

01.418

Initiative parlementaire
Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée.
Exonérations fiscales dans le domaine de la formation
(CER-N)

Rapport de la Commission de l'économie et des redevances
du Conseil national

du 26 mars 2001

Monsieur le Président
Mesdames et Messieurs,

Conformément à l'art. 21^{quater}, al. 3, de la loi sur les rapports entre les Conseils (LREC), nous vous soumettons le présent rapport, que nous transmettons simultanément au Conseil fédéral pour avis.

La commission propose à l'unanimité (19 voix contre 0) d'approuver le projet de modification de loi ci-joint.

26 mars 2001

Pour la commission:

Le président, Rudolf Strahm

Rapport

1 Genèse du projet

Le 6 octobre 2000, le conseiller national Tschäppät a déposé, sous la forme d'un projet rédigé de toutes pièces, une initiative parlementaire visant à modifier l'art. 18, ch. 11, de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; 00.452) afin d'étendre l'exonération de la TVA prévue pour les opérations réalisées dans le domaine de la formation aux examens, qu'ils soient organisés par le responsable de la formation, par un tiers ou toute autre personne mandatée par ledit tiers, ainsi qu'aux mesures liées à l'organisation de prestations de formation.

Le 22 janvier 2001, la Commission de l'économie et des redevances (CER) du Conseil national a examiné l'initiative et chargé l'Administration fédérale des contributions (AFC) d'élaborer un rapport complémentaire afin notamment de délimiter les prestations visées par les nouvelles dispositions. Le 26 mars 2001, la commission a approuvé, par 19 voix contre 0, le projet de loi annexé au rapport remis par l'AFC et décidé de surcroît, compte tenu de l'adhésion massive suscitée par ce projet, de déposer une initiative en son propre nom, ce qui a conduit M. Tschäppät à retirer son initiative parlementaire.

2 Grandes lignes du projet

2.1 Examen des mesures à prendre

Le secteur de la formation regroupe nombre d'organismes (pouvoirs publics, associations professionnelles, branches économiques, etc.) qui sont d'ailleurs souvent amenés à collaborer pour proposer leurs services notamment dans le cadre de la formation en apprentissage ou en école de métiers et plus particulièrement dans le cadre de la formation continue. Il est ainsi fréquent que les organismes de formation s'associent pour organiser en commun des examens professionnels ou qu'ils délèguent cette tâche à un organisme tiers. Considérer l'organisation d'examens comme une prestation imposable aurait pour effet d'augmenter considérablement les coûts de formation et constituerait par conséquent un frein à la collaboration, ce qui serait contraire à l'effet recherché. De surcroît, si l'on veut inciter les organismes de formation à s'associer en vue de l'organisation d'examens professionnels, il est capital de ne pas limiter la notion de collaboration aux seules activités qu'ils assument eux-mêmes (ex. publication des avis de mise au concours), mais de l'étendre aux prestations telles que travaux de secrétariat, décomptes, etc., susceptibles d'être délégués et exécutés notamment par une association pour le compte des autres partenaires. Ces prestations étant intrinsèquement liées à l'examen et par conséquent à la prestation de formation elle-même, la CER est d'avis qu'elles doivent être exclues du champ de l'impôt.

Dans la pratique, pourtant, l'AFC faisant une interprétation restrictive des dispositions de l'art. 14, ch. 9, de l'ordonnance du 22 juin 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, les opérations réalisées dans le cadre de l'organisation d'examens professionnels ont été assujetties à la TVA. L'AFC considérait en effet comme imposables les taxes d'examen qui

n'étaient pas comprises dans la rémunération d'une prestation de formation ou qui n'étaient pas fournies à titre de prestation régalienne. De l'avis de la CER, cette pratique s'expliquait par le fait que l'AFC ne prenait pas en compte que les examens faisaient partie intégrante de la formation.

Depuis le 1^{er} janvier 2001, les opérations réalisées dans le cadre des examens sont de manière générale assimilées à des opérations réalisées dans le domaine de la formation et, à ce titre, exclues du champ de l'impôt (brochure «Formation et recherche», n° 19, septembre 2000, ch. 3.8).

La commission considère néanmoins que cette exonération devrait être étendue à d'autres formes de collaboration entre organismes de formation privés et offices publics de formation professionnelle. Elle préconise par conséquent d'admettre le principe d'une exonération pour toute prestation directement liée à la formation professionnelle, à la formation continue et à la reconversion professionnelle.

Concrètement, la CER estime qu'il est nécessaire d'exclure du champ de la TVA aussi bien les examens que les mesures liées à l'organisation d'une prestation de formation. La commission est en effet d'avis que les modifications envisagées s'inscrivent dans la perspective voulue initialement par le législateur, et ne font en fait que préciser et clarifier les dispositions actuelles.

