

Chambre Vaudoise Immobilière
30 mai 2007
Lausanne

Actualité en matière de fiscalité immobilière
Impôts directs et indirects (TVA)

Marc-Etienne Pache
Avocat, Dr en droit, LLM Tax
Expert fiscal dipl.
Juge assesseur au TA Vaudois

Pierre-Marie Glauser
Prof. à l'Université de Lausanne (HEC)
Avocat, Dr en droit
Expert fiscal dipl.
Membre permanent de l'organe consultatif TVA

Oberson AVOCATS

Lausanne : Rue du Midi 2, CH - 1003 Lausanne
Telephone: + 41 21 321 75 00
Fax: + 41 21 321 75 01
www.oberson.ch

Aspects TVA - Sommaire

Aspects TVA:

1. Modifications législation actuelle
 - ✓ Prestation à soi-même
 - ✓ Formalisme
2. Présentation du projet de nouvelle LTVA

Modification législation actuelle

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

3

Prestation à soi-même immobilière (1)

Pratique administrative: - Brochure spéc. no 4 ch. 7.3.
- Brochure no 4 ch. 17.1.
- Communication pratique 6.12.2001
- Brochure spéc. modif. pratique 1.1.05, ch. 2.2.

But: Egalité de traitement entre professionnels de l'immobilier et autres acteurs sur le marché

Rappel des éléments constitutifs et du mécanisme: art. 9 al. 2
lettre a LTVA

- ⇒ 1) assujetti (= quiconque)
- ⇒ 2) construit / fait construire
- ⇒ 3) pour son compte
- ⇒ 4) pour louer / vendre (à titre onéreux)
- ⇒ 5) sans avoir opté

Exception à la condition 1)

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

4

Prestation à soi-même immobilière (2)

4 conditions cumulatives pour échapper à PASM (ancienne pratique) :

1. Activité principale (officielle / effective) ≠ construction, planification, etc.
2. Pas de travaux pour le compte de tiers
3. Aucun actionnaire, associé avec participation > 20% ne dispose de connaissances dans la branche.
4. Aucun actionnaire, associé avec participation < 20% ou employé ne fournit effectivement des prestations de la branche.

Pas achat matériel /marchandises



Pas assujettissement en raison de PASM
Pas récupération IP

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

5

Prestation à soi-même immobilière (3)

Ancienne pratique: but statutaire : «Mise à disposition» ≠ «Construction»:

- Comité de direction coopérative immobilière } Assimilé à
- Associé société simple } dirigeants > 20%
- Assurances, caisses pensions, etc. engagent un professionnel de l'immobilier = > cahier des charges est relevant

Distinction pratique entre

Travaux exécutés en partie par entreprise Travaux délégués à des tiers entièrement

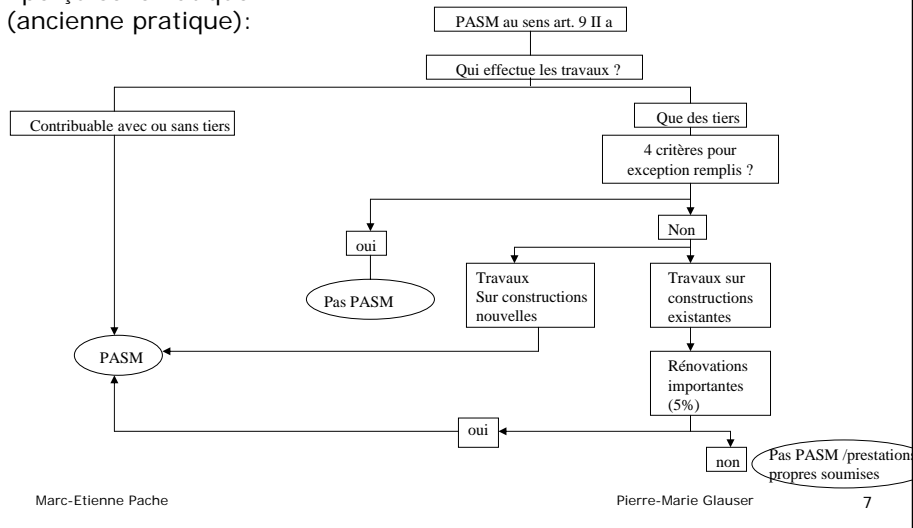
Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

6

Prestation à soi-même immobilière (4)

Aperçu schématique
(ancienne pratique):



Prestation à soi-même immobilière (5)

Lorsque les conditions de la PASM immobilière sont remplies, l'assujetti doit s'acquitter de l'impôt comme suit:

- Principe : Prix marché (sans valeur du sol) sert de base de calcul
- Pratique : Frais d'investissements, y.c.
 - Planification
 - Démolition partielle (si totale = valeur du sol)
 - Aménagements extérieurs
 - Frais généraux
 - ➡ Intérêts !
- Mais sans
 - Valeur du sol (+ intérêts y afférents)
 - Frais liés à la vente / location
 ⇒ Prestations propres prises en compte à la valeur de marché
- Assujetti peut récupérer la TVA sur l'IP facturé par des tiers
 - ⇒ TVA due sur les frais non-soumis à TVA (notaire, assurances, intérêts, etc.) même si le maître de l'ouvrage ne fait rien lui-même !

