

## Fiscalité immobilière

# La nouvelle loi sur la TVA dans le domaine immobilier

L'entrée en vigueur en toute discrétion, au 1<sup>er</sup> janvier 2010, de la nouvelle loi sur la TVA, adoptée par le Parlement en juin 2009, a pris de court les milieux professionnels et l'Administration fédérale des contributions (AFC), cette dernière n'ayant pas eu le temps de publier ses directives et instructions dans cet intervalle. Une cinquantaine de modifications ont été introduites par la nouvelle législation.



M<sup>e</sup> Nicolas Buchel  
Avocat, associé, Oberson Avocats, Genève

L'augmentation des taux d'impôt, quant à elle, approuvée en votation populaire l'année dernière, entrera en vigueur en 2011.

La nouvelle loi a pour but (i) de réduire la taxe occulte en permettant aux entreprises de déduire plus systématiquement la TVA qui leur est facturée par leurs fournisseurs, (ii) de simplifier la gestion de la TVA et (iii) de réduire le formalisme tant décrié.

## 1. Elargissement des possibilités de soumettre les locations immobilières à la TVA (option)

Il est désormais possible de soumettre les locations immobilières à la TVA, même si le locataire n'y est pas assujéti, pour autant qu'elles ne concernent pas des locaux utilisés exclusivement à des «fins privées».

Ainsi, l'option peut, depuis cette année, être exercée lorsque le loca-

taire est par exemple un médecin, une clinique, une école, un théâtre, une compagnie d'assurances, etc.

Les gérants d'immeubles connaissent bien les difficultés résultant d'un changement de locataires, lorsque certains sont assujéttis et d'autres pas. En effet, rappelons que dans une telle hypothèse, le droit à la déduction de l'impôt préalable devait être recalculé en fonction de la nouvelle proportion des surfaces louées à des assujéttis et à des non-assujéttis. Au regard de l'amortissement linéaire de 5% par an à prendre en compte sur les coûts de construction, les calculs pouvaient s'avérer complexes. Dès le 1<sup>er</sup> janvier 2010, il est possible d'opter – à tout le moins si l'on a affaire à des baux commerciaux – afin d'éviter ces calculs compliqués. Cette nouvelle possibilité de soumettre à la TVA les baux commerciaux conclus dès 2010 avec des locataires non assujéttis permet d'augmenter le taux de récupération de la TVA sur les coûts de construction et d'entretien des bâtiments; il en résulte une ré-

duction de la taxe occulte. Pour les nouvelles constructions, les montants de TVA récupérables pourront être significatifs. Ces réductions de coûts pourraient être répercutées sur les loyers. Ainsi, le fait de soumettre le loyer à la TVA ne devrait pas nécessairement se traduire par une augmentation des loyers de 7,6%. Il faut relever que les baux conclus avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010 ne pourront pas être majorés de la TVA sans l'accord du locataire.

Au niveau formel, l'exercice du droit d'option a en outre été substantiellement simplifié (d'une part, plus besoin d'une autorisation formelle préalable de l'AFC, la mention de l'impôt dans la facture étant suffisante et, d'autre part, possibilité d'opter pour chaque relation contractuelle).

## **2. Récupération de la TVA en cas de financement par des dons ou des apports dans le cadre de mesures d'assainissement**

Avec la nouvelle loi, il est désormais possible de récupérer la TVA grevant les coûts de construction et d'entretien financés par des dons ou des mesures d'assainissement, pour autant que les autres conditions soient remplies (activité entrepreneuriale donnant droit à déduction de l'impôt préalable). En revanche et comme sous l'ancienne loi, les subventions ne permettent pas de déduire la TVA.

Le domaine de la culture, qui dépend en grande partie des dons d'organismes privés, verra sa situation financière bénéficier directement de ce changement législatif.

Prenons l'exemple d'un théâtre dont la construction, ou l'agrandissement, débute après le 1<sup>er</sup> janvier 2010: comme par le passé, il est possible pour lui de récupérer la TVA sur les coûts de construction financés par les fonds propres, en fonction de son taux de récupération. Il en est de même maintenant, grâce à la nouvelle loi pour les travaux financés par des dons de particuliers et d'entreprises. En revanche et comme sous l'ancien droit, le fait de percevoir des subventions dans ce cadre conduit presque toujours à une réduction proportionnelle du droit à déduction de la charge préalable.

Par ailleurs, la notion d'apports faits à une entreprise a été élargie notamment aux prêts sans intérêts, aux contributions d'assainissement et à l'abandon de créances. Cela signifie que, même dans le cas où de tels apports ne donnent pas lieu à des contre-prestations de la part de l'entreprise bénéficiaire, ils ne doivent avoir aucune conséquence sur le droit à déduction auprès de cette dernière. Sous l'ancienne loi, le traitement des apports dans le cadre de mesures d'assainissement était controversé. L'AFC considérait que ces mesures avaient en général pour conséquence de réduire le droit à la récupération de la TVA.

## **3. Suppression de la prestation immobilière à soi-même**

La «prestation à soi-même en matière immobilière» (PASM immobilière) en tant que fait générateur de l'impôt a été supprimée dans la nouvelle loi. Il n'y a dès lors plus

d'assujettissement en raison de ce type d'opérations.

Lors de l'introduction de la TVA, en 1995, la PASM immobilière concernait toute entreprise qui construisait pour son propre compte des bâtiments, eu égard au fait que la prestation finale (vente, location, etc.) était exclue du champ de l'impôt. Cette obligation avait pour conséquence l'assujettissement d'un grand nombre d'entreprises (caisses de pension, etc.). Devant le tollé provoqué par une application stricte de la PASM immobilière, l'AFC avait néanmoins renoncé dans certains cas à son imposition. Il va de soi que désormais, les entreprises qui construisent pour leur propre compte ne peuvent plus récupérer la TVA payée à leurs fournisseurs sur les coûts de construction. Par ailleurs, lorsque les entreprises ont utilisé des ressources propres dans le cadre de tels travaux (matériel, outillage, infrastructure, etc.), elles doivent réduire proportionnellement à cette utilisation l'impôt préalable qui greve lesdites ressources utilisées. Toutefois, lors d'une option ultérieure pour l'imposition des locations et des ventes, une déduction de l'impôt préalable pourra être effectuée.

Ces changements législatifs devraient faciliter le financement des coûts de construction et simplifier la gestion de la TVA immobilière. ■

*Nicolas Buchel,  
Avocat*