

Nouvelle jurisprudence concernant le traitement des subventions au regard de la TVA

La Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après «CRC») vient de rendre deux décisions relatives à la TVA en matière de subventions et leur impact sur la récupération de l'impôt préalable. Ces deux jugements s'inscrivent dans la ligne de la jurisprudence de la CRC en matière de subventions. Ils conduisent à un résultat conforme au principe même de la TVA, en ce sens que, selon le type de subventions, leur traitement TVA et en particulier leur influence sur le droit à la récupération de l'impôt préalable varie. Ces deux jugements ont toutefois une portée plus large que pour les seules subventions. En effet, le projet de loi sur la TVA qui reprend la réglementation prévue dans l'OTVA, applique le même traitement aux dons.

Compte tenu de l'importance des concepts relatifs aux subventions développés dans les deux décisions de la CRC, il nous a paru opportun de retranscrire de manière détaillée les considérants des deux décisions (ci-dessous 1 et 2), avant d'ajouter quelques remarques et commentaires sur ces deux arrêts et de les mettre en relation avec le projet de loi sur la TVA (ci-dessous 3 et 4).

1. Décision de la CRC du 2 février 99, CRC 80 - 84/97

1.1 L'état de faits

Diverses sociétés de transport au bénéfice d'une concession (ci-après «les entreprises») reçoivent des subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics. L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA (ci-après «AFC»), a rendu une décision formelle au sens de l'article 51 OTVA selon laquelle ces entreprises devaient réduire leur droit à la récupération de l'impôt préalable proportionnellement aux subventions

ou autres contributions reçues des pouvoirs publics.

Les entreprises ont recouru contre cette décision de l'Administration. Elles affirmaient que l'article 30 al. 6 OTVA ne s'appuyait sur aucune base constitutionnelle, l'article 8 al. 2 des dispositions transitoires de la Constitution (ci-après «disp. trans. Cst») ne prévoyant aucune réduction de l'impôt préalable dans le cadre de subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics.

1.2 La décision de la CRC

Après avoir rappelé le processus législatif à l'origine de l'OTVA, ses bases constitutionnelles, le principe de la TVA comme impôt de la consommation, les principes directeurs et fondamentaux régissant cet impôt, ainsi que la retenue avec laquelle la CRC devait examiner la constitutionnalité de l'ordonnance édictée par le Conseil fédéral, la Cour a examiné la constitutionnalité de l'article 30 al. 6 OTVA. Cette question ne saurait être tranchée indépendamment de la question de savoir si les subventions représentent un échange de pres-

tations (art. 4 OTVA) et donc si elles doivent être comprises dans la base de calcul de l'impôt (art. 26 al. 6 let. b OTVA).

Fondé sur l'article 8 al. 2 disp. trans. Cst, l'article 4 let. a et b OTVA prévoit que sont soumises à l'impôt les livraisons de biens faites à titre onéreux sur territoire suisse, ainsi que les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse. L'impôt se calcule sur la contre-prestation, celle-ci étant représentée par tout ce que le destinataire ou un tiers à sa place dépense en contrepartie de la livraison ou la prestation de services (art. 26 al. 1 et 2 OTVA). Ne font cependant pas partie de la contre-prestation les subventions et autres contributions des pouvoirs publics (art. 26 al. 6 let. b OTVA).

Une opération sur territoire suisse est soumise à la TVA pour autant qu'elle soit effectuée à titre onéreux (art. 8 al. 2 disp. trans. Cst; art. 4 OTVA). Cette condition étant voulue par la Constitution, elle lie le Conseil fédéral qui ne saurait s'en écarter. Celui-ci ne peut donc soumettre à l'impôt qu'une opération entrant dans le cadre d'un échange de prestations. Au cas où le Conseil fédéral, lors de la rédaction de l'ordonnance, se serait écarté de la notion de «à titre onéreux», il aurait modifié l'objet de l'impôt tel que défini par la Constitution (la prestation à soi-même mise à part, son caractère imposable étant expressément prévu par l'art. 8 al. 2 disp. trans. Cst) et le juge devrait intervenir. Une opération n'entrant pas dans le cadre de prestations effectuées à titre onéreux, est hors du champ d'application de la TVA et ne doit pas être soumise à l'impôt. De même, une activité en-dehors du champ d'application de la TVA ne saurait avoir une influence sur le montant de l'impôt préalable récupérable pour les activités imposables.

Pour la CRC, il faut donc se demander si les paiements qu'un contribuable



Pierre-Marie Glauser, licencié en droit et ès sciences économiques HSG, avocat, Etude Oberson, Membre du centre de compétence TVA de la Chambre fiduciaire, Genève

reçoit au titre de subventions ou autres contributions des pouvoirs publics s'inscrivent dans le cadre d'un échange de prestations, c'est-à-dire s'ils entrent dans le champ d'application de la TVA. Il faut examiner tout d'abord si les subventions représentent une contre-prestation pour une prestation fournie aux pouvoirs publics ou à un autre destinataire. La CRC rappelle qu'un échange de prestations a lieu lorsque [1]:

1. deux acteurs sont en présence, un «fournisseur» et un «acquéreur»;
2. une prestation est fournie pour laquelle une contre-prestation est due et
3. prestation et contre-prestation sont directement liées économiquement.

Dans le cadre des subventions, la CRC distingue les relations bipartites des relations tripartites. Dans les relations *bipartites*, la subvention représente une contre-prestation dans le cadre d'un échange de prestations soumis lorsque les pouvoirs publics reçoivent en contrepartie de leurs subventions un avantage direct, les pouvoirs publics utilisant («consommant») alors la prestation pour laquelle ils paient une contre-prestation (la subvention). Dans le cadre des relations *tripartites*, la subvention représente une contre-prestation pour une prestation rendue à un tiers différent du payeur de la subvention. Dans ce cas, les pouvoirs publics paient à la place du bénéficiaire de la prestation une partie de la contre-prestation due par celui-ci (art. 26 al. 2 OTVA). Que cela soit dans le cadre de relations bi- ou tripartites, si la subvention représente une contre-prestation pour une prestation rendue, il y a opération imposable (échange économique). Dans ce cas, la subvention est qualifiée par la CRC de fausse subvention (*unechte Subvention*).

Si, au contraire, la subvention ne représente pas une contre-prestation liée directement à une prestation, que cela soit dans une relation bi- ou tripartite, la CRC parle de vraie subvention (*echte Subvention*). Dans ce cas, il n'y a pas échange de prestations, et donc pas opération imposable. La subvention ne remplissant pas le critère de «à titre onéreux» nécessaire pour entrer dans le champ d'application de la TVA, il

ne saurait y avoir d'imposition, que cela soit en intégrant la subvention dans la base de calcul, ou en réduisant le droit à la récupération de l'impôt préalable.

Le fait, par exemple, qu'une subvention soit payée dans l'intérêt général, dans le cadre d'une relation bipartite, n'implique pas en soi que l'Etat reçoit une prestation pour cette contre-prestation. En effet, entre la subvention et l'utilité qu'en retire l'Etat payeur, le lien n'est pas suffisamment direct. Au contraire, le fournisseur de la prestation (p. ex. en l'espèce les entreprises de transport) est soutenu financièrement pour des motifs liés à la politique de transport, à la politique régionale, sociale, etc. Les paiements sont effectués en premier lieu pour le maintien de l'activité des entreprises et ne peuvent pas être liés à un chiffre d'affaires concret et allouable à un cercle défini d'utilisateurs. L'échange prestations/contre-prestations manque donc en l'espèce. Le lien entre la subvention et la prestation est insuffisant. Même en cas de relations tripartites, il est également insuffisant que les subventions soient en relation avec l'activité du subventionné. Le simple fait de payer des subventions pour qu'une entreprise puisse continuer ses activités ou pour diminuer indirectement son niveau de prix ne représente pas non plus un lien suffisant entre la prestation et la contre-prestation. Il faut, au contraire, pour que la subvention soit considérée comme une fausse subvention, qu'un lien direct puisse être établi entre la subvention et une prestation à un tiers (p. ex., les utilisateurs des entreprises de transport). La subvention doit donc directement poursuivre le but de réduire les prix de la prestation rendu à un tiers par celui qui reçoit la subvention.

