

**Seul le texte prononcé fait foi**

**08.053n Révision de la taxe sur la valeur ajoutée  
Audition devant la CER-N, 25 aout 2008**

**Exposé du conseiller d'Etat Christian Wanner, président de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances**

---

Madame la Présidente,  
Mesdames et Messieurs,

Je vous remercie pour l'invitation à cette audition. Je saisis volontiers cette occasion pour vous expliquer quels sont les points essentiels du projet de révision de la taxe sur la valeur ajoutée qui se heurtent à la résistance des cantons.

Je renonce ainsi volontairement à entrer dans les détails - la taxe sur la valeur ajoutée est un vaste domaine, dont on ne voit très vite plus la forêt cachée devant de grands arbres et qui n'est plus compréhensible qu'avec l'aide d'experts. Il s'agit plutôt pour moi aujourd'hui de vous aiguiller sur quelques perspectives fondamentales en vue de vos prochaines auditions et débats.

Derrière mes propos, il n'y a pas seulement la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF), mais également la Conférence suisse des directeurs cantonaux de l'instruction publique (CDIP), la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des affaires sociales (CDAS), la Conférence suisse des directeurs des travaux publics, de l'aménagement du territoire et de l'environnement (CTAP) ainsi que la Conférence des directeurs cantonaux de la santé (CDS). Le président et vice-président de la CDS auront d'ailleurs, demain mardi, l'occasion d'approfondir le domaine de la santé et du social.

## **1. Les cantons ne sont pas des sujets habituels de la TVA**

J'en arrive ainsi déjà au premier élément d'information qui servira de fil rouge à mon intervention: les cantons ne sont pas de simples sujets fiscaux parmi d'autres, tels par exemple une PME ou un grand groupe industriel. Dans notre Etat fédéral, les cantons sont des entités égales en droit, dotées de leur propre souveraineté fiscale et qui exécutent des tâches par acte souverain. Cette assertion peut paraître banale

et aller de soi, et pourtant on ne le répétera jamais assez. Il convient d'en tenir compte dans la législation lorsqu'il s'agit, par exemple, de l'imposition d'un niveau institutionnel par un autre. Mais dans l'exécution de la législation, ce principe a nettement tendance à passer plutôt rapidement aux oubliettes: ce qui peut paraître tout-à-fait juste du point de vue des dogmatique et systématique de la TVA n'est en réalité pas conforme aux piliers fondamentaux de notre Etat fédéral. Les cantons et les communes sont trop vite mis dans le même sac que n'importe quel contribuable soumis à la TVA.

## **2. Le poids de la TVA pour les cantons et les communes**

Il convient de ne pas sous-estimer l'importance de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour les cantons et les communes. Leurs dépenses de fonctionnement soumises à la TVA dans les comptes courants et les comptes d'investissement se montaient en 2006 à quelque CHF 28.7 milliards. Sur quoi se greffait une TVA de près de CHF 2.2 milliards. Pour la seule année 2006, les cantons avec leurs dépenses de fonctionnement ont donc versé à la Confédération CHF 2.2 mia de francs en TVA.

Dans la mesure où cet impôt pourrait encore augmenter, nous admettons que ce flux d'argent des cantons et communes à la Confédération, qui n'était pas compris dans la RPT, va encore grossir et même aura déjà dépassé le seuil des 3 milliards de francs par année d'ici à l'entrée en vigueur d'une nouvelle loi sur la TVA. En même temps, on ne peut pas exclure que la part des impôts directs aux recettes de la Confédération, des cantons et des communes ne régresse par rapport à la part de la TVA.

Cette situation et cette perspective sont très problématiques pour les cantons et les communes.