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

8

Prestation à soi-même immobilière (6)

Rapport Raggenbass (2004) : AFC admet que cette situation ne correspond pas à celle voulue par le législateur

- **Première mesure** : limitation dans la pratique du cercle des assujettis tombant sous le coup de l'art. 9 al. 1 let. a LTVA
- Nouvelle pratique : pas de PASM immobilière si :
 - Tous les travaux sont délégués à des tiers, y.c. la direction / conduite. La surveillance de chantier reste possible. Délimitation ?
 - "D'après les apparences" pas de travaux effectués pour des tiers
 - Pas de marchandise, de matériel ou d'infrastructure mis à disposition de tiers pour les travaux
- But statutaire et profession des actionnaires n'est plus un critère !
- En vigueur depuis le 1.1.2005

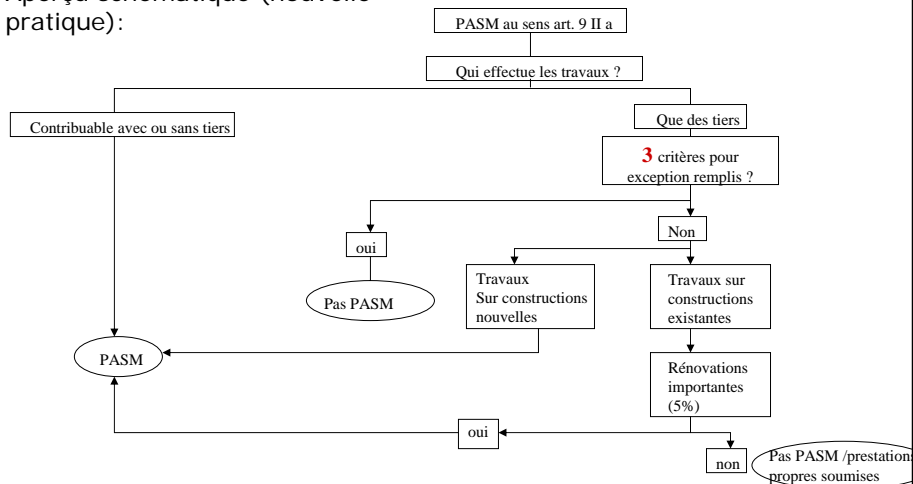
Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

9

Prestation à soi-même immobilière (7)

Aperçu schématique (nouvelle pratique):



Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

10

Prestation à soi-même immobilière (8)

Seconde mesure : Exclusion de certains éléments de la base de calcul

- Raisonement : réduire la charge fiscale (injustifiée) qui résulte du fait que certains frais ne sont pas soumis à TVA (pas d'IP) et entrent dans la base de calcul de la PASM immobilière
- Première version (rapport Raggenbass) : intérêts et taxes de droit public (émoluments de permis de construire, etc.)
- Version définitive : liste plus étendue (y.c. assurances)
- Selon AFC, la liste est exhaustive
- Selon nous : manquent les autres frais qui ne sont pas grevés de TVA (p. ex. travaux effectués par des non assujettis)

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

11

Prestation à soi-même immobilière (9)

Troisième mesure :

Les travaux de nettoyage sur des installations sportives n'entrent plus dans le cadre des PASM immobilières (Greenkeepers)

- Limités aux travaux usuels (entretien, nettoyage, réparation, etc.)
- Pas de PASM même si ces travaux sont effectués par l'assujetti

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

12

Formalisme (1)

En 2006, le CF a introduit des nouvelles dispositions dans l'OLTVA. But: réduire le formalisme en matière de TVA.

Modifications en vigueur depuis le 1.7.2006.

Précisions de la pratique dans :

- Communication de pratique du 30.6.2006
- Communication de pratique du 27.10.2006

Différents thèmes abordés:

1. Allègements en matière d'imposition de la marge (art. 14 al. 2 OLTVA)

Formalisme (3)

2. Facturation:

Nouvel art. 15a LTVA

Factures aussi acceptées si toutes les indications de l'art. 37 al. I et. a/b LTVA ne figurent pas sur le document.

Condition : personnes concernées peuvent être identifiées formellement.