Au vu de ce qui précède, il apparaît clairement que le terme subvention n'est pas un critère en soi, mais qu'il faut différencier les vraies des fausses subventions, c'est-à-dire celles qui ont lieu en-dehors d'un échange de prestations/contre-prestations de celles qui entrent dans le cadre d'un tel échange.

En cas de *vraies subventions* et autres contributions des pouvoirs publics, que

cela soit dans une relation bipartite ou tripartite, il est justifié de ne pas intégrer la subvention dans la base de calcul, c'est-à-dire de ne pas la considérer comme une contre-prestation (art. 26 al. 6 let. b OTVA). Toutefois, n'entrant pas dans le cadre du champ d'application de la TVA, ces subventions ne doivent pas conduire à une réduction de la déduction de l'impôt préalable.

La CRC conclut donc, dans le cadre d'une vraie subvention, que l'article 30 al. 6 OTVA ne trouve pas de base constitutionnelle dans l'article 8 disp. trans. Cst. et ne doit donc pas être appliqué.

Au contraire des vraies subventions, les *fausses subventions* représentent une contre-prestation dans le cadre d'un échange de prestations soumis à la TVA. Ces subventions doivent donc, dans ce cas, être intégrées dans la base de calcul et soumises à la TVA. La Cour examine si cette imposition des fausses subventions pourrait avoir lieu dans le cadre d'une réduction d'impôt préalable (imposition en amont) et non en intégrant le montant dans la base de calcul (imposition en aval). La CRC arrive à la conclusion que l'imposition en amont (c'est-à-dire par le biais de la réduction de l'impôt préalable) de prestations imposables, n'est pas conforme à l'article 8 al. 2 let. f disp. trans. Cst. qui prévoit expressément que l'impôt est calculé sur la contre-prestation. Ce mode d'imposition conduirait d'ailleurs à des discriminations, les entreprises ayant des structures de coûts (et donc d'impôt préalable) pouvant varier considérablement. La disposition qui prévoit une réduction de l'impôt préalable (en amont) selon le rapport existant entre les subventions et le chiffre d'affaires imposable total (côté aval) mélange le côté amont et le côté aval et conduit à une imposition hasardeuse qui n'est pas compatible avec l'article 8 al. 2 let. f disp. trans. Cst. Pour ces raisons, les fausses subventions, représentant des contre-prestations pour une prestation imposable, doivent toujours être imposées en aval et ne peuvent pas donner lieu à une réduction du droit de récupération de l'impôt préalable (en amont). Dans le cas de fausses subventions également, l'article 30 al. 6 OTVA ne doit pas être appliqué.

La CRC arrive également à la conclusion que l'article 30 al. 6 OTVA ne doit pas être appliqué en vertu d'autres droits constitutionnels comme développé ci-dessous.

La réglementation actuelle dans l'OTVA implique que des prestations comparables sont frappées par la TVA de manière différente selon que l'assujetti ne reçoit aucune subvention, ne reçoit que des fausses ou des vraies subventions ou un mélange des deux. Le traitement TVA varie également selon la proportion entre les subventions et le chiffre d'affaires total de l'assujetti. Les montants d'impôt préalable sont également pertinents pour la détermination de la charge fiscale. Tous ces facteurs peuvent conduire à une inégalité de traitement pour des assujettis rendant des prestations similaires, ce qui ne serait pas compatible avec l'article 4 Cst. Au cas où ces assujettis frappés de manière inégale par la TVA devraient être des concurrents directs au sens de l'article 31 Cst., le principe de la neutralité interne de la TVA serait également violé.

Dans le cadre de la procédure, l'AFC a fait valoir l'argument que les subventions ne faisant pas partie de la base de calcul (art. 26 al. 6 let. b OTVA), une absence de réduction de l'impôt préalable en cas de subventions ou autres contributions des pouvoirs publics permettrait aux assujettis subventionnés de toujours pouvoir faire valoir dans leur décompte trimestriel une créance envers l'AFC, c'est-à-dire un surplus d'impôt préalable («*Vorsteuerüberschuss*»). Cette situation conduirait à une sorte de «subvention» supplémentaire. L'AFC en conclut que le traitement fiscal des subventions doit correspondre à la méthode utilisée en relation avec les opérations hors champ de l'impôt de l'article 14 OTVA qui n'ouvrent pas le droit à la réduction de l'impôt préalable.

La Cour n'a pas suivi ces arguments de l'AFC. Ils se basent sur l'hypothèse erronée que des opérations en-dehors du champ d'application de la TVA (p. ex. des vraies subventions) peuvent influencer le droit à la récupération de l'impôt préalable et de ce fait, la charge fiscale effective. Selon la CRC, l'AFC

part également de l'hypothèse que des opérations qui représentent une contre-prestation soumise à TVA (p. ex. des fausses subventions) ne doivent pas être intégrées dans la base de calcul. Enfin, ces arguments se fondent sur un mélange incorrect entre les prestations en aval et les prestations en amont. La CRC rappelle que les opérations hors champ de l'impôt au sens de l'article 14 OTVA («*unecht befreite Leistungen*») sont comprises dans le champ d'application de la TVA [2], et dès lors ne peuvent être comparées à des vraies subventions qui sont hors du champ d'application de la TVA. Il n'est, dès lors, pas à craindre que ces deux notions soient confondues. En effet, une opération en-dehors du champ d'application de la TVA ne saurait être hors champ de l'impôt [3], puisqu'une telle «exonération» n'est possible que si l'opération est préalablement soumise à l'impôt, c'est-à-dire dans le champ d'application de la TVA.

La CRC écarte également l'argument de l'AFC selon lequel le paiement d'une subvention conduirait inmanquablement à un surplus d'impôt préalable. Pour la CRC, ou une subvention est en-dehors du champ d'application de la TVA, et dans ce cas, elle n'influence pas le droit à la récupération de l'impôt préalable, ou elle se trouve à l'intérieur du champ d'application de la TVA et dans ce cas, elle est imposée en aval, c'est-à-dire intégrée dans la base de calcul. Dans les deux cas, un excédent d'impôt préalable est objectivement impossible.

La CRC ajoute que si l'argumentation de l'AFC était poussée à l'extrême, cela aurait pour conséquence que toutes les opérations de financement en-dehors du champ d'application de la TVA, voire tous les versements de fonds à un assujetti (succession, donation, gain, loterie, etc.) devraient conduire à une réduction de l'impôt préalable. Ceci ne saurait être la volonté de la Constitution.

L'AFC a également mis en avant le fait qu'une différenciation des différents types de subventions serait trop compliquée et qu'une réduction de l'impôt préalable proportionnellement à toutes les subventions reçues (sans

distinction du type de subventions) demeure la seule solution praticable. La Cour n'a pas été convaincue par ces arguments de l'AFC en relation avec la praticabilité, l'économie de la perception et les difficultés de délimitation dans la pratique. L'Administration ne saurait se soustraire à la nécessité d'examiner si, dans un cas pratique, il y a échange soumis à la TVA et si un état de faits remplit les critères pour être imposable. Les seules considérations de praticabilité, d'économie de la perception ou des difficultés de délimitation ne sauraient justifier de s'écarter de l'article 8 disp. trans. Cst.