Concernant les conséquences financières pour les cantons et les communes, il faut clairement distinguer les modules A et B dans les propositions du Conseil fédéral pour une nouvelle LTVA. La partie A ne devrait pas avoir de conséquences majeures pour les cantons et les communes et pourrait être considérée dans l'ensemble comme essentiellement neutre sur le plan financier. La partie B en revanche a des incidences financières importantes pour les cantons et les communes: d'un côté, l'avantage réside dans l'allègement des dépenses totales de fonctionnement dans les comptes courants et dans les comptes d'investissement, grâce à un taux d'imposition plus bas; de l'autre côté, l'inconvénient se situe dans l'intention d'assujettir dorénavant les prestations médicales, l'aide sociale, l'éducation, la culture et les sports. Il faut considérer dans ce cadre que, comme l'indique le message en p. 176, près de 87% de la charge supplémentaire incombe au seul domaine de la santé et du social. En l'occurrence, ce sont les cantons qui supportent l'essentiel de cette charge via les hôpitaux cantonaux.

Alors que l'avantage de l'allègement fiscal des dépenses de fonctionnement dû à la réduction du taux d'imposition pour les cantons et les communes est estimé

globalement, selon le message p. 197, à environ CHF 340 mio par année, le surcroît de charge dans le domaine de la santé de CHF 936 mio (message, p. 184) pourrait quasi revenir à doubler le montant par rapport au statu quo. On estime à CHF 500 mio la charge totale supplémentaire que pourraient devoir supporter les cantons et les communes.<sup>1</sup>

Il est maintenant décisif de savoir qui va supporter effectivement ces coûts supplémentaires dans le domaine de la santé. Dans la mesure où ils peuvent reporter sur les bénéficiaires la TVA prélevée sur des prestations nouvellement assujetties, les cantons et les communes ne devraient **a priori** pas en supporter aucune incidence financière.

Mais ce n'est pas exactement comme ça que les choses se passent: l'indemnisation des prestations de santé est en grande partie socialisée. Le surcroît de charge serait donc de fait largement financé par les fonds public et les prestations de l'assurance sociale. Les contributions au fonctionnement et au déficit, les réductions de prime d'assurance (+ 52 mio selon message p. 185, 196), les prestations complémentaires et l'aide sociale à financer par les cantons seraient plus élevées. Même si la charge supplémentaire est atténuée par un amortissement social, il n'en reste pas moins que ceci favoriserait un prélèvement financier réitéré de la Confédération auprès des cantons et un mécanisme de redistribution étendu, non souhaité au plan institutionnel et administratif, des cantons et des communes vers la Confédération via les patients.

En résumé, on peut en l'occurrence tout d'abord constater que les cantons peuvent en principe approuver le module A, et le module B à la seule condition que le domaine de la santé et du social en soit d'avance exclu.

### 3. Subvention et mandat de prestations

Pour les subventions, le projet de loi reprend dans les deux variantes pour l'essentiel le droit en vigueur actuellement. Selon ce système, les subventions ne sont certes pas soumises à la TVA, mais elles entraînent toujours une réduction de la déduction de l'impôt préalable pour l'allocataire.

Cette réglementation n'est pas satisfaisante en tant qu'elle a comme conséquence que les contributions et subventions publiques des cantons et des communes doivent dans la plupart des cantons être augmentées à raison du montant de cette réduction. Les conséquences financières de cet effet se font le plus ressentir dans les transports publics. En l'occurrence, l'Administration fédérale des contributions (AFC) est - pour des raisons de simplification des calculs - même allé jusqu'au point que les concessionnaires de transports subventionnés remettent un forfait de 3.5% des subventions directement à l'AFC en lieu et place de la réduction de la déduction

---

<sup>1</sup> Selon le message p. 175, la charge fiscale supplémentaire s'élève à CHF 1.267 mia. Si on admet que, sur ce total, CHF 1 mia incombe aux collectivités publique et en estimant la déduction de l'impôt préalable à 50%, les cantons et les communes pourraient devoir assumer CHF 500 mio.

de l'impôt préalable. Aussi bien les cantons que les compagnies de transports publics se sont régulièrement insurgés contre cette réglementation.

Un groupe de travail mixte Confédération/cantons a déjà abordé cette question de la réduction de la déduction l'impôt préalable pour les subventions, mais sans pouvoir la résoudre car la Confédération exige comme condition générale que la mise en œuvre soit financièrement neutre (du point de vue fédéral).

