UNIVERSITÉ DE GENÈVE
FACULTÉ DE DROIT

Genève le 19 septembre 2014

Procédure de consultation relative à la révision partielle de la loi sur la TVA (mise en œuvre de la motion 13.3362 de la CER-N)

Prise de position

Dans le cadre de la révision partielle de la LTVA, l'Université de Genève a été invitée à se déterminer sur l'avant-projet de loi du 6 juin 2014 (ci-après : AP-LTVA). A cet égard, l'Université de Genève se réfère d'ores et déjà à la prise de position de la Conférence des Recteurs des Universités Suisses (CRUS), à laquelle elle adhère. Cela étant, par le présent document, l'Université de Genève entend insister sur certains points qui lui semblent d'une importance toute particulière. Il sied ici de préciser que l'Université de Genève renonce à se prononcer sur des propositions de modifications qui ne la concernent pas directement.

Par ailleurs, l'Université de Genève profite du présent message pour saluer, sans les commenter, les modifications, respectivement l'introduction de certaines normes, en particulier les articles 12 al. 3, 21 al. 2 ch. 11, 21 al. 2 ch. 28, 21 al. 2 ch. 28bis, 21 al. 6 et 37 al. 2, 2ème phrase AP-LTVA.

1. Art. 3 let. h ch. 2 AP-LTVA

1.1 Proposition de modification

Dans son avant-projet, le Conseil fédéral propose (1) de fixer un seuil de détention des participations dans une société - au-delà duquel il y a lieu de retenir l'existence d'une relation entre proches - indépendant de la définition qu'en donnent les lois applicables en matière d'impôts directs et (2) d'étendre la notion de proches aux fondations et associations avec lesquelles il existe un lien particulièrement étroit d'un point de vue économique, contractuel ou personnel. Par l'introduction de cette norme, le Conseil fédéral vise en particulier à éviter une lacune d'imposition des prestations de gestion fournies par une entreprise à sa caisse de pension.

La notion de proches exerce une influence sur la base de calcul de l'impôt attendu que celui-ci se calcule sur la base du prix qui aurait été convenu entre des tiers indépendants (art. 24 al. 2 LTVA).

1.2 Commentaire/Prise de position

Le concept de « relation économique, contractuelle ou personnelle particulièrement étroite » est une notion juridique indéterminée et, partant, l'introduction de cette règle impliquerait une insécurité juridique pour les fondations et associations quant aux cas de figure dans lesquels elles sont tenues d'appliquer le prix pour tiers ou non.

Par ailleurs, le fait que la qualité de proche s'analyse d'un point de vue économique, contractuel et personnel couvre la quasi-totalité des relations entre des fondations et associations et leurs partenaires, avec lesquels elles entretiennent nécessairement des relations contractuelles. Ainsi, une telle norme impliquerait la reconnaissance quasi-automatique d'une relation entre proches dès lors qu'une association ou une fondation est impliquée dans une transaction. Pareille règlementation aurait donc pour effet d'obliger les parties à fixer un prix minimum et se révèlerait contraire au principe de la neutralité concurrentielle puisque les associations et les fondations se trouveraient dans une position économique plus désavantageuse que leurs concurrents de par la seule nature de leur forme juridique.

Ainsi, en faisant référence aux « fondations ou associations », le texte proposé par le Conseil fédéral touche un cercle d'entité qui va largement au-delà des caisses de pension, puisque l'ensemble des fondations et associations seraient concernées. A cet égard, il est important de rappeler que de très nombreuses fondations et associations ont des relations étroites avec le monde académique, qu'il s'agisse de soutenir la recherche ou d'encourager l'enseignement. Dans la plupart de ces cas, alors même que les fondations/associations sont juridiquement indépendantes des institutions qu'elles soutiennent, la modification proposée par le Conseil fédéral en ferait des proches du point de vue de la TVA.

Ainsi, en visant la situation particulière des caisses de pension, le projet d'art. 3 let. h ch. 2 AP-LTVA, tel que proposé par le Conseil fédéral, pénaliserait l'ensemble des fondations et associations, en particulier dans le domaine de la formation et de la recherche, ainsi que les institutions académiques qu'elles soutiennent.

1.3 Conclusion

L'Université de Genève conclut au rejet de cette disposition et se rallie à la proposition de l'organe consultatif qui a le mérite de clarifier la notion de proches et d'instaurer ainsi une sécurité juridique pour les assujettis.

2. <u>Abrogation de l'actuel art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA</u>

2.1 Proposition de modification

Sous le régime de l'ancienne loi, depuis 2006, les versements opérés en faveur de ou par des institutions d'utilité publique n'étaient pas soumis à TVA, à condition que le bénéficiaire se contente de remercier l'auteur de la contribution sous une forme neutre dans des publications (art. 33a aLTVA).