Enfin, la CRC reconnaît que le projet de loi sur la TVA (art. 36 al. 7 et 31 al. 6 let. b du projet de LTVA) prévoit la même règle que l'OTVA. Toutefois, la CRC jugeant sur la base du droit en vigueur, elle ne saurait prendre en compte le projet de LTVA.

Au vu de ces considérants, la CRC a donné raison aux différentes entreprises recourantes. La procédure étant toutefois une procédure en constatation portant sur le principe, la CRC n'a pas effectué de calcul de l'impôt en l'espèce. Dans la détermination de charges fiscales, elle déclare qu'il faudra différencier les vraies subventions des fausses selon les critères définis dans le présent arrêt. Au cas où des difficultés dans la délimitation de ces deux types de subventions devraient survenir, il faudrait alors, déclare la CRC, avoir recours à une nouvelle procédure judiciaire.

2. Décision de la CRC du 3 février 99, CRC 127/97

2.1 L'état de faits

Ce deuxième arrêt de la CRC concerne un centre d'éducation et de travail pour handicapés organisé en la forme d'une fondation et poursuivant un but d'éducation et de formation d'enfants handicapés (ci-après: le «Centre»). Le litige portait sur plusieurs points. Dans sa décision sur réclamation, l'AFC a déclaré entre autre [4]:

– «*Que l'impôt préalable non directement allouable à une activité impo-*

sable doit être réduit en proportion des subventions ou autres contributions des pouvoirs publics»,

- «Que l'impôt préalable non directement allouable à une activité imposable doit être réduit proportionnellement aux dons, legs et autres versements volontaires».

Le Centre a recouru contre cette décision sur réclamation en demandant à la CRC de constater que les contributions reçues au sens de l'article 73 de la loi sur l'assurance invalidité et les autres contributions des pouvoirs publics, de même que les dons et autres versements volontaires de toute sorte ne représentent pas du chiffre d'affaires et n'ont aucune influence sur le calcul de l'impôt préalable récupérable [5].

2.2 La décision de la CRC

En ce qui concerne les subventions, la CRC a repris le raisonnement développé dans sa décision du 2 février 1999 (voir ci-dessus 1.2.). Nous ne retranscrivons pas ici à nouveau ce raisonnement, mais nous nous contenterons de présenter les éléments nouveaux par rapport à la décision relatée ci-dessus.

La CRC reprend le raisonnement basé sur la notion de «à titre onéreux» et conduisant à la distinction entre les vraies et les fausses subventions. Elle arrive à la conclusion que, en l'espèce, elle est appelée à trancher la question de savoir si les subventions payées par l'assurance invalidité (ci-après: l'«AI») aux établissements, ateliers et homes pour handicapés pour la construction, l'agrandissement ou la rénovation d'ateliers d'occupation permanente et de homes, et pour leurs frais supplémentaires d'exploitation découlant de l'occupation d'invalides, au sens de l'article 73 al. 2 let. b et c de la loi sur l'assurance invalidité, doivent être considérées comme des vraies ou des fausses subventions. Pour ce faire, il faut déterminer si les subventions de l'AI représentent une contre-prestation pour une prestation fournie aux pouvoirs publics ou à des tiers (dans ce cas, il s'agirait de fausses subventions imposables) ou si elles ne s'inscrivent pas dans le cadre d'un échange de prestations et sont donc hors du champ de la TVA (dans ce cas, il s'agirait de vraies subventions).

Les subventions sont payées aux établissements qui ont des frais supplémentaires engendrés par l'occupation d'invalides. Ces frais se mesurent en fonction des coûts que supporterait un établissement comparable mais n'occupant que du personnel parfaitement apte au travail. Les coûts supplémentaires en cas d'occupation d'invalides sont causés par la nécessité d'avoir du personnel d'encadrement supplémentaire, par les frais de transports, par l'aménagement particulier des locaux, etc.

Cette description des règles d'octroi des subventions fait ressortir clairement un lien entre les paiements de l'AI et les prestations fournies par les institutions et les centres pour handicapés [6]. Ces subventions ne poursuivent pas le but de soutenir le prestataire de services, mais la prestation elle-même et représentent donc une contribution visant à réduire le prix des prestations rendues par le Centre. Il existe un lien suffisant entre les prestations du recourant et les paiements de l'AI. Les subventions doivent donc être considérées comme des fausses subventions et doivent être intégrées dans la base de calcul.

En l'espèce, les prestations fournies par le Centre sont des opérations entrant dans le cadre de l'article 14 ch. 7 OTVA et donc hors champ de l'impôt. Dès lors ces prestations ne sont pas imposables, mais n'ouvrent pas le droit à la récupération de l'impôt préalable. Le recourant ne doit donc pas réduire son droit à la récupération de l'impôt préalable en fonction des subventions reçues, mais, comme pour toutes les opérations hors champ de l'impôt, dans le cadre de l'article 13 OTVA en fonction de son chiffre d'affaires provenant des activités hors champ.

La CRC précise également que le raisonnement développé pour les subventions s'applique également aux dons de toutes sortes. Dans chaque cas, il convient d'examiner si le montant reçu l'est dans le cadre d'un échange de prestations ou non. La question décisive est de savoir si le donateur effectue une dépense pour obtenir une prestation imposable ou pour qu'un tiers à sa place puisse obtenir une telle prestation.

Dès lors, la pratique selon laquelle l'AFC réduit le droit à la récupération de l'impôt préalable en fonction des dons de toutes sortes reçus par l'assujetti [7] ne trouve aucune base légale dans l'OTVA.

3. Remarques sur les deux décisions de la CRC

Les deux décisions de la CRC relatées ci-dessus mettent en lumière quelques questions sur lesquelles nous souhaiterions revenir. Il s'agit de la question de la délimitation des opérations dans le champ de la TVA et de celles qui n'en font pas partie (ci-dessous 3.1.), du problème de la récupération de l'impôt préalable (ci-dessous 3.2.) et du principe de la neutralité fiscale dans le cadre de subventions (ci-dessous 3.3.). Enfin, nous nous tournerons vers le futur pour examiner le projet de loi sur la TVA en relation avec les subventions (ci-dessous 3.4.).

3.1 Dans le champ d'application ou hors du champ d'application de la TVA?

a) Le champ d'application de la TVA

Les deux décisions de la CRC rappellent très clairement que la première question qui se pose en matière de TVA est de savoir si les opérations examinées entrent dans le cadre du champ d'application de la TVA ou sont hors de celui-ci. Si une opération est imposable, c'est que tout d'abord elle entre dans le cadre du champ d'application de la TVA (elle correspond à la notion de l'objet de l'impôt telle que définie par la constitution). Elle peut ensuite être franche d'impôt pour des raisons sociales, politiques, etc., comme dans le cadre des opérations hors champ au sens de l'article 14 OTVA [8] ou exonérées au sens de l'article 15 OTVA. Dans ce dernier cas, d'ailleurs, on parle à juste titre d'opérations imposables à 0 % [9].