Nous avons dû prendre acte du refus catégorique du Conseil fédéral d'abandonner une réduction de la déduction de l'impôt préalable pour les subventions et les dons parce que les pertes de recettes de CHF 800 mio à 1.3 mia chaque année pour la Confédération ne sont pas envisageables sans autre compensation par les cantons. Nous nous trouvons ici à égalité.

Cette problématique de la charge de l'impôt préalable via des subventions est encore aggravée par une autre difficulté - moins discutée jusqu'à présent - dans ce contexte.

Il s'agit de la chose suivante:

Il est fréquent que le versement de contributions publiques, en particulier aussi des subventions, soit subordonné à la conclusion d'une convention signée avec l'allocataire qui règle en détail comment ces montants doivent être utilisés et ce que peut en faire le bénéficiaire. Avec ces conventions, appelées généralement contrats de prestations, il se pose très souvent la question de savoir dans quelle mesure l'allocataire fournit désormais une prestation - de sorte qu'il doit payer la TVA sur le montant - ou si cette prestation n'est que la conséquence ou la condition du versement des contributions. Dans ce dernier cas, on est en présence véritablement d'une subvention qui entraîne certes une réduction de la déduction de l'impôt préalable, mais à tout le moins pas un assujettissement complet à la TVA.

Pour résoudre précisément ce problème, le CN Georg Stucky en tant que rapporteur de la CER-N a proposé le 31 mai 1999 lors des débats parlementaires sur la LTVA actuelle de compléter le texte en conséquence. Le Conseil national a accepté cette proposition de sorte que l'art. 33 al. 6 let. b LTVA est libellé aujourd'hui comme suit:

Ne font pas partie de la contre-prestation: (...) les subventions et autres contributions des pouvoirs publics, même lorsqu'elles sont versées sur la base d'un mandat de prestations, (...);

Je renonce en l'espèce à vous lire l'intervention de Stucky à ce propos, je mets toutefois l'extrait correspondant en annexe à mon exposé.

Le législateur entendait ainsi éviter qu'une organisation qui assume une tâche publique et qui, pour cela, est indemnisée financièrement par la collectivité qui l'a mandatée doive payer une TVA sur les contributions publiques qu'elle reçoit.

La pratique administrative et la jurisprudence n'ont jusqu'à ce jour pas tenu compte de cette conception du Législateur fédéral. Preuve en est par exemple l'arrêt du Tribunal fédéral du 25 juin 2008 à propos du contrat de prestations entre la

Confédération et l'organisation Aide suisse contre le sida. En vertu de ce jugement, l'organisation doit désormais payer la TVA sur les contributions qu'elle reçoit de l'Office fédéral de la santé publique (OFSP) pour les travaux qu'elle réalise en lien avec le mandat national de prévention du sida qui lui incombe.

En d'autres termes: l'AFC et le Tribunal fédéral se sont jusqu'à présent habilement refusés à mettre en œuvre dans la pratique ce texte législatif.

La Conférence des directeurs cantonaux des finances exige donc à ce stade très clairement l'application immédiate de l'art. 33 al. 6 let. b LTVA dans la pratique de l'AFC et la reprise - cette fois si possible avec effet - de cette disposition dans la nouvelle loi sur la TVA. Au chapitre suivant, je formule plus précisément notre proposition à ce sujet pour le projet de nouvelle loi sur la TVA.

#### **4. Prestations internes et entre collectivités publiques**

La Confédération, les cantons et les communes, en tant que collectivités publiques, ne sont à ce jour pas assujettis à la TVA, au contraire de leurs offices et services. Cette règle spéciale pour les collectivités publiques inscrite dans la loi sur la TVA actuelle a fondamentalement fait ses preuves. Elle sera reprise dans le projet de loi. Ce qui semble judicieux.