Par ailleurs, la commission a fait le point sur les activités relevant du secteur de la formation, notamment de la formation professionnelle, qui induisent des mesures d'organisation spécifiques, et analysé leur régime fiscal du point de vue de la TVA. Sont présentées ci-dessous les activités qui, en vertu du droit en vigueur, bénéficient d'ores et déjà d'une exonération de la TVA, ainsi que l'AFC l'a confirmé à la CER.

2.1.1 Traitement fiscal d'autres formes de collaboration dans le domaine de la formation

Présentation de métiers

Pour informer les apprentis du choix étendu des professions exigeant un apprentissage, des manifestations sont organisées. Généralement, le canton concerné charge une institution d'organiser, de planifier et de mettre en œuvre la manifestation. Sous la direction de cette institution, des entreprises ainsi que des organisations professionnelles et économiques encourageant la formation professionnelle apparaissent comme exposants. L'institution mandatée assure l'infrastructure organisationnelle et technique ainsi que les ressources humaines et reçoit à cet effet des contributions du canton qui lui confie le mandat.

Ces montants versés par le canton à l'institution organisatrice ne sont pas soumis à la TVA, car ils sont considérés comme une subvention au sens de l'art. 33, al. 6, let. b, LTVA. L'institution ne fournit aucune prestation de services déterminée en échange de la contribution qui lui est versée, mais reçoit du canton un mandat de prestations selon lequel elle organise une présentation de métiers et le canton concerné soutient ce but en versant des contributions déterminées.

Encouragement à la création de places d'apprentissage

Pour encourager la création de places d'apprentissage, il arrive aux cantons de conclure un accord avec une institution active dans le domaine de la promotion de la formation professionnelle selon lequel une personne se charge en particulier de l'encouragement à la création de places d'apprentissage (p. ex. trouver de nouvelles entreprises qui se chargeront de la formation d'apprentis, conseiller et soutenir de nouveaux maîtres d'apprentissage, promouvoir de nouveaux concepts de formation, tels que les réseaux de formation). Dans cette optique, le canton verse des contributions à l'institution en question.

Comme pour le cas des manifestations ayant pour but de présenter des métiers, cette contribution est également considérée comme une subvention liée au mandat d'agir dans un but déterminé. Les subventions ne font pas partie de la contre-prestation et ne sont donc pas soumises à l'impôt.

Réseau de formation

De petites entreprises, notamment des PME, s'associent pour créer des réseaux de formation afin de former des apprentis de façon complète. Une institution déterminée agit en tant que maître d'apprentissage pour le compte des entreprises participant au réseau de formation et en assume la gestion. Les apprentis sont formés dans différentes entreprises selon un système de rotation. L'institution assurant la gestion facture proportionnellement aux entreprises les frais du réseau de formation. En font partie les frais de personnel et les frais organisationnels.

Les prestations que l'institution du réseau de formation fournit à l'entreprise, moyennant compensation des frais, représentent des prestations dans le domaine de la formation qui sont exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 18, ch. 11, LTVA. Il s'ensuit que, suivant la pratique relative à cette disposition de la loi, de telles prestations ne sont pas considérées comme étant de la mise à disposition de personnel (apprentis) imposable.

Cours d'introduction

En vertu de l'article 16 de la loi fédérale sur la formation professionnelle (LFPr), les associations professionnelles organisent, dans le cadre de l'apprentissage, des cours d'introduction dont le but est d'initier les apprentis aux techniques fondamentales de travail. Selon l'art. 4 LFPr, l'organisation s'effectue en collaboration avec les cantons. Les responsables de ces cours facturent leurs contributions aux frais de cours aux maîtres d'apprentissage.

Les cours d'introduction font partie des prestations exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 18, ch. 11, LTVA. Il s'agit d'un paquet de formation au sens des dispositions de la brochure n° 19 de l'Administration fédérale des contributions, «Formation et recherche». Ce paquet de formation comprend les services d'instructeurs et de conférenciers ainsi que les prestations administratives nécessaires.

2.2

Proposition de la commission

La commission propose de réorganiser et de compléter le ch. 11 de l'art. 18 LTVA comprenant la liste des opérations exclues.

La TVA ne doit pas être prélevée sur les prestations de formation, qui recouvrent l'enseignement en vue de la formation professionnelle, de la formation continue et de la reconversion professionnelle, dispensé tant par les établissements publics que par les écoles privées. L'activité des conférenciers pour des cours, des conférences et des manifestations à caractère scientifique ou didactique doit également être exclue du champ de l'impôt. Le fait que les honoraires soient versés au conférencier ou à son employeur ne doit jouer aucun rôle.