La notion de l'objet de l'impôt et donc de l'étendue du champ d'application de la TVA est fixée à l'article 8 disp. trans. Cst. L'une des caractéristiques fondamentale d'une opération soumise

à la TVA est qu'elle a lieu «à titre onéreux» (art. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. Cst; art. 4 OTVA) [10]. Le caractère onéreux implique l'existence d'un échange. À une prestation doit correspondre une contre-prestation. Ceci découle d'ailleurs également de la notion d'assujetti définie à l'article 17 OTVA («... quiconque ... exerce une activité commerciale ... en vue de réaliser des recettes...») et de la définition de la base de calcul telle que prévue à l'article 26 OTVA.

La CRC s'est plusieurs fois déjà prononcée sur la notion de contre-prestation [11]. Comme elle l'a rappelé dans la décision du 2 février 1999 ci-dessus, l'existence d'une contre-prestation ne peut être admise que si trois conditions principales sont remplies:

- d'abord, les participants à l'opération doivent se trouver dans un rapport de fournisseur et d'acquéreur;
- ensuite, une prestation doit être fournie pour une contre-prestation;
- enfin, il doit exister un lien direct entre la prestation et la contre-prestation.

Si ces trois conditions sont remplies, la prestation est fournie à titre onéreux et entre dans le champ d'application de la TVA. Si les autres conditions de l'objet de l'impôt sont remplies, la prestation est imposable. Dans le cadre des subventions, ces trois conditions détermineront si le montant versé par les pouvoirs publics le sont à titre de vraies ou de fausses subventions.

b) Vraies et fausses subventions

La distinction entre vraies et fausses subventions (entre «echte» et «unechte Subventionen») n'est pas nouvelle [12]. Comme le précisait déjà la CRC dans sa plus ancienne jurisprudence [13], les vraies subventions ne sont pas versées à titre de compensation pour une prestation mais pour permettre au prestataire de maintenir son activité. Il y a un lien non pas entre la prestation et la contre-prestation, mais entre le prestataire et la subvention. Les motifs du paiement des pouvoirs publics résident dans le fait que le prestataire présente certaines caractéristiques qui lui donnent droit aux subventions. Ces raisons

MWST: Kürzung des Vorsteuerabzugs beim öffentlichen Verkehr verfassungswidrig

Der Informationsdienst für den öffentlichen Verkehr LITRA, Bern, hat zum SRK-Entscheid folgende Mitteilung verbreitet:

Die subventionierten Unternehmungen und Organisationen müssen gemäss heute geltender Verordnung bei der Abrechnung der Mehrwertsteuer ihren Vorsteuerabzug in dem Verhältnis kürzen, wie Bund, Kantone und Gemeinden diese Unternehmungen unterstützen. Davon betroffen sind auch die öffentlichen Verkehrsbetriebe vom kleinen Gemeindebus bis zur grossen SBB. In einem Musterverfahren hat nun die Eidgenössische Steuerrekurskommission jenen Verkehrsunternehmungen Recht gegeben, welche die Rechtmässigkeit dieser Praxis der Steuerverwaltung bestritten haben. Trotzdem hat die Eidgenössische Steuerverwaltung das Verfahren an das Bundesgericht weitergezogen, wie soeben bekannt wurde.

Die Steuerrekurskommission stellt fest, dass die Kürzung des Vorsteuerabzugs bei den subventionierten Unternehmungen des öffentlichen Verkehrs verfassungswidrig ist. In der ausführlichen

Begründung wird dargelegt, dass es ausgeschlossen sei, dass ein Vorgang, der ausserhalb des mehrwertsteuerlichen Geltungsbereichs liegt, eine Kürzung des Vorsteuerabzugs und damit eine Steuerbelastung zur Folge haben könne. Das Urteil dürfte über den öffentlichen Verkehr hinaus von grosser Tragweite sein, z. B. bei Sportorganisationen oder Kulturinstitutionen.

Der Verband öffentlicher Verkehr (VöV) hat bei der Beratung des neuen Mehrwertsteuergesetzes in den parlamentarischen Kommissionen und im Parlament diese Art der Besteuerung der Subventionen federführend bekämpft. Das vorliegende Urteil hat keine direkte Wirkung auf das Gesetz. Der öffentliche Verkehr erwartet jedoch, dass das Parlament dieses Signal der Justiz aufnimmt und diese verfassungswidrigen Bestimmungen im zukünftigen Bundesgesetz korrigiert. Sonst wäre die Schweiz das einzige Land, in dem Bahn- und Busbillette mit der Mehrwertsteuer zum Normalsatz belastet werden und gleichzeitig die bezahlten Vorsteuern nicht voll abgezogen werden können.

peuvent résider dans le fait que le bénéficiaire des subventions est situé dans certaines zones et que l'Etat souhaite y maintenir sa présence, qu'il exerce une activité qui n'est plus rentable mais qui est d'intérêt public, qu'il apporte un rayonnement particulier à la région, etc.

Il faut rappeler que la TVA est un impôt sur la consommation («Verbrauchssteuer») et non pas un impôt sur les entreprises («Verkehrssteuer»). Il doit donc frapper les consommateurs finaux [14]. Dans le cadre de vraies subventions, le montant payé ne l'étant pas à titre de dédommagement pour la prestation effectuée par le prestataire, il ne saurait être question de consommation. Les vraies subventions ne sont pas la conséquence de la consommation d'une prestation, mais, au contraire, tendent à maintenir, permettre ou améliorer les conditions dans lesquels s'effectuent la consommation (p.ex. en assurant la survie d'un petit train de montagne, la présence d'un

théâtre, etc.). L'Etat ne consomme pas, mais cherche à permettre la consommation.

Ce point de vue est d'ailleurs conforme à celui de la Cour de Justice des Communautés européennes (ci-après: «CJCE») et à sa jurisprudence relative à la 6^{ème} directive communautaire en matière de TVA (ci-après: la «6^{ème} directive»). Dans une affaire mettant en cause un producteur de lait ayant reçu une indemnité pour cesser sa production laitière, l'avocat général précisait que «le champ d'application de la TVA est limité en raison de sa nature d'impôt sur la consommation. Un commerçant doit fournir des biens ou des services en vue de leur consommation par des clients identifiables en échange d'un prix payé par ces derniers ou par des tiers.» [15] Et la CJCE de juger que «dans ces circonstances, l'engagement de l'exploitant agricole d'abandonner sa production laitière n'apporte ni à la Communauté ni aux autorités nationales compétentes d'avantages de na-

ture à permettre de les considérer comme les consommateurs d'un service.» [16]

L'article 11 A al. 1 let. a de la 6^{ème} directive précise d'ailleurs que «la base d'imposition est constituée ... par tout ce qui constitue la contre-prestation obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire ... y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.» [17] Ceci va exactement dans le sens de la jurisprudence de la CRC selon laquelle une subvention liée directement à une prestation (fausse subvention) entre dans la base de calcul de la TVA.

