

### LA LTVA CHANGE

# Chefs d'entreprise: s'informer pour éviter de mauvaises surprises



JACQUES PITTET

Avocat,  
Oberson Avocats,  
Genève et Lausanne

Avec la révision de la LTVA, de nouvelles règles en matière de base de calcul, d'attribution de prestations, d'opérations «hors champ» et d'option sont désormais en vigueur. Il est important pour les chefs d'entreprise d'en avoir connaissance, car elles peuvent avoir des incidences non négligeables sur la bonne marche de leurs affaires.

#### BASE DE CALCUL

##### ● **Objet de l'impôt**

En raison du fait que les prestations font défaut, un certain nombre d'éléments ne font dorénavant plus partie de la contre-prestation (art. 18 LTVA). Les plus importants à signaler sont les subventions et autres contributions de droit public, les dons, les apports faits à des entreprises (prêts sans intérêts, contributions d'assainissement et abandons de créances), les dividendes et autres parts de bénéfices, les montants versés à titre de dommages-intérêts, les indemnités versées pour une activité exercée à titre salarié telles que les honoraires de membre

d'un conseil d'administration. Hormis les subventions qui continuent à générer une réduction de la déduction de l'impôt préalable, les autres éléments énumérés ci-dessus ne réduisent plus le droit à déduction de l'impôt préalable d'un assujetti TVA.

##### ● **Calcul**

La TVA continue de se calculer sur la contre-prestation effective, laquelle comprend notamment tous les frais, qu'ils soient ou non facturés séparément (art. 24 LTVA). En cas de prestations à des proches, la valeur reste celle qui aurait été convenue entre des tiers indépendants.

En matière de contre-prestations en monnaie étrangère, il faut saluer le fait que les assujettis faisant partie d'une groupe d'entreprises peuvent désormais utiliser le cours de change interne pour la conversion, pour les opérations tant à l'intérieur qu'à l'extérieur du groupe. Simplification également bienvenue pour les prestations au personnel à titre onéreux puisque l'impôt doit en principe être calculé sur le montant effectivement payé par l'employé.

La loi contient une précision importante en pratique: le contribuable n'a pas à inclure dans la base de calcul de l'impôt les montants qu'il reçoit du destinataire de la prestation en rem-

boursement des frais engagés au nom et pour le compte de celui-ci, pour autant qu'ils soient facturés séparément (postes neutres).

#### ATTRIBUTION DES PRESTATIONS

La problématique de la représentation directe et indirecte vise à déterminer si le chiffre d'affaires d'un contribuable est constitué par le chiffre d'affaires réalisé avec le tiers ou si, au contraire, il ne doit imposer que sa commission. Logiquement, la disposition légale s'intitule désormais «attributions de prestations» (art. 20 LTVA).

Pas de chambardement à l'horizon. Pour ce qui concerne la représentation indirecte, elle est réputée fournie par la personne qui apparaît à l'égard des tiers comme le fournisseur de la prestation. La représentation directe connaît quelques assouplissements (à ne pas confondre avec l'abandon de toute exigence!). Il s'agit donc d'une généralisation de la réglementation qui n'était autrefois applicable qu'au domaine de la vente aux enchères. Enfin, le rapport de représentation directe peut résulter des circonstances: achat d'un billet d'entrée à un concert auprès d'une organisation tierce de réservation, achat d'un billet d'avion auprès d'une agence de voyage, achat de la vignette

autoroutière dans le shop d'une station-service.

#### OPÉRATIONS «HORS CHAMP»

Pas de révolution en ce qui concerne les opérations «hors champ» ou «exclues du champ de l'impôt» (art. 21 LTVA). La conséquence de la réalisation de telles opérations reste inchangée: pas de droit à déduction de l'impôt préalable.

La liste de ces opérations a été complétée de quatre exceptions, dont la plus importante (ch. 28) concerne les prestations fournies au sein de la même collectivité publique. Il faut dès lors s'attendre à quelques mauvaises surprises puisqu'une collectivité publique – une commune typiquement – qui est assujettie à la TVA pourrait à certaines conditions devoir imposer les prestations définies comme étant de nature entrepreneuriale fournies à d'autres collectivités publiques. Il est dès lors vivement recommandé à ces entités de procéder, depuis le 1er janvier 2010, à une nouvelle analyse de leurs conditions d'assujettissement et, le cas échéant, de vérifier si le paramétrage TVA des opérations correspond aux exigences de la nouvelle LTVA.

#### OPTION

Par «option» (art. 22 LTVA), on n'entend désormais plus que

l'imposition volontaire d'opérations qui, selon l'art. 21 LTVA, sont exclues du champ de l'impôt. Contrairement à ce qui prévalait jusqu'au 31.12.2009, le contribuable n'a plus à demander l'autorisation à l'Administration fédérale des contributions (AFC) d'opter pour l'imposition de ses chiffres d'affaires exclus. L'exercice de l'option s'effectue simplement en indiquant clairement l'impôt, par exemple sur la facture. De plus, si l'opération exclue est localisée à l'étranger, il est possible d'opter pour son imposition et le taux sera de 0%. Contrepartie de cette autonomie octroyée au contribuable TVA: le décompte TVA 2010 contient une nouvelle rubrique, soit le ch. 205 intitulé «Contre-prestation contenues au ch. 200 provenant de prestations non imposables (art. 21) pour lesquelles il a été opté en vertu de l'art. 22».

Comment fait alors l'assujetti qui ne peut pas opter en indiquant clairement l'impôt? Il lui suffit de faire connaître l'exercice de l'option à l'AFC d'une autre manière.

#### GRANDE NOUVEAUTÉ

Cela tient presque du changement culturel: il est désormais possible d'opter pour toutes les opérations exclues, sauf les prestations de services finan-

ciers et d'assurance, les chiffres d'affaires provenant de paris et de loteries et la vente et la location de bâtiments utilisés exclusivement à des fins privées. S'agissant du domaine de l'immobilier, il importe de souligner que l'exigence que l'acheteur (en cas de vente) ou le locataire soit un contribuable TVA a disparu pour faire place à l'exigence de l'affectation du bien à des fins entrepreneuriales, du moins partiellement.

Ainsi, si le locataire est un cabinet médical, en principe non contribuable TVA, le propriétaire pourra opter pour l'imposition du loyer puisque la surface en question est affectée à des fins entrepreneuriales (mais que la loi, pour des motifs de politique sociale, considère comme étant exclues du champ de l'impôt): nul besoin de remplir une formule afin d'obtenir l'autorisation de l'AFC.

Ce bailleur ne devra cependant pas perdre de vue que son locataire, n'étant non contribuable TVA et ne pouvant, dès lors pas déduire au titre de l'impôt préalable la TVA facturée, pourrait considérer que cette TVA non déductible constitue une augmentation de loyer, laquelle doit intervenir dans les formes et dans les délais prévus par le Code des obligations. ■