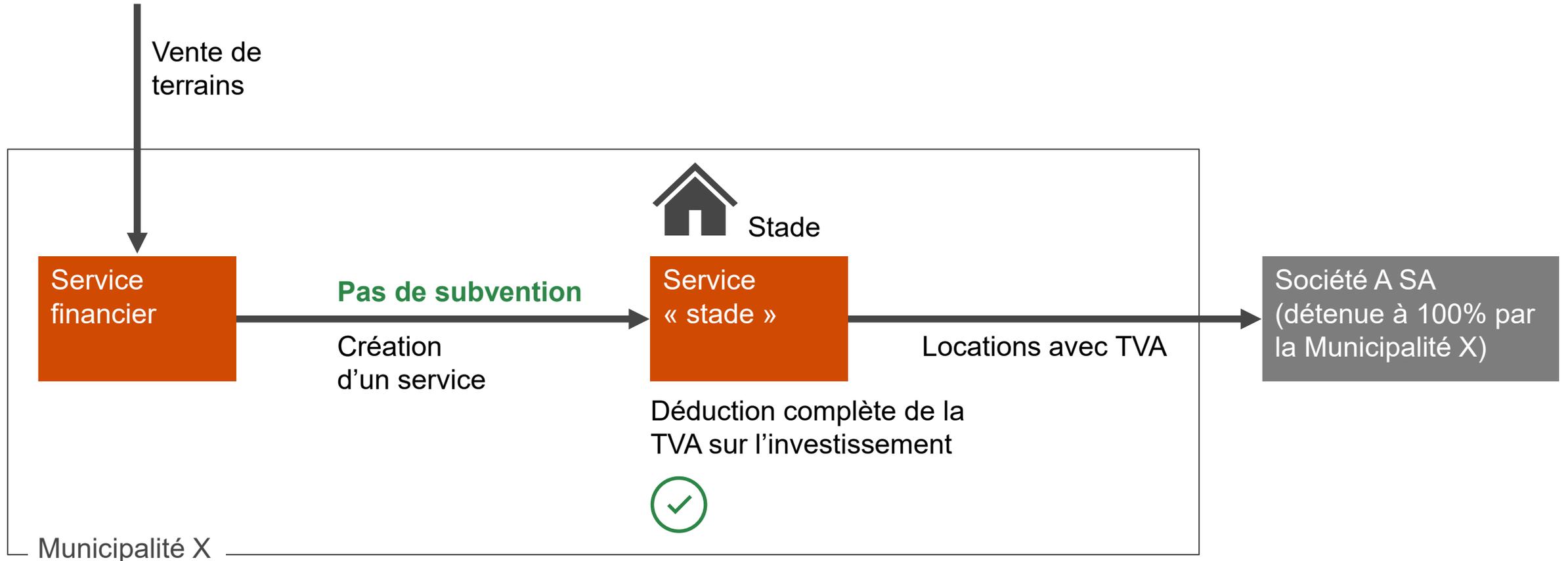
Arrêt du Tribunal fédéral 9C_736/2022 du 04.03.2023

Service auto-financé / avis de l'Administration TVA



Arrêt du Tribunal fédéral 9C_736/2022 du 04.03.2023

Service auto-financé / décision du TF



En pratique, quelles opportunités ?

Service assujetti TVA à la méthode effective – Exemple d'une centrale électrique

Situation initiale

Le service « électricité » facture la TVA selon la méthode effective. L'impôt préalable sur les dépenses de fonctionnement pouvait déjà être récupéré. La déduction de l'impôt préalable sur les investissements (extension du réseau de chauffage urbain en 2020) a été refusée par l'AFC car ils étaient financés par les fonds généraux de la Commune. Ces impôts prélabes pourront être réclamés à l'AFC en 2023 au moyen de décomptes rectificatifs et avec un argumentaire.