Le domaine de la formation, en particulier la formation et le perfectionnement professionnels, est fondé en Suisse sur la collaboration entre les prestataires de formation de droit public et de droit privé. Ce système a aujourd'hui fait ses preuves. En vue d'organiser l'offre de formation, différentes associations peuvent constituer des sociétés simples qui organisent notamment des examens. Il peut également être judicieux de confier l'organisation des examens à l'une des associations affiliées. La commission propose qu'à l'avenir, les examens soient considérés comme faisant partie intégrante de la prestation de formation et, par conséquent, exclus du champ de la TVA, quelle que soit la forme de la structure chargée d'organiser les examens. L'AFC a admis ce point de vue et modifié sa pratique à partir du 1^{er} janvier 2001 en exonérant de la TVA les taxes d'examen, même si ces dernières sont facturées séparément. La commission insiste néanmoins pour que cette exclusion du champ de l'impôt soit expressément inscrite dans la loi.

L'exclusion du champ de l'impôt dans le domaine de la formation doit être exhaustive, et donc englober les prestations de services telles que les travaux de secrétariat, l'établissement de décomptes, l'encaissement de taxes, pour autant que celles-là soient en relation étroite avec des prestations de formation ou des examens, et qu'elles soient fournies par certaines associations en faveur des responsables chargés de la formation.

On veillera à faire apparaître expressément les mesures d'organisation dans le domaine de la formation mises en œuvre dans le cadre d'une collaboration entre, d'une part, les organismes de formation privés, et, d'autre part, les offices publics de la Confédération, des cantons et des communes. Ces formes de collaboration ne permettent pas de constituer une société simple. La question de savoir si ces prestations sont fournies à titre onéreux ou gratuit ne constitue pas un critère pour l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée.

3

Commentaire des dispositions

3.1

Conditions-cadres sur le plan juridique

Un impôt sur la consommation moderne, comme l'est la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), doit respecter le principe de la neutralité concurrentielle, ce qui signifie qu'il ne doit pas avoir d'influence sur les conditions de la concurrence entre les entreprises. La TVA doit donc, en tant qu'impôt global sur la consommation, être complète et frapper sans aucune distinction toutes les livraisons de biens et les prestations de services effectuées sur le territoire suisse. De même, pour respecter le principe de la

généralité de l'impôt, qui comprend également l'interdiction d'octroyer des privilèges et qui constitue une concrétisation du principe de l'égalité de traitement, il est impératif de restreindre au maximum le nombre des exceptions, comme l'a confirmé le Tribunal fédéral dans plusieurs de ses arrêts (cf. ATF 124 II 193 ss et 372 ss). Conformément à ce principe, la LTVA, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001, prévoit que toutes les prestations sont imposables indépendamment du fournisseur. Les exceptions à cette règle doivent, conformément à l'art. 5 LTVA, avoir été expressément prévues dans la loi; c'est d'ailleurs l'objet de l'art. 18 LTVA, qui dresse une liste détaillée et exhaustive des opérations exclues du champ de l'impôt. Le législateur s'est prononcé pour une définition restrictive des exonérations prévues à l'art. 18 LTVA; il a en effet considéré que ces exonérations étaient incompatibles avec le système de la TVA et qu'elles pouvaient entraîner des distorsions de la concurrence.

3.2 Explications concernant la disposition légale proposée

Le nouveau ch. 11 de l'art. 18 LTVA entend exclure du champ de l'impôt, comme jusqu'à présent, les opérations réalisées dans le domaine de l'éducation des enfants et des jeunes, de l'enseignement, de l'instruction, de la formation continue et du recyclage professionnel, y compris l'enseignement dispensé par des professeurs privés ou des écoles privées, ainsi que les cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique, de même que l'activité des conférenciers, indépendamment du fait que les honoraires soient versés aux conférenciers ou à leurs employeurs. L'exception prévue à l'art. 18, ch. 11, doit en outre englober, ce qui est nouveau, certaines opérations réalisées dans le cadre des examens organisés dans le domaine de la formation.

Comme le contenu du ch. 11 de l'art. 18 LTVA actuellement en vigueur est déjà vaste et que les nouveautés en discussion ne le rendront probablement pas plus lisible, le texte de la disposition a été restructuré et se présentera sous forme d'alinéas introduits par des lettres alphabétiques. Les let. a et b du nouveau texte correspondent à la teneur actuelle du ch. 11.

Conformément au principe de la généralité de l'impôt mentionné au ch. 3.1, le nombre des exclusions de l'impôt doit être limité au maximum. Il importe par conséquent de restreindre, du point de vue objectif et subjectif, la portée de l'exclusion proposée, et ce conformément aux explications qui suivent.