Le problème réside toutefois pour les prestations entre les services - eux-mêmes soumis à la TVA - d'une même collectivité publique, mais notamment aussi pour les prestations entre collectivités publiques. Et ce en particulier parce que la collaboration entre Confédération, cantons et communes a tendance à augmenter pour permettre une utilisation la plus efficace possible des fonds publics. On ne saurait admettre que l'assujettissement à la TVA de prestations entre ces collectivités publiques entrave leur collaboration, voire même la bloque dans certains cas. Nous demandons en conséquence que la nouvelle loi sur la TVA exonère de l'impôt non seulement les prestations au sein d'une même collectivité publique, mais également les prestations entre collectivités publiques. Avec cette disposition, on peut alors également directement résoudre la problématique évoquée ci-dessus des mandats de prestation.

En conséquence, nous considérons judicieux que l'art. 21 chiff. 28 projet LTVA soit libellé comme suit:

Sont exclus du champ de l'impôt:

(...). les prestations au sein de la même collectivité publique et entre les collectivités publiques ainsi que les prestations fournies à des collectivités publiques en exécution de tâches publiques dans le cadre de mandats de prestation.

## 5. Conclusions

1. Les cantons approuvent en principe la partie A du projet présenté de révision de la LTVA. Pour la partie B, nous demandons d'exclure tout d'abord le domaine santé et social du champ de l'impôt.
2. Nous avons demandé, en accord avec d'autres conférences des directeurs, que l'assujettissement injustifié des subventions à la taxe sur la valeur ajoutée soit corrigé (déduction complète de l'impôt préalable). Nous demandons aujourd'hui également que l'exonération des mandats de prestation, telle que prévue à l'art. 33 al. 6 let. b de la loi sur la TVA actuelle, soit appliquée immédiatement et soit également inscrite explicitement dans la nouvelle loi.
3. Afin d'éviter des blocages dans la collaboration entre les collectivités publiques, nous escomptons par ailleurs que soient exclues du champ de l'impôt non seulement les prestations au sein d'une même collectivité publique mais également les prestations entre collectivités publiques.

## Annexe

Le conseiller national Stucky a développé sa proposition comme suit:

*"Ces derniers temps, les pouvoirs publics ont de plus en plus tendance à confier des mandats de prestation plutôt que de verser des subventions, et d'indemniser ces mandats parfois avec un montant fixe, parfois avec un montant qui dépend de cette prestation. L'Administration fédérale des contributions a maintenant déclaré ces mandats de prestation comme étant des mandats, en disant que si les pouvoirs publics confient un mandat celui-ci est alors assujéti à l'impôt car il contient une prestation et une contre-prestation. Il faut toutefois considérer la chose autrement et voir que, même s'il ne s'agit plus nommément d'une subvention, nous avons affaire à un versement des pouvoirs publics. Le meilleur exemple qui nous est donné - tous les exemples nous ont aussi permis de comprendre le problème un peu plus précisément - est probablement celui des caisses de pension publiques. Ces caisses versent non seulement l'AVS ou l'AI, mais exécutent également des tâches qui leur sont confiées, notamment en matière de formation professionnelle et continue. L'Administration fédérale des contributions a en l'occurrence maintenant découvert que l'exécution de ces tâches était soumise à l'impôt. Je suis fermement convaincu que personne dans cette salle n'a jamais imaginé que les caisses de pension devaient soudainement être assujétiées fiscalement. Il y a toutefois très clairement des mandats de prestation qui ont été confiés aux caisses de pension dans le cadre de la loi sur l'AVS, p. ex. à l'art. 130 al. 1. Nous devons maintenant chercher un régime dans lequel il n'y a plus d'assujétiement fiscal. Nous l'avons trouvé en considérant les mandats de prestation des pouvoirs publics comme des subventions. Comme les subventions, les mandats de prestations ne sont en conséquence plus assujétiés à l'impôt. .... En résumé: Les indemnités versées en vertu d'un contrat de prestation égalent des subventions. C'est un changement qui a bien entendu d'énormes conséquences dans tous les domaines possibles."*

(Bulletin officiel, Conseil national, 1999, p. 819; traduction officieuse)