Cette distinction existe également en droit allemand. Le «Bundesfinanzhof» a jugé que les paiements effectués par des tiers (donc en cas de relation tripartite) ne font pas partie de la contre-prestation s'ils sont faits en faveur du prestataire et non de l'acquéreur de la prestation. La distinction entre un paiement de la part d'un tiers (fausse subvention) et une vraie subvention doit se faire par rapport à la personne à qui la subvention est versée et par rapport au but du paiement [18]. Enfin, selon le droit allemand, il y a contre-prestation d'un tiers, lorsque celui-ci a la volonté de payer pour une prestation. La contre-prestation est effectuée parce qu'une prestation a été rendue (principe de causalité [19]). Cette volonté de dédommager («Abgeltungswille») n'existe pas lorsque les paiements du tiers sont effectués pour soutenir le prestataire et ne sont pas en relation directe avec une prestation. Dans ce cas, les paiements ne sont pas effectués pour des prestations mais parce que des prestations sont effectuées [20].

c) Conséquences de la distinction entre vraies et fausses subventions

Comme l'a clairement exprimé la CRC dans ses deux dernières décisions relatives aux subventions, la notion de contre-prestation et la distinction entre fausses et vraies subventions a deux conséquences:

- la première est que les fausses subventions, étant caractérisées par le fait qu'elles sont dans le champ d'application de la TVA, sont soumises à

la TVA et sont donc imposables. Ceci se vérifie en particulier dans les relations bipartites où l'Etat paie pour une prestation qu'il reçoit directement (l'échange prestation/contre-prestation a lieu entre deux parties). Mais ceci s'applique aussi aux relations tripartites. Dans ce cas, l'Etat paie tout ou partie de la contre-prestation pour une prestation fournie à un tiers, le consommateur de la prestation. Dans les deux cas, la fausse subvention représente une contre-prestation pour une prestation imposable. Elle doit donc être intégrée dans la base de calcul de l'impôt (art. 26 al. 2 OTVA).

Si les fausses subventions entrent dans la base de calcul de l'impôt et sont donc soumises à la TVA, reste à déterminer si l'opération imposable pour laquelle les fausses subventions sont payées comme contre-prestation sont imposables. Tel n'est pas le cas s'il s'agit d'opérations énumérées à l'article 14 OTVA, comme par exemple les prestations rendues par le centre pour handicapés dans l'affaire ci-dessus. Dans ce cas, bien sûr, l'article 13 OTVA s'applique et l'impôt préalable lié à ces prestations n'est pas récupérable ou, en cas de double affectation, il convient de réduire le droit à la récupération en proportion de ces activités (art. 32 OTVA). Mais les fausses subventions peuvent également être exonérées au sens de l'article 15, c'est-à-dire exportée et imposées au taux 0 %. Tel serait par exemple le cas de subventions payées par l'Etat à la place d'un acquéreur de la prestation domicilié à l'étranger (p. ex. au cas où la Confédération soutiendrait des activités dans des pays en voie de développement). En effet, l'article 26 al. 1 OTVA précise que l'impôt se calcule sur la contre-prestation payée pour un service ou un bien. L'article 26 al. 2 OTVA définit la contre-prestation comme étant tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en échange de la prestation de services. Dès lors, la contre-prestation est également ce qu'un tiers paie en lieu et place de l'acquéreur d'un bien ou d'un service, en vue de l'extinction de sa créance [21]. C'est la nature économique d'une prestation qui décide

de son traitement TVA, pas la provenance de la contre-prestation pour cette prestation. Dès lors, si une prestation est exportée, le fait que tout ou partie de la contre-prestation est payée depuis la Suisse ne doit pas empêcher l'application du taux de 0 %.

De ceci découle que l'article 26 al. 6 let. b OTVA ne doit pas s'appliquer aux fausses subventions;

- la seconde conséquence est que les vraies subventions ne faisant pas partie du champ d'application de la TVA, elles ne sauraient être imposées. Il est clair que dans ce cas, l'article 26 al. 6 let. b OTVA ne s'applique pas. En effet, les vraies subventions ne représentant, par définition, pas une contre-prestation pour une prestation imposable, elles ne sauraient être imposées en aval. Dans la base de calcul de quelle prestation imposable seraient-elles intégrées? Mais le fait que les vraies subventions ne sont pas comprises dans le champ d'application de la TVA implique également qu'elles ne sauraient donner lieu à une imposition indirecte sous la forme d'une réduction au droit de l'impôt préalable.

3.2 La réduction du droit à la récupération de l'impôt préalable

La réduction de l'impôt préalable découle du système même de la TVA. Pour arriver à imposer le consommateur, la TVA est perçue à chaque phase de la production auprès des assujettis. Afin d'éviter une accumulation de l'impôt, ceux-ci peuvent déduire l'impôt préalable, c'est-à-dire qu'ils ne doivent payer à l'administration que la différence entre l'impôt brut, calculé sur leur revenu provenant de livraisons ou de prestations de services et l'impôt qui leur a été facturé par leurs fournisseurs ou prestataires de services [22].

Dans deux cas, le droit à la récupération de l'impôt préalable est exclu: lorsque les dépenses grevées d'impôt préalable sont utilisées pour des activités hors champ de l'impôt au sens de l'article 14 (art. 8 al. 2 let. b disp. trans.

Cst) et lorsqu'elles n'ont pas un caractère commercial (art. 8 al. 2 let. h disp. trans. Cst). Dans le premier cas, si les prestations dans le champ d'application de la TVA ne sont pas imposées, elles ne bénéficient pas du mécanisme total de la TVA [23]. La chaîne d'imposition s'arrêtant à l'assujetti, il ne peut pas déduire l'impôt préalable [24]. Dans le second cas, il est également normal que les dépenses n'entrant pas dans la chaîne de production ne donnent pas le droit à l'assujetti de récupérer l'impôt préalable. Le consommateur assujetti serait sinon privilégié par rapport au non assujetti qui paie la TVA sans pouvoir déduire l'impôt préalable. En cas de double affectation, c'est-à-dire dans les situations où le contribuable utilise des biens ou des prestations de services aussi bien pour des opérations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à des fins ne donnant pas ce droit, il est normal que celui-ci ne puisse pas récupérer l'ensemble de l'impôt préalable [25]. Si l'assujetti supporte des dépenses grevées d'impôt préalable et directement attribuables à une activité ne donnant pas le droit à la récupération de l'impôt préalable, ce droit lui sera tout bonnement refusé. Si en revanche il affecte a posteriori de telles dépenses à une activité excluant la récupération de l'impôt préalable, le mécanisme correctif de la prestation à soi-même viendra corriger la récupération de l'impôt préalable (art. 8 al. 1 OTVA).

Dans ce contexte, l'article 30 al. 6 OTVA n'a pas sa place, comme l'a clairement jugé la CRC dans les deux arrêts dont il est question ici.

Les fausses subventions étant des contre-prestations pour des activités dans le champ d'application de la TVA, elles ne doivent pas, en principe, empêcher le droit à la récupération de l'impôt préalable. En effet, le droit à la récupération ne dépendra pas de la provenance de la contre-prestation (la fausse subvention), mais de la nature de la prestation pour laquelle la contre-prestation est due. C'est en effet la prestation soumise qui définira la nature TVA de la transaction et qui déterminera si l'impôt préalable lié aux dépenses effectuées pour cette prestation peut être récupéré. En principe, la

prestation étant dans le champ d'application de la TVA, le droit à la récupération devrait être garanti. Demeurent réservées les situations où la prestation entre dans le cadre de l'article 14 OTVA.