Depuis 2010, la réglementation qui prévalait sous l'ancien droit à l'art. 33a aLTVA a été étendue à tous les types de bénéficiaires (organismes d'utilité publique ou non), indépendamment de la manière dont le soutien est communiqué. En effet, l'art. 3 let. i LTVA précise que lorsque le bénéficiaire d'une contribution remercie l'auteur de

celle-ci, il n'y a pas lieu de retenir l'existence d'un rapport de prestations et, par conséquent, d'imposition, si le remerciement s'effectue sous une forme neutre dans une publication (art. 3 let. i LTVA). En pareil cas, la contribution qualifie de don.

A l'inverse lorsque la manière dont l'auteur de la contribution est remercié excède la forme neutre au sens de l'art. 3 let. i LTVA, un rapport d'échange est réputé intervenir et le bénéficiaire de la contribution est réputé fournir une prestation (« promotion de l'image ») imposable à moins que l'auteur et/ou le bénéficiaire de cette contribution ne qualifie d'organisme d'utilité publique (art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA). Dans ce cas, la relation entre les parties qualifie de sponsoring d'un point de vue TVA.

Dans l'AP-LTVA, le Conseil fédéral propose la suppression de l'actuel art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA au motif que l'interprétation de la notion de « promotion de l'image » a suscité de nombreuses discussions à la suite de la publication de la pratique de l'Administration fédérale des contributions et où il appert que l'actuel art. 3 let. i LTVA reprend l'art. 33a aLTVA dans une assez large mesure.

2.2 Commentaire/Prise de position

Compte tenu de la nature de son activité, l'Université de Genève, à l'instar des autres Hautes Ecoles, est reconnue d'utilité publique du point de vue de la TVA. Par ailleurs, l'Université de Genève entretient des relations avec bon nombre d'institutions bénéficiant d'un statut d'utilité publique (organismes de recherche et de formation). De plus, il arrive que l'Université de Genève bénéficie du soutien d'une entreprise commerciale ; dans de tels cas de partenariat (« sponsoring »), l'Université de Genève communique publiquement ce soutien à la connaissance du public.

L'actuel art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA a pour avantage de mettre hors du champ de l'impôt les relations de « sponsoring » impliquant une institution d'utilité publique et ainsi, de favoriser l'activité de recherche et de formation de ce type d'institution par une baisse de la charge fiscale lorsque l'institution concernée ne peut pas refacturer au sponsor, en sus du montant que celui-ci entend lui allouer, la TVA qu'elle devrait verser à l'Administration fédérale des contributions, à tout le moins si les conditions de l'art. 3, let. 1 LTVA ne sont pas réunies.

Or, les critères requis pour rester dans le cadre strict de l'art. 3, let. i LTVA sont relativement peu précis et font l'objet de controverses. La définition d'une « publication », comme d'ailleurs de la limite du concept de « mention du don sous une forme neutre » ne sont pas aisées à circonscrire. En l'état, les organisations d'utilité publique qui bénéficient d'un soutien d'une entreprise commerciale peuvent éviter de devoir pratiquer une analyse juridique compliquée pour définir si les montants reçus sont soumis à la TVA, puisque de toute manière les montants encaissés bénéficient de l'art. 21 ch. 27 LTVA. Il en résulte une très grande simplification administrative qui serait remise en cause par l'abrogation de l'art. 21 ch. 27 LTVA.

En outre, cette norme évite à également aux institutions d'utilité publique – pour lesquelles les principaux rapports d'échange avec les tiers consistent en des relations de sponsoring - d'être automatiquement assujetties à l'impôt dès que les montants de sponsoring excèdent les valeurs-seuils d'assujettissement, diminuant ainsi considérablement la charge administrative de ces institutions.

Au demeurant, il sied de préciser ici que les institutions de formation et de recherche d'utilité publique, décomptant selon la méthode effective, disposent toujours de la possibilité d'opter pour l'imposition des prestations de promotion de l'image et ainsi, de ne pas voir leur droit à la récupération de la TVA diminué.

Enfin, l'argument selon lequel l'interprétation de l'art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA soulèverait des difficultés importantes n'est semble-t-il déjà plus d'actualité, puisque, l'Administration fédérale des contributions a manifestement pu revoir sa position et clarifier sa pratique, ainsi que cela ressort de la publication récente du projet de changement de pratique de l'Info-TVA n°4 « Objet de l'impôt », paru le 29 juillet 2014 sur le son site Internet.

En résumé, la suppression de l'actuel art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA ne s'impose pas au nom de la sécurité juridique et reviendrait à augmenter la charge TVA des organismes d'utilité publique, en particulier des institutions actives dans le domaine de la recherche et de la formations, tels que l'Université de Genève ; en outre, elle aurait pour conséquence d'accroître inutilement la complexité de la TVA et les charges administratives qui y sont liées pour toutes les institutions qui, grâce à l'art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA peuvent partir du principe que leurs relations de sponsoring ne sont pas soumises à l'impôt. Cette évolution négative contribuerait ainsi à diminuer le montant de fonds disponibles pour la recherche et la formation des institutions d'utilité publique.

2.3 Conclusion

L'Université de Genève conclut au rejet de cette abrogation et au maintien de l'actuel art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA.