	Netto CHF	MWST CHF	Brutto CHF
Ertrag Stromverkauf	80'000'000.00	6'480'000.00	86'480'000.00
Betriebskosten mit Vorsteuer (Energiebeschaffung, etc.)	60'000'000.00	4'860'000.00	64'860'000.00
Betriebskosten ohne Vorsteuer (Personalkosten, etc.)	10'000'000.00	-	10'000'000.00
Investitionen mit Vorsteuer 2020 (Erweiterung Fernwärmenetz)	15'000'000.00	1'155'000.00	16'155'000.00
Effektive Abrechnung			
Ablieferung MWST (8.1%)		6'480'000.00	
Vorsteuerabzug Betriebskosten		4'860'000.00	
MWST-Schuld 2023		-1'620'000.00	
Rückforderung Vorsteuern 2020*		1'155'000.00	

* Rückforderung mittels Korrekturabrechnung 2020 ohne Abschreibung

Opportunités

- Le service assujetti à la méthode effective peut réclamer l'impôt préalable refusé sur les investissements à l'Administration TVA.
- La TVA encourue sur les périodes fiscales non prescrites (en principe 5 ans) peuvent faire l'objet d'une demande de correction auprès de l'Administration TVA.

En pratique, quelles opportunités ?

Service assujéti à la méthode des taux forfaitaires – Exemple d'une piscine

Situation initiale

Un service « piscine » déclare les revenus via le taux forfaitaire de 3,7%. La déduction de l'impôt préalable sur les investissements (p. ex. la rénovation) ainsi que sur les dépenses de fonctionnement (p. ex. l'électricité et l'eau) n'était pas possible. La TVA sur ces coûts était « compensée » par la différence entre le taux forfaitaire et le taux normal (facturation). À compter du 1er janvier 2024, la piscine passera à la méthode effective.

	Netto CHF	MWST CHF	Brutto CHF
Ertrag Eintritte	80'000.00	6'480.00	86'480.00
Betriebskosten mit Vorsteuer (Strom, etc.)	250'000.00	20'250.00	270'250.00
Betriebskosten ohne Vorsteuer (Personalkosten, etc.)	200'000.00	-	200'000.00
Investitionen mit Vorsteuer (z.B. Sanierung)	1'000'000.00	81'000.00	1'081'000.00
Abrechnung nach PSS			
Ablieferung PSS (3.7%)		2'960.00	
"Guthaben" - Abgegoltene Vorsteuer (8.1% - 3.7%)		3'520.00	
Effektive Abrechnung			
Ablieferung MWST (8.1%)		6'480.00	
Vorsteuerabzug Betriebskosten		20'250.00	
Vorsteuerabzug Investitionen		81'000.00	
Guthaben nur Betriebskosten		13'770.00	
Differenz zur PSS-Methode		10'250.00	
Guthaben inkl. Investitionskosten		94'770.00	
Differenz zur PSS-Methode		91'250.00	

Opportunités

- Le passage à la méthode effective peut s'avérer très intéressant sous l'angle financier et ainsi entraîner une réduction des coûts d'exploitation en raison de cette opportunité TVA.
- Le passage à la méthode effective entraîne des réductions des coûts d'investissement.
- Le passage à la méthode effective n'est pas seulement intéressant pour les investissements futurs mais également pour les dépenses (en cours) de fonctionnement.

En pratique, quelles opportunités ?

Service non assujetti – Exemple d'un musée

Situation initiale

Un musée n'est pas immatriculé de manière obligatoire et n'a jamais imposé les billets d'entrée. Dès lors, aucune TVA n'a été récupérée en 2020 (investissement + fonctionnement) pour les rénovations effectuées. À partir du 1er janvier 2024, le musée s'inscrira volontairement à la TVA et optera pour les billets d'entrée. Les prix des billets ne seront pas augmentés.

	Netto CHF	MWST CHF	Brutto CHF
Eintritte Museum bisher	80'000.00	-	80'000.00
Eintritte Muserum optiert	77'973	2'027.3	80'000.00
Betriebskosten mit Vorsteuer (Unterhalt, etc.)	200'000.00	16'200.00	216'200.00
Betriebskosten ohne Vorsteuer (Personalkosten, etc.)	700'000.00	-	700'000.00
Investitionen mit Vorsteuer 2020 (Sanierung)	2'000'000.00	154'000.00	2'154'000.00
Effektive Abrechnung			
Ablieferung MWST (2.6%)		2'027.29	
Vorsteuerabzug Betriebskosten		16'200.00	
Guthaben nur Betriebskosten		14'172.71	
Differenz zu keiner Steuerpflicht		14'172.71	
Rückforderung Vorsteuern 2020*		130'900.00	

*Rückforderung mittels Einlagesteuerung 2024 mit 15% Abschreibung (3 Jahre à 5%)

Opportunités

- L'immatriculation volontaire conduit à des réductions annuelles des coûts d'exploitation.
- L'immatriculation volontaire réduit les coûts d'investissement.
- Le passage à la méthode effective n'est pas seulement intéressant pour les investissements futurs mais également pour les dépenses (en cours) de fonctionnement.
- L'imposition volontaire des billets est positive même sans augmentation de prix.