Les vraies subventions ne doivent pas non plus interférer sur le droit à la récupération de l'impôt préalable. La CRC met en avant le fait que, n'étant pas dans le champ d'application de la TVA, réduire le droit à la récupération de l'impôt préalable reviendrait à les imposer indirectement. De plus, selon la CRC, d'autres droits constitutionnels interdisent l'application de l'article 30 al. 6 OTVA. A cela s'ajoutent les deux arguments suivants:

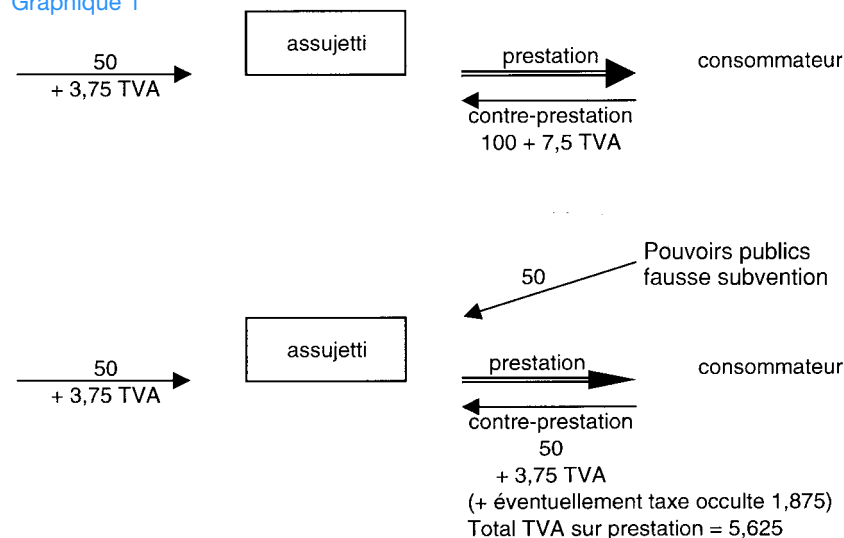
- les vraies subventions ne sont, par définition, pas directement liées à une prestation particulière de celui qui les reçoit. La composition et la nature du chiffre d'affaires de l'assujetti sont de ce fait indépendantes des subventions qu'il reçoit. Si, l'intégralité des prestations fournies par l'assujetti sont imposables, 100 % de ses dépenses sont utilisées pour une activité donnant droit à la déduction de l'impôt préalable. Tout l'impôt préalable doit pouvoir être déduit. Si en revanche, l'assujetti effectue des opérations hors champs au sens de l'article 14 OTVA, la récupération de l'impôt préalable devra être réduite

en conséquence. Dans les deux cas, toutefois, les subventions n'influencent pas la nature des activités exécutées par l'assujetti. Aucune dépense n'est effectuée en vue d'obtenir des vraies subventions, celles-ci n'étant pas la contre-prestation pour une activité de l'assujetti. Il n'y a dès lors pas lieu de réduire le droit à la récupération de l'impôt préalable;

- comme il a été dit ci-dessus, les vraies subventions sont payées pour des raisons qui ont trait à l'assujetti et non à titre de contre-prestation pour une prestation de celui-ci. Les vraies subventions représentent un financement de l'assujetti. Elles tendent à assurer, pour des raisons qui sont propres à celui qui les paie (intérêt général, maintien d'une activité dans une région, etc) que le prestataire pourra maintenir ses activités. Elles assurent donc le financement de celui qui les reçoit.

Etant du ressort du financement de l'assujetti, elles ne sauraient influencer le droit à la récupération de l'impôt préalable. En effet, il ne viendrait à personne l'idée de soumettre à la TVA le versement de fonds propres lors de la création d'une entreprise ou l'augmentation d'une ligne de crédit auprès d'une banque. Dans ces deux cas, il ne saurait pas non plus être question de réduire le droit à la récupération de l'impôt préalable.

Graphique 1



Dès lors, pourquoi appliquer un traitement différent pour les vraies subventions? Comme dans le cas de fonds propres ou de fonds étrangers, les (vraies) subventions ne font pas partie de la chaîne de production et de consommation, mais de la manière dont celle-ci est financée.

Il est possible que les subventions permettent d'avoir un surplus d'impôt préalable qui ne serait pas possible sinon. En effet, elles servent au financement des dépenses grevées d'impôt préalable de l'assujetti. Or, il n'est pas exclu que les recettes de celui-ci ne couvrent pas ses frais. L'impôt en amont pourrait donc, dans ce cas, être plus élevé que l'impôt en aval. Dans une telle situation, les subventions peuvent permettre à un assujetti de survivre en ayant un flux de dépenses en amont plus important que son chiffre d'affaires en aval. Grâce à celui qui paie les subventions, l'assujetti travaille à perte. Il n'en demeure pas moins que l'intégralité des dépenses sont allouées à des activités imposables (ou éventuellement hors champ) et une réduction de l'impôt préalable n'a pas lieu d'être (ou éventuellement dans la mesure où du chiffre d'affaires hors champ est effectué). C'est le concept même de la subvention qui occasionne cette situation anormale. C'est le but de la subvention que de

permettre à une entreprise non rentable de survivre et ceci pour des raisons qui sont propres aux différentes subventions. La TVA n'a pas à corriger cette anomalie du système voulue pour diverses raisons et inhérente au principe des subventions. Si une entreprise décidait de vivre sur ses fonds propres et de travailler à perte jusqu'à épuisement de ceux-ci, elle pourrait avoir, jusqu'à sa mise en faillite, un excédent d'impôt préalable récupérable. Il en va de même pour une entreprise subventionnée, le payeur de la subvention assurant que la mise en faillite n'aura jamais lieu.

3.3 Le principe de la neutralité fiscale

Le principe de la neutralité fiscale est un principe directeur et fondamental de la TVA. Il tend à assurer que toutes les prestations qui se trouvent dans un rapport de concurrence soient soumises à la TVA de manière similaire [26]. Cette imposition similaire de toutes les prestations offertes par des concurrents directs doit être indépendante de la longueur de la chaîne de production et du financement. En effet, la TVA ne saurait imposer différemment des opérations financées par des fonds propres de celles financées par des fonds étrangers. Il en va de même en cas de subventions.

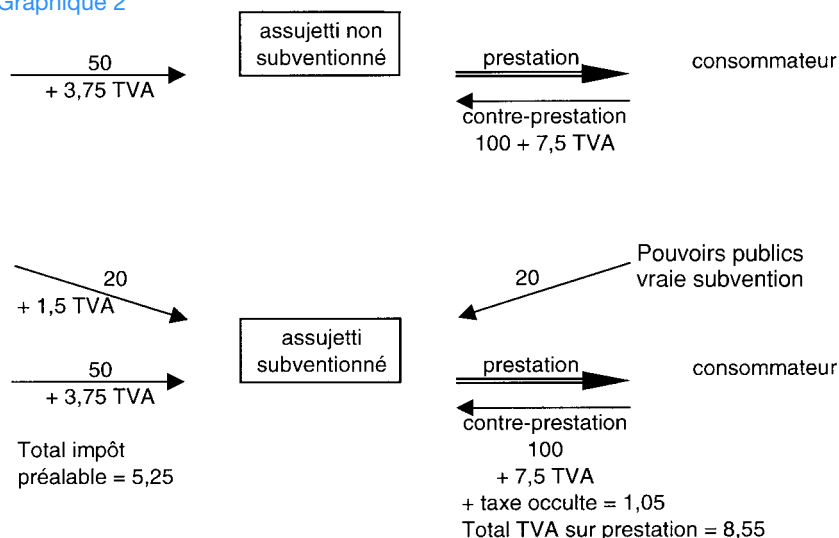
Comme le relève la CRC dans ses deux décisions concernant les subventions, intégrer les vraies subventions dans le calcul du droit à la récupération de l'impôt préalable reviendrait à traiter différemment les entreprises en fonction de leur financement [27]. Ajoutons que le fait même de ne pas intégrer les fausses subventions dans la base de calcul conduit également à une inégalité.