3.2.1 Limitation objective

Du point de vue objectif, l'exclusion prévue par la nouvelle teneur du ch. 11 de l'art. 18 LTVA s'étend uniquement aux examens et au domaine de la formation (nouvelle let. c du ch. 11). En ce qui concerne les examens, cette extension correspond à la pratique de l'AFC en vigueur dès le 1^{er} janvier 2001 et selon laquelle on ne tient plus compte du fait que les taxes d'examen soient comprises dans la contre-prestation pour les prestations de formation ou qu'elles soient facturées séparément. Toutefois, l'extension de l'exclusion telle qu'elle est proposée dans la nouvelle teneur du ch. 11 englobe également ce qu'on appelle les opérations préalables, dans

la mesure où celles-ci sont directement liées à l'enseignement, à un cours ou à un examen, par exemple l'organisation d'examens ou l'exécution par des tiers de travaux de secrétariat dépendant des examens (nouvelles let. d et e du ch. 11).

3.2.2 Limitation subjective

Du point de vue subjectif, le ch. 11, let. d, qui est proposé comprend également, outre les prestations fournies par l'institution elle-même dans le domaine de la formation et des examens, des prestations fournies à ces institutions, et cela pour autant qu'elles soient effectuées par les personnes morales ou les personnes physiques formant cette institution (p. ex. une société simple). Si des examens professionnels sont par exemple organisés par une commission formée de plusieurs associations économiques constituées sous la forme juridique d'une société simple, ce ne sont pas seulement les taxes d'examens qui sont, conformément à la let. c, exclues du champ de l'impôt, mais également, selon la let. d, les opérations qu'une association, en tant que membre de la commission d'examen, fournit à celle-ci, à savoir, par exemple, les mises au concours, les travaux de secrétariat ou les prestations d'encaissement.

Le ch. 11, let. e, qui est proposé englobe des cas similaires à ceux de la let. d. La différence réside essentiellement dans le fait que les prestations de services d'ordre organisationnel du genre cité ci-devant seront exclues du champ de l'impôt même si, conjointement à des prestataires organisés selon le droit privé, des services de la Confédération, des cantons et des communes fournissent, à titre onéreux ou à titre gratuit, des prestations dans le domaine de la formation et/ou font passer des examens sans pouvoir, pour des raisons d'ordre juridique, participer à une institution telle que, par exemple, une société simple de droit privé. Pareils cas ne peuvent être inclus dans la nouvelle let. d et doivent par conséquent être mentionnés spécialement dans la loi.

4 Conséquences financières

Selon les estimations de l'AFC, le nouveau libellé du ch. 11 de l'art. 18 de la LTVA signifiera des pertes fiscales annuelles de 2 à 3 millions de francs. Les $\frac{4}{5}$ de ces pertes sont à attribuer à la let. d et le solde à la let. e. La fixation au niveau de la loi de l'exonération de la TVA des examens (let. c) n'a pas de conséquences financières dans la mesure où la nouvelle pratique de l'AFC en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2001 prévoit déjà cette exonération.

Il s'agit donc de montants relativement modestes et acceptables si l'on a à l'esprit qu'ils contribuent à rendre moins onéreuse la formation et rendent en conséquence cette dernière plus attractive.

5 Lien avec la législation européenne

Selon la 6^e directive CEE du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO CE 1977 N° L 145, p. 1 ss), toutes les opérations sont en principe imposables. En ce qui concerne les exonérations, cette directive dispose notamment, à son art. 13, partie A, al.

1, let. i, que l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public, de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'Etat membre concerné, sont exonérés de l'impôt.

Il faut donc, pour qu'il y ait exonération de l'impôt, un lien étroit avec l'enseignement scolaire ou universitaire, avec la formation ou le recyclage professionnel; les prestations de services et les livraisons de biens doivent être effectuées par des institutions de droit public de même objet ou par d'autres institutions reconnues comme ayant des fins comparables par l'Etat membre concerné. Le texte proposé au ch. 11 de l'art. 18 LTVA ne remplit donc pas les conditions de l'art. 13, partie A, al. 1, let. i, de la 6^e directive dans la mesure où il prévoit d'exclure également du champ de l'impôt les opérations préalables effectuées qui sont fournies à certaines institutions exerçant des activités dans le domaine de la formation (p. ex. l'organisation des examens ou l'exécution de travaux de secrétariat dépendant des examens).

Les examens eux-mêmes sont exonérés de l'impôt conformément à l'art. 4, al. 5, de la 6^e directive, pour autant qu'il s'agisse d'activités se déroulant dans le cadre de la puissance publique. La pratique en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, sous le régime de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA), correspondait déjà à ce principe, puisque, selon l'art. 17, al. 4, OTVA, les prestations fournies dans l'exercice de la puissance publique n'étaient pas soumises à l'impôt.

6 Constitutionnalité

La présente révision de la LTVA se fonde sur l'art. 130 Cst., qui donne à la Confédération la compétence de prélever une taxe sur la valeur ajoutée.