V. aussi communication pratique du 30.6.2006.

Formalisme (4)

2. Facturation (suite):

Nouvel art. 15a OLTV

OLTVA se réfère à tort à l'art. 37 LTVA (recte : art. 38 al. 1 let. a LTVA)

⇒ art. 37 LTVA permet toujours d'exiger une facture.

Récupération IP possible si :

- Identité des personnes est reconnaissable sur la base des indications sur la facture.
- Facture est comptabilisée chez le destinataire.
- Prestation est destinée à une activité imposable.

Formalisme (5)

2. Facturation (suite):

Règle pour les factures adressées à un collaborateur.

Allègement de la pratique en cas d'APS

Formalisme (6)

3. Clause générale

Nouvel art. 45a OLTVA → vice de forme n'entraîne pas une reprise si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice.

- Champ d'application :
 - Représentation directe
 - Exportation de biens
 - Localisation des services.
 - etc.
- Communication de pratique AFC ⇒ considérations générales très limitées
- Approche casuistique : - Avantages: donne des illustrations
- Désavantage: réduit sécurité juridique
- Complexité vraiment réduite ? ⇒ Exemple de la représentation

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

17

Formalisme (7)

3. Clause générale (suite):

Conditions pour la reconnaissance d'une représentation directe: (i) existence d'un mandat écrit; (ii) "au nom et pour le compte" du représenté doit ressortir des documents; (iii) décompte écrit entre représentant et représenté.

Selon comm. pratique du 27.10.2006:

- relation directe représenté-tiers doit ressortir des documents;
- représentant ne supporte aucun risque;
- comptabilisation correcte chez le représentant;
- représenté reconnaissable et identifiable sur l'ensemble des documents;
- représentant fournit un décompte au représenté

➤ **Simplification?**

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

18

Projet de nouvelle LTVA

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

19

Les étapes de la réforme

- 2003 : Interventions politiques pour lancer une consultation et rédiger un rapport sur les « 10 ans » de la TVA
- Simultanément : introduction d'un organe consultatif
- Rapport « 10 ans de TVA » : nombreuses critiques, en particulier sur la complexité et le « climat fiscal »
 - Fin 2005 : Annonce par CF Merz d'une "TVA idéale"
But simplification par
 - (1) Suppression des exceptions
 - (2) Taux unique
 - (3) Financement neutre
 - Mandat à Peter Spori et création d'un groupe de travail pour examiner la faisabilité du projet.
Fin des travaux et remise d'un rapport en mai 2006.
 - Centre de compétence de la Chambre fiduciaire a élaboré son propre projet de loi (remis mi-2006 à l'administration)

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

20

Les étapes de la réforme

- Juin-fin août 2006 : préparation par l'administration d'un nouveau projet de loi
- Participations d'experts externes (env. 6)
- Fin 2006-début 2007 : consultation interne
- Février 2007 : début procédure de consultation du nouveau projet

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

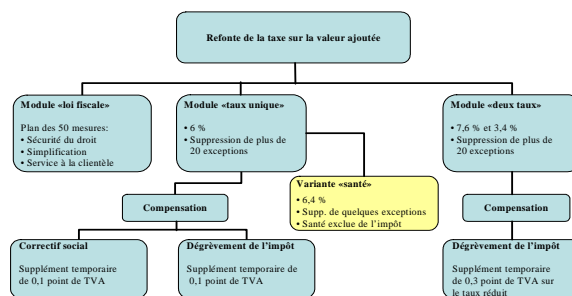
21

Aperçu sur le projet

Conception modulaire du projet :



Avant-projet mis en consultation



Département fédéral des finances DFF
Administration fédérale des contributions AFC

Séminaire Simplification de la TVA, 13 février 2007 25

(extrait conférence presse AFC – 13.2.2007)

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

22

Aperçu sur le projet

Module « loi fiscale »

- Nombreuses modifications techniques peu spectaculaires mais importantes en pratique
 - Quelques exemples :
 - ✓ Structure de la loi clarifiée (définitions, etc.)
 - ✓ Non-chiffres d'affaires (financement – y.c. apports; dividendes) ne réduisent plus le droit à l'impôt préalable
- MAIS: Subventions et dons ne sont, à tort, pas inclus dans cette catégorie et continueront à réduire le droit à la récupération

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

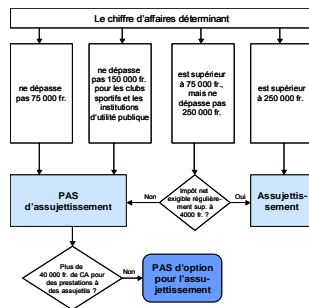
23

Aperçu sur le projet

Module « loi fiscale » (suite)