Deux exemples permettent d'illustrer ceci:

En cas de *fausses subventions*, une partie de la contre-prestation pour une prestation est payée par celui qui verse la subvention. Prenons la situation où une entreprise fournit une prestation imposable valant 100. Les dépenses grevées de TVA liées à cette activité ascendent à 50. Le *graphique 1* présente deux situations: dans la première situation, le consommateur paie lui-même l'intégralité de la contre-prestation pour la prestation et supporte donc 7,5 de TVA. L'assujetti récupère tout l'impôt préalable (3,75). Dans la seconde situation, les pouvoirs publics paient la moitié de la contre-prestation à la place du consommateur (fausse subvention). Dans ce cas, la TVA supportée par le consommateur ne sera que de 3,75. Si l'on applique également aux fausses subventions la règle actuellement en vigueur dans l'OTVA (art. 26 al. 6 let. b et art. 30 al. 6 OTVA), les 50 payés à titre de fausses subventions n'entrent pas dans la base de calcul. En revanche, l'impôt préalable est réduit proportionnellement. L'assujetti ne récupérera que 1,875 de TVA (50% de son impôt préalable de 3,75). Même s'il répercute sur le consommateur la TVA qui lui a été facturée par son fournisseur et qu'il n'a pas pu récupérer (taxe occulte de 1,875), le consommateur ne supportera que 5,625 de TVA. La prestation n'aura donné lieu qu'à une imposition de 5,625 contre 7,5 en l'absence de fausses subventions. Il y a donc une inégalité de traitement entre les deux situations et la neutralité de la TVA n'est pas garantie.

En cas de *vraies subventions*, les montants reçus par l'assujetti ne le sont pas à titre de contre-prestation pour sa prestation. Dans la même situation que

Graphique 2



celle de l'exemple ci-dessus, le consommateur paie dans les deux cas une contre-prestation de 100, que la prestation provienne d'un assujetti subventionné ou non. L'assujetti reçoit toutefois dans un des deux cas une subvention pour lui permettre de mener son activité et qui n'est pas directement liée à une prestation précise (p. ex. parce qu'il se trouve dans une zone reculée de montagne et qu'il a des frais supplémentaires de transport de 20). Le [graphique 2](#) illustre cette situation. Dans les deux cas, le consommateur paie la TVA calculée sur la contre-prestation, à savoir 7,5. Dans le cas de l'entreprise subventionnée, en raison de l'article 30 al. 6 OTVA, l'impôt préalable ne peut cependant être récupéré qu'à raison de 80% et ceci quand bien même 100% des dépenses sont utilisées pour effec-

tuer la prestation imposable fournie au consommateur. Il en résulte une taxe occulte de 1,05 (20% de 5,25). Le montant de la TVA grevant la prestation ascendera à 8,55 au lieu de 7,5 en l'absence de subventions. L'entreprise subventionnée est ainsi désavantagée par rapport à l'entreprise non subventionnée et ceci quand bien même elles rendent l'une et l'autre la même prestation. Là encore le principe de la neutralité n'est pas respecté.

3.4 Le traitement des subventions dans le projet de Loi sur la TVA (P-LTVA)

Le traitement des subventions dans la LTVA reprend celui qui prévaut dans l'OTVA.

L'article 31 al. 6 let. b P-LTVA prévoit de ne pas intégrer les subventions et autres contributions des pouvoirs publics dans la base de calcul. L'article 36 al. 7 P-LTVA prévoit en outre que le droit à la récupération de l'impôt préalable doit être réduit proportionnellement aux subventions et autres contributions des pouvoirs publics. Ces deux dispositions, comme l'a jugé la CRC pour l'OTVA dans les deux arrêts relatés ci-dessus, ne sont pas compatibles avec le système de la TVA.

Ne pas inclure les *fausses subventions* dans la base de calcul revient à favoriser l'assujetti dont la prestation est payée en partie directement par le consommateur et en partie par l'Etat. Le principe de la neutralité fiscale n'est

pas respecté. Le fait de ne pas permettre la récupération totale de l'impôt préalable ne permet pas de corriger entièrement cette inégalité, comme le montre l'exemple ci-dessus (*graphique 1*). En l'état du projet de LTVA, une solution consisterait à interpréter le terme «subventions et autres contributions des pouvoirs publics» comme étant uniquement les vraies subventions et à exclure tous paiements des pouvoirs publics représentant une contre-prestation des règles applicables aux subventions. Cette interprétation serait possible par analogie au traitement prévu pour les dons. En effet, selon l'article 31 al. 2 P-LTVA, les dons directement liés à du chiffre d'affaires doivent être intégrés dans la base de calcul. Cela créerait toutefois une incertitude juridique qu'il serait sage d'éviter, le projet étant encore modifiable.

Le traitement des *vraies subventions* n'est pas non plus satisfaisant dans le projet de LTVA. En effet, comme nous l'avons vu ci-dessus, l'application de l'article 36 al. 7 P-LTVA n'est pas cohérent avec le système de la TVA. Par le mécanisme de la réduction de l'impôt préalable, il revient à imposer différemment des opérations selon le mode de leur financement. Le traitement appliqué aux vraies subventions le serait également aux dons qui ne pourraient pas être directement liés à du chiffre d'affaires. Dans les deux cas (subventions et dons), l'article 36 al. 7 L-TVA ne respecte pas le principe de la neutralité fiscale. Il y aurait donc lieu de supprimer cet article.

Ainsi, à la lumière des deux décisions de la CRC du 2 et du 3 février 1999, le législateur qui devra examiner bientôt le projet de LTVA devrait remettre en question deux dispositions:

- d'une part, l'article 31 al. 6 let. b P-LTVA. Cette disposition est inutile puisque les fausses subventions font partie de la contre-prestation au sens de l'article 31 al. 2 P-LTVA («...ou un tiers à sa place...»). Quant aux vraies subventions, n'étant par définition pas des contre-prestations pour une prestation, elles n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA et n'ont rien à voir avec la base de

calcul pour l'imposition de la prestation;

- d'autre part, l'article 31 al. 7 P-LTVA. Cette disposition, si elle s'appliquait aux fausses subventions, reviendrait à privilégier les prestations imposables dont la contre-prestation est en partie payée par l'Etat. Appliquée aux vraies subventions et aux vrais dons, elle reviendrait à imposer un mode de financement et à créer une inégalité de traitement entre les divers types d'assujettis.

4. Conclusions

Basée sur les principes fondamentaux et directeurs de la TVA, la jurisprudence constante de la CRC et en particulier les deux récentes décisions en matière de subventions illustrent que le traitement réservé aux subventions (par analogie aux dons) dans l'actuelle OTVA et dans le projet de LTVA n'est pas conforme au système de la TVA et au principe de la neutralité fiscale.

Au cas où les subventions sont des fausses subventions, que l'Etat paie pour une prestation qui lui a été fournie ou qu'il paie pour une prestation fournie à un tiers, nous sommes en présence d'une contre-prestation qui doit entrer dans la base de calcul pour l'imposition de la prestation fournie. Ne pas soumettre la (fausse) subvention à la TVA, mais réduire le droit à la récupération de l'impôt préalable, revient à privilégier ce type de prestations et n'est pas conforme au système de la TVA.

En cas de vraies subventions, les montants payés à l'assujetti ne le sont pas directement pour une prestation spécifique. Nous ne sommes pas en présence d'un échange de prestation/contre-prestation imposable. Les paiements effectués représentent plutôt un financement. Il est juste de ne pas intégrer ces montants dans la base de calcul. Par contre, réduire le droit à la récupération de l'impôt préalable n'est pas correct du point de vue du mécanisme de la TVA. Les dépenses de l'assujetti grevées d'impôt préalable sont

entièrement utilisées pour des prestations qui ne sont pas liées directement aux subventions. Celles-ci doivent donc rester sans influence sur le droit à la récupération de l'impôt préalable. De plus, réduire la récupération de la TVA en amont en fonction des vraies subventions revient à imposer plus lourdement les prestations financées par des subventions que les mêmes prestations fournies sans l'aide de l'Etat et n'est pas conforme au principe de la neutralité fiscale.