3. 21 al. 2 ch. 30 et 21 al. 7

3.1 Proposition de modification du CF

Le Conseil fédéral propose d'inscrire dans la loi, au nombre des prestations exclues du champ de l'impôt, les prestations que s'échangent des institutions de formation et de recherche dans le cadre de collaboration dans le domaine de la formation et de la recherche. A cet égard, l'AP-LTVA précise en son art. 21 al. 7 que le Conseil fédéral est compétent pour déterminer les entités qualifiant d'institutions de formation et de recherche.

Contrairement à l'actuel art. 13 al. 2 OTVA, il n'est ainsi pas fait référence à certains types d'institutions qui bénéficient automatiquement du statut d'institution au bénéfice de cette exclusion du champ de l'impôt. Le rapport explicatif précise toutefois que la réglementation actuelle prévue à l'art. 13 OTVA doit être maintenue.

3.2 Commentaire/Prise de position

L'adoption de l'actuel art. 13 OTVA est né de la volonté de ne pas grever d'une TVA non-récupérable (taxe occulte), la collaboration entre les différentes institutions dans le domaine de la formation et de la recherche, notamment pour tenir compte des efforts que les Cantons et la Confédération sont tenus de fournir pour mettre en œuvre les articles constitutionnels adoptés en 2006, en particulier l'art. 63a de la

Constitution fédérale. Ces règles visent à favoriser au maximum la répartition des tâches entre les Hautes Ecoles et donc, les collaborations dans les domaines de la recherche et de la formation. Il en va de la qualité et de la compétitivité du système universitaire suisse ainsi que de l'utilisation efficace des ressources financières, essentielles à notre pays.

Or, favoriser de plus grandes synergies entre les différentes institutions actives dans le domaine de recherche et de la formation, permet précisément de garantir la qualité de la formation et de la recherche sur le sol helvétique. Ainsi, outre le fait qu'il évite une taxe occulte injustifiée par le caractère d'impôt à la consommation de la TVA, l'art. 13 OTVA simplifie aussi considérablement les collaborations dans le domaine de la formation et de la recherche et allège le travail administratif au sein des Hautes Ecoles.

L'inscription expresse des prestations décrites à l'actuel art. 13 OTVA dans la loi au rang des exclusions du champ de l'impôt à l'art. 21 LTVA permet de clarifier le statut de ces prestations - actuellement rattachées à l'art. 12 LTVA qui traite des collectivités publiques - et d'instaurer ainsi une sécurité juridique dans ce domaine.

Cela étant, une telle modification ne doit en aucun cas remettre en cause la pratique appliquée jusqu'ici, en particulier les modalités d'application discutées en 2010 entre l'Administration fédérale des contributions et la CRUS, au motif que, de jurisprudence constante, une exclusion du champ de l'impôt devrait s'apprécier de manière restrictive. En effet, l'actuel art. 13 OTVA joue un rôle essentiel puisque la recherche des synergies et de collaborations entre institutions actives dans le domaine de la formation et de la recherche revêt des formes diverses, en particulier la mise en commun d'infrastructures lourdes et de logistique, de sorte qu'il est primordial d'être en mesure de continuer à appliquer une définition large des prestations bénéficiant d'une exclusion du champ de l'impôt dans le domaine de la formation et de la recherche. Un durcissement de la pratique dans ce domaine reviendrait ainsi à entraver de manière importante les synergies entre les institutions de formation et de recherche, en particulier entre les Hautes Ecoles et représenterait un « pas en arrière » très regrettable. A cet égard, il est essentiel que toutes les prestations facturées entre des institutions de formation et de recherche, notamment celles qui sont mentionnées à l'actuel art. 13 al. 2 let. a OTVA, ainsi que des hôpitaux universitaires continuent à être présumées échangées dans le cadre d'une collaboration dans le domaine de la formation et de la recherche et, partant, considérées comme exclues du champ de l'impôt du simple fait que l'auteur et le destinataire de la prestation qualifient d'institution actives dans les domaine de la formation et de la recherche ou d'hôpital universitaire.

Par ailleurs, dans ce contexte, il est évidemment primordial que le périmètre des institutions bénéficiaires des règles applicables aux coopérations dans le domaine de la formation et de la recherche ne soit pas restreint par la modification législative envisagée. L'art. 21 al. 7 AP-LTVA pourrait donc être maintenu dans la forme proposée avec un renvoi au périmètre des institutions concernées dans l'ordonnance et une précision, dans le message du Conseil fédéral, sur le fait que l'actuel art. 13 al. 2 OTVA sera maintenu. Alternativement, il pourrait être envisagé d'intégrer l'actuel art. 13 al. 2 OTVA directement au niveau de la LTVA.

3.3 Conclusion

Dans la mesure où la pratique actuelle est maintenue sans restriction et que toutes les garanties à cet égard sont apportées, l'Université de Genève conclut à l'acceptation de cet article. Il s'agit là d'un enjeu essentiel pour les Universités de notre pays.

Xavier Oberson
Professeur à la Faculté de droit