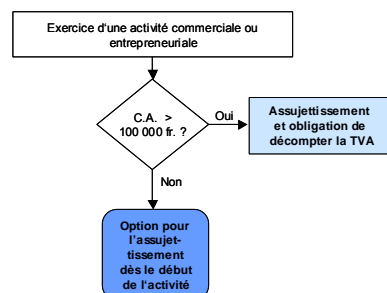
- Quelques exemples (suite) :
 - ✓ Simplification des conditions d'assujettissement et d'option

Réglementation en vigueur



Marc-Etienne Pache

Nouvelle loi:



(graphiques: conférence presse AFC – 13.2.2007)

Pierre-Marie Glauser

24

Aperçu sur le projet

Module « loi fiscale » (suite)

- Quelques exemples (suite) :
 - ✓ Réduction du formalisme : réduction des exigences de preuves pour la récupération de l'impôt préalable et les exportations
 - ✓ Simplification en matière de localisation des services. Localisation au lieu du consommateur devient la règle
 - ✓ Définition des activités hors champ n'est plus liée à la place du prestataire dans la chaîne de production (outsourcing n'est plus pénalisé)
 - ✓ Nombreuses améliorations en matière formelle – procédurale. Compensent en partie les difficultés liées à l'auto-taxation
 - ✓ Etc.

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

25

Aperçu sur le projet

Module «taux unique »

- Améliorations comprises dans le module «loi fiscale»
- Taux unique de 6 % pour toutes les livraisons et les prestations de services imposables (NB: augmentation temporaire de 0,2% prévue)
- Suppression des exceptions à la TVA, sauf :
 - Prestations bancaires
 - Prestations d'assurance
 - Vente et location de logements
 - Produits naturels (agriculture)
 - Prestations de la puissance publique (par ex. octroi d'un permis de construire)

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

26

Aperçu sur le projet

Module «deux taux »

- Mesures du module «lois fiscale»
- Taux normal : **7,6 %**
- Taux réduit : **3,4 %***
 - Eau, denrées alimentaires et additifs
 - Prestations de l'hôtellerie et de la restauration
 - Fourrages, céréales, semences et tubercules
 - Médicaments
 - La plupart des prestations actuellement exclues du champ de l'impôt
- Prestations de service des banques et des assurances, vente et location de logements, produits naturels et prestations de la puissance publique restent exclues du champ de l'impôt

* temporairement 3,7 %

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

27

La question immobilière dans la réforme

Quelques éléments particuliers à l'immobilier:

- Suppression de la prestation à soi-même immobilière
 - ☺ Simplification
 - ☺ Conforme au système (la prestation à soi-même est un correctif pour l'impôt préalable récupéré à tort et ne doit pas conduire à l'assujettissement TVA)
- Imposition du secteur immobilier?
 - ✓ Sensibilité politique
 - ✓ Taxe occulte liée à l'immobilier: CHF 1,2 milliards
 - ✓ S'agissant des immeubles loués à des privés: imposition de la valeur locative? → Ne fait aucun sens dans la logique TVA!
 - ✓ Élargissement de la possibilité d'opter pour tous les contrats, sauf si l'immeuble est utilisé exclusivement pour des besoins privés (art. 15 al. 1 let. b P-LTVA)

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

28

La question immobilière dans la réforme

Quelques éléments particuliers à l'immobilier (suite):

- Certains éléments du chiffre d'affaires sont considérés comme des « non chiffre d'affaires »:
 - ✓ montants reçus en remboursement des avances de frais faites au nom et pour le compte d'un tiers si « mentionnés à part » (compte de passage)
 - ✓ les droits de mutation (ainsi que l'impôt sur les billets d'entrée) – facturation séparée pas (plus) nécessaire
- Elargissement de la possibilité de récupérer l'impôt préalable en cas d'option immobilière. L'art. 23 al. 2 let. c P-LTVA prévoit la possibilité de déduire la TVA liée aux travaux entrant dans la valeur du sol (démolition, canalisations, etc.).

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

29

Conclusion

- La discussion politique risque de se cristalliser sur la question de
 - la suppression des opérations hors champ (santé, loyers, enseignement, etc.)
 - l'unification des taux
- Ces deux mesures ne touchent que certains contribuables (ceux qui effectuent à la fois des opérations soumises et non-soumises et à taux différents).
- Si ces deux mesures représentent sans doute une simplification, les nouveautés introduites dans le module « loi fiscale » sont tout aussi importantes, y compris dans le domaine immobilier
- Pour l'économie et la pratique, le module « loi fiscale » est une priorité qui concernent tous les contribuables.

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

30

Conclusions

Timing des travaux législatifs :

- Seconde partie 2007 : Projet final remis au Parlement (message du Conseil fédéral)
- Débats aux Chambres (2008 à ...).
- Entrée en vigueur au plus tôt en 2011.

Attention de ne pas différer les modifications importantes (techniques) du module «loi fiscale » en raison de la question des exemptions / taux