

Changement de pratique TVA lors de constructions et transformations dans le domaine immobilier

Au 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la nouvelle loi régissant la TVA (ci-après: LTVA). L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA (ci-après: AFC), publie sa nouvelle pratique sous forme de brochures intitulées «Info TVA». Le domaine de l'immobilier fait l'objet de deux brochures, soit l'Info TVA 04 concernant le secteur «Industrie du bâtiment»¹, publiée en février 2011, et l'Info TVA 17 concernant le secteur «Administration, location et vente d'immeubles», non encore publiée.



M^e Nicolas Buchel
Avocat, associé, Oberson Avocats, Genève.

Cette pratique était applicable dès le 1^{er} janvier 2010. Devant les difficultés pour délimiter les ventes d'ouvrages soumises à TVA et les ventes immobilières hors champ de l'impôt sur la base des critères énoncés le 31 mars 2010 par l'AFC, les milieux concernés ont repris leur bâton de pèlerin pour demander à cette dernière de modifier à nouveau sa pratique. C'est maintenant chose faite puisqu'en date du 10 avril 2013 l'AFC a publié la «Modification et précision de l'Info TVA 04 concernant le secteur Industrie du bâtiment»².

La nouvelle pratique a le mérite de simplifier considérablement la gestion de la TVA du secteur immobilier en fixant des critères clairs et simples pour déterminer si une opération constitue une livraison immobilière imposable ou au contraire une opération immobilière hors champ de l'impôt. Les assujettis disposent d'une période jusqu'au 30 juin 2013 pour choisir entre la pratique du 10 avril 2013 ou celle du 31 mars 2010, si les travaux

ont débuté entre le 1^{er} janvier 2010 et le 30 juin 2013. Tous les contribuables concernés doivent se poser la question du choix de la pratique en prenant en compte toutes les conséquences TVA qu'un tel changement impose, tant au niveau de la détermination de l'impôt préalable que des prestations facturées aux acheteurs. Il n'est en effet pas toujours possible de revenir sur des opérations déjà conclues.

Pratique du 10 avril 2013

Le traitement TVA d'une opération immobilière dépend maintenant de trois dates: (1) celle de la vente de la parcelle telle qu'elle ressort de l'acte notarié, (2) celle de la conclusion du contrat d'entreprise et (3) celle du début des travaux de construction. Les conséquences fiscales dépendent du déroulement des opérations. Ci-dessous, vous sont présentés les cas de figure les plus fréquents. Pour une analyse plus exhaustive, vous pouvez vous référer au chiffre 3 de la pratique du 10 avril 2013.

1. Le terrain appartient à l'acheteur

Dans ce cas, la vente de l'ouvrage constitue toujours une livraison imposable d'un bien immobilier.

2. Le terrain appartient à un tiers

Dans ce cas, la vente de l'ouvrage constitue une livraison imposable d'un bien immobilier. Il existe toutefois une exception lorsque le vendeur du terrain et l'entrepreneur général ou l'investisseur sont des personnes proches³. Dans ce cas, le vendeur du terrain et celui de l'ouvrage sont traités «comme une unité», et les critères pour la délimitation entre la livraison d'un bien immobilier exclue du champ de l'impôt et la livraison d'un bien immobilier imposable sont les mêmes que lorsque le vendeur du terrain est la même personne que le vendeur de l'ouvrage. Ce n'est pas le vendeur du terrain qui détermine la qualification et le traitement fiscal de la livraison du bien immobilier (exclu du champ de l'impôt ou imposable) mais l'entrepreneur général ou la personne qui réalise l'ouvrage⁴.

3. Le terrain appartient à l'actionnaire de l'entreprise de construction

• Si le contrat de vente d'un bien-fonds et le contrat de construction (contrat d'entreprise) sont conclus avant le début des travaux, on est en présence d'une livraison imposable (8% actuellement) d'un bien immobilier. La vente du sol ne fait pas partie de la base de calcul de l'impôt.
• Si la date de vente de la parcelle est antérieure à la date du début des travaux de construction et que la date de conclusion du contrat de construction est postérieure au début des travaux, cela ne modifie pas les conclusions précédentes.

Dans un tel cas, c'est la date de la conclusion du contrat de vente de la parcelle qui est déterminante, dans la mesure où elle est antérieure au début des travaux de construction.

• Si la date du début des travaux de construction intervient avant la date de la vente de la parcelle et la date du contrat de construction, il s'agit d'une livraison d'un bien immobilier exclue du champ de l'impôt.

La date du début des travaux de construction revêt dès lors une importance toute particulière. Pour une analyse détaillée des critères à retenir pour le début des travaux de construction, ainsi que des situations dans lesquelles les travaux peuvent être suspendus (par exemple retard saisonnier, intempéries ou suite à une décision des autorités), le lecteur se référera au chiffre 4.7.1 de la nouvelle pratique. Cette nouvelle pratique s'applique également aux travaux de transformation, dont la notion est définie au chiffre 4.6.

Lorsque les acheteurs demandent des travaux à plus-values qui ne sont pas compris dans le contrat de vente, ces derniers sont traités de la même manière que l'ouvrage ou l'objet immobilier⁵ auquel ils se rapportent. Dès lors, la limite de 5% de l'ancienne pratique n'a plus cours. L'abandon de ce critère constitue un grand soulagement pour le secteur immobilier et simplifiera la problématique TVA.

On distingue trois périodes transitoires:

1. Période du début des travaux de construction jusqu'au 31 décembre 2009

L'ancien droit s'applique aux ouvrages pour lesquels les travaux de construction ont débuté avant le 31 décembre 2009 et ceci jusqu'à la fin de la construction.

2. Période du 1^{er} janvier 2010 au 30 juin 2013

Pendant cette période, l'assujetti TVA peut choisir s'il souhaite appliquer la pratique du 10 avril 2013 ou celle du 31 mars 2010. Le choix s'exerce pour chaque ouvrage et non pour chaque objet immobilier⁶. L'assujetti peut donc revenir sur ses décomptes TVA antérieurs, pour autant que les créances fiscales ne soient pas encore entrées en force. Si l'assujetti a une prétention à faire valoir envers l'AFC en matière de créance fiscale (impôt préalable plus important), il doit la communiquer à l'AFC au moyen d'un décompte rectificatif par période de décompte⁷. Dans la mesure où le contribuable a indiqué de la TVA sur les factures émises, il conviendra de respecter les conditions de rectification⁸.

3. Début des travaux de construction à partir du 1^{er} janvier 2013

Seule la nouvelle pratique s'applique aux ouvrages pour lesquels les travaux de construction ont débuté depuis le 1^{er} janvier 2013. ■

Nicolas Buchel, Avocat

1. http://www.estv.admin.ch/mwst/dokumentation/00130/00947/00948/index.html?lang=fr#sprungmarke1_9

2. http://www.estv.admin.ch/mwst/aktuell/index.html?lang=fr&download=NHZLpZeg7t,lnp610NTU042lZ26ln1ae 2lZn4Z2qZpnO2YU-q2Z6gpjCDeIR4fGymI62epYbg2c_JjKb-NoKS6A--

3. La notion de « proches » est définie à l'art. 3 let. h LTVA.

4. Voir ch. 3 de la pratique du 10 avril 2003.

5. Pour la distinction entre un ouvrage et les objets immobiliers voir ch. 4.1 à 4.4 de la pratique du 10 avril 2013.

6. Pour la distinction entre un ouvrage et les objets immobiliers voir note 4 ci-dessus.

7. Voir ch. 8.1.2 de la pratique du 10 avril 2013.

8. Voir art. 27 al. 2 à 4 LTVA.