Arrêt du Tribunal fédéral 2C_2/2022 du 22.11.2022

Qu'est-ce que cela signifie pour les collectivités ?
Quelles sont les options ?

Passé (depuis 2004)

- Imposer volontairement des locations immobilières ou des billets d'entrée permet de récupérer la TVA (au prorata) sur les investissements réalisés depuis 2004

Ceci est possible même si des taux d'imposition forfaitaires ont été appliqués :

Article 81, paragraphe 5, OTVA : En cas de passage de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode effective, il n'y a pas de correction sur les stocks, les moyens d'exploitation et les biens d'investissement. Demeure réservé un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable au sens de l'art. 32 LTVA, lorsque des stocks, des moyens d'exploitation ou des biens d'investissement sont utilisés, à compter du changement de méthode, dans une plus large mesure pour une activité donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

Arrêt du Tribunal fédéral 2C_2/2022 du 22.11.2022

Qu'est-ce que cela signifie pour les collectivités ?
Quelles sont les options ?

Présent et futur

- Examiner le plan des investissements actuels et futurs
Exemples : opter pour les revenus locatifs d'un bien rénové, opter pour les billets d'entrée au théâtre municipal (après rénovation), opter pour la location d'installations sportives à des clubs, tiers (rénovation et/ou agrandissement de celui-ci), quid de la location des parkings à étages ? etc.
- Le cas échéant, passer à la méthode effective pour récupérer la TVA sur les investissements qui génèrent des recettes imposables

Arrêt du Tribunal fédéral 2C_2/2022 du 22.11.2022

Qu'est-ce que cela signifie pour les collectivités ?
Quelles sont les options ?

Étapes recommandées

Sauf si un taux d'imposition forfaitaire est utilisé :

- Détail des investissements depuis 2018 pour l'éventualité de réclamations ultérieures de la taxe en amont (tous départements imposables)
- Vérification de la situation de la TVA depuis 2018 pour les services assujettis à la méthode effective : Peut-on récupérer une TVA complémentaire ou annuler la correction de la déduction de la TVA ?

Indépendamment de la méthode utilisée (forfaitaire/ effective) :

- Contrôler les investissements des 10–15 dernières années : Peuvent-ils ou sont-ils utilisés à des fins imposables (éventuellement après le changement de méthode) ?

Planifier judicieusement les investissements futurs en termes de TVA : Opter / abandonner la méthode forfaitaire ?



Attention : Ne pas créer de structures « artificielles » (p. ex. un nouveau service immobilier avec des opérations imposables), cela pourrait être constituer un abus de droit.

Cependant, imposer volontairement des recettes précédemment exclues de TVA n'est certainement pas abusif, pas plus que le changement de méthode.

Merci de votre attention.

[pwc.com](https://www.pwc.com)

© 2023 PwC. Tous les droits sont réservés. Ne pas diffuser ultérieurement sans l'autorisation de PwC. « PwC » désigne le réseau de sociétés membres de PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ou, selon le contexte, les sociétés membres individuelles du réseau PwC. Chaque cabinet membre est une entité juridique distincte et n'agit pas en tant qu'agent de PwCIL ou de tout autre cabinet membre. PwCIL ne fournit aucun service aux clients. PwCIL n'est pas responsable des actes ou omissions de l'un de ses cabinets membres et ne peut contrôler l'exercice de leur jugement professionnel ni les lier de quelque manière que ce soit. Aucun cabinet membre n'est responsable des actes ou omissions d'un autre cabinet membre et ne peut contrôler l'exercice du jugement professionnel d'un autre cabinet membre ou lier un autre cabinet membre ou PwCIL de quelque manière que ce soit.