Les principes dégagés par les deux décisions de la CRC s'appliquent également aux dons qui ne sont pas directement liés à un chiffre d'affaires. Le projet de LTVA, toutefois, prévoit dans ce cas une réglementation analogue à celle des subventions.

Dans le cas de subventions et de dons, le projet de LTVA n'est pas conforme à la jurisprudence de la CRC, basée sur les principes directeurs et fondamentaux de la TVA. Le parlement devrait remettre en question les deux articles 31 al. 6 let. b P-LTVA et 36 al. 7 P-LTVA. ≡

Notes

- 1 Cette définition de la notion de «à titre onéreux» est longuement discutée dans une décision de la CRC du 24 avril 1996, CRC 41/96.
- 2 Les législateurs renonçant pour des raisons sociales, politiques ou autres à les soumettre à une imposition.
- 3 Au sens de «unrecht befreit», c'est-à-dire de l'art. 14 OTVA.
- 4 La procédure en question ainsi que la décision de la CRC portent sur un certain nombre de points liés aux organisations caritatives. Le but du présent article n'est pas d'examiner ces différents aspects, mais de se concentrer sur la question des subventions et de l'impôt préalable.
- 5 Les conclusions du centre portent également sur d'autres points qui ne sont pas développés ici, comme la problématique du transport des handicapés et de distribution des repas.
- 6 Ces prestations entrent dans le cadre de l'art. 14 ch. 7 OTVA.
- 7 Instructions 1997 à l'usage des assujettis, ch. 432q; brochure n° 14 concernant les institutions caritatives.
- 8 On parle dans ce cas également d'une exonération improprement dite, voir à ce sujet: Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 1998, p. 303.

- 9 Au sujet de la définition du champ d'application de la TVA et de la délimitation avec la notion d'exonération: Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in: Archives 63, p. 447 ss.
- 10 Les autres éléments constitutifs de l'objet de l'impôt, comme par exemple la notion d'entreprise, ne seront pas traités dans cet article.
- 11 Décision de la CRC du 24 avril 1997, CRC 41/96; décision de la CRC du 17 juillet 1998, CRC 105/97.
- 12 Voir à ce sujet dans la doctrine: Camenzind/Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA), Bern 1996, p. 89; Ivo Baumgartner, Die Entgeltlichkeit bei der Schweizerischen Mehrwertsteuer, in: Steuer Revue 5/96, p. 276.
- 13 Décision de la CRC du 24 avril 1997, CRC 41/96.
- 14 Xavier Oberson, Les Principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée, in: RDAF, 2^e partie, droit fiscal, 1997, p. 36.
- 15 Conclusion de l'avocat général dans l'affaire Mohr, affaire C-215/94, Recueil de la Jurisprudence de la Cour de Justice et du Tribunal de première instance, Partie I («Rec.»), 1996-1/2, p. 969.
- 16 Arrêt de la CJCE dans l'affaire Moht affaire C-215/94, Rec. 1996-1/2, p. 979.
- 17 Voir à ce sujet: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, Bern 1999, p. 237.
- 18 Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 8.3.90, BStBl II S. 708, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Band III, § 10 N. 248: «Nicht zum zusätzlichen Entgelt gehören hingegen Zahlungen eines Dritten dann, wenn sie dem Leistenden zu dessen Förderung und nicht überwiegend im Interesse des Leistungsempfängers gewährt werden. Die Abgrenzung von zusätzlichem Entgelt und echtem Zuschuss wird somit nach der Person des Bedachten und nach dem Förderungsziel vorgenommen.»
- 19 Pour la distinction entre les principes de la finalité et de la causalité, voir: Baumgartner, op. cit., p. 273.
- 20 Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, op. cit., § 10 N. 253.
- 21 Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA, ch. 353.
- 22 ATF 123 II 301.
- 23 Pascal Mollard, op. cit., p. 454.
- 24 Décision de la CRC du 29 juillet 1998, CRC 1997-063, Consid. 4a.
- 25 Annie Rochat, La déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation: la solution suisse à l'épreuve de la TVA européenne, in: RDAF, 2^e partie, droit fiscal, 1997, p. 74.
- 26 Xavier Oberson, Les principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée in: RDAF, 2^e partie de droit fiscal, p. 39; Décision de la CRC du 24 avril 1997, CRC 41/96, Consid. 4 aa.
- 27 Voir également: Daniel Riedo, op. cit., p. 249.

ZUSAMMENFASSUNG

Neue Rechtsprechung über die Behandlung von Subventionen in bezug auf die MWST

Aufbauend auf den Grundprinzipien und Leitgedanken der MWST zeigt die konstante Rechtsprechung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission, und insbesondere die zwei kürzlich gefällten Urteile zum Thema Subventionen, dass die Behandlung der Subventionen in der gültigen MWSTV und im Entwurf für das MWSTG nicht mit dem Mehrwertsteuersystem und dem Prinzip der Steuerneutralität zu vereinbaren ist.

Handelt es sich nämlich um unechte Subventionen, die der Staat als Gegenleistung für eine Leistung auszahlt, welche ihm erbracht wurde, oder die zur Abgeltung einer Leistung an Dritte aufgewendet werden, so liegt eine Gegenleistung vor, die in die Steuerbemessungsgrundlage für die erbrachte Leistung einfließen muss. Die (unechte) Subvention nicht der MWST zu unterwerfen, hingegen aber das Recht auf Vorsteuerabzug zu kürzen, hiesse, diese Art von Leistungen zu privilegie-

ren und entspricht nicht dem Mehrwertsteuersystem.

Im Falle echter Subventionen werden dem Steuerpflichtigen Beträge nicht unmittelbar als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung zur Verfügung gestellt. Es liegt hier kein steuerbarer Austausch von Leistung/Gegenleistung vor, sondern die ausgeführten Zahlungen haben vielmehr Finanzierungscharakter. Es ist gerechtfertigt, diese Beträge nicht in die Berechnungsgrundlage miteinzubeziehen. Eine Kürzung des Rechts auf Vorsteuerabzug hingegen ist vom Gesichtspunkt des Mehrwertsteuermechanismus aus nicht korrekt. Mit Vorsteuer belastete Ausgaben des Steuerpflichtigen werden gänzlich für Leistungen verwendet, die nicht unmittelbar mit den Subventionen in Verbindung stehen. Daher dürfen diese Subventionen keinen Einfluss auf das Recht auf Vorsteuerabzug haben. Ausserdem würde eine Kürzung des Vorsteuerabzuges aufgrund von echten Subventio-

nen darauf hinauslaufen, Leistungen, die mit Hilfe von Subventionen finanziert werden, stärker zu besteuern als gleichartige Leistungen, die ohne staatliche Unterstützung erbracht werden, was wiederum nicht mit dem Prinzip der Steuerneutralität zu vereinbaren ist.

Die aus den zwei Urteilen der Eidgenössischen Steuerrekurskommission hervorgehenden Prinzipien sind gleichermaßen auf Spenden anwendbar, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Umsatz stehen. Der Entwurf des MWSTG sieht hingegen eine Regelung entsprechend der Subventionen vor.

Im Falle der Subventionen und Spenden geht der Entwurf des MWSTG nicht mit der Rechtsprechung der Eidgenössischen Rekurskommission konform, die auf den Grundprinzipien und Leitgedanken der MWST aufbaut. Das Parlament sollte daher Artikel 31 Abs. 6 Bst. b E-MWSTG und Artikel 36 Abs. 7 E-MWSTG in Frage stellen. *PMG/CHW*