

# EXPERT INFO

Informations pratiques PME | numéro 1 | 2019

Votre Expert



PKF Fiduciaire SA, des spécialistes en comptabilité, audit, fiscalité ou de la législation du travail qui s'engagent à vos côtés et vous informent sur les sujets d'actualité qui vous concernent.



Sommaire	Page
Impôts sur les gains immobiliers du canton de Zurich	1
Nouveautés concernant l'imposition d'après la dépense	2
Révision partielle de la loi sur la TVA	3
Révision de la loi fédérale sur la radio et la télévision	4

Impôts sur les gains immobiliers du canton de Zurich

## Impôts du canton de Zurich: modification légale de l'imposition des gains immobiliers au 1<sup>er</sup> janvier 2019

### De quoi s'agit-il?

Le 10 juin 2018, une votation populaire a eu lieu dans le canton de Zurich afin de déterminer si les pertes d'exploitation pouvaient à l'avenir être compensées avec l'impôt sur les gains immobiliers, comme c'est le cas dans d'autres cantons. La modification de la loi a été approuvée à 53,6 % par le peuple zurichois et est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019.

### Conséquences de la modification de la loi

Le canton de Zurich applique le système moniste en matière d'impôts sur les gains immobiliers. Autrement dit, les gains immobiliers des entreprises comme des particuliers sont appréhendés séparément au titre de l'impôt sur les gains immobiliers. Dès lors, les bénéfices réalisés lors de la vente d'un immeuble ne sont pas pris en compte au titre de l'impôt sur les bénéfices ou de l'impôt sur le revenu. Avec l'adoption de la modification de la loi, il est désormais possible, dans le canton de Zurich, de faire imputer les pertes d'exploitation actuelles ainsi que celles des sept dernières années sur l'impôt sur les gains immobiliers. Cette mesure a permis de garantir l'égalité de traitement entre les cantons. Jusqu'ici, l'imputation des pertes d'exploitation sur l'impôt sur les gains immobiliers était possible uniquement pour les entreprises et les particuliers domiciliés hors du canton. La mise en application de cette modification législative nécessite d'être examinée et interprétée plus en détail dans la pratique. Ainsi par exemple, il est à noter

que l'imputation des pertes d'exploitation au titre de l'impôt sur les gains immobiliers n'est possible que si le vendeur du bien-fonds opte pour l'imputation de la valeur vénale applicable 20 ans auparavant au lieu des coûts effectifs. Cette possibilité de choix existe si le vendeur possède le bien-fonds depuis plus de 20 ans. Il convient d'examiner au préalable quelle est la variante la plus avantageuse point de vue fiscal.

### «En bref»

1. À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, les pertes d'exploitation de l'année en cours et des sept dernières années peuvent être imputées sur l'impôt sur les gains immobiliers du canton de Zurich.
2. Avec cet amendement, les entreprises sises dans le canton de Zurich sont placées sur un pied d'égalité avec celles sises hors du canton.
3. Il convient de tenir compte de restrictions éventuelles dans la pratique et de discuter au préalable des cas d'application concrets avec l'administration fiscale compétente.

# Imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct

## Quelles sont les nouveautés?

L'Administration fédérale des contributions (AFC) a publié le 24 juillet 2018 une nouvelle circulaire relative à l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct. Cette circulaire 44 remplace la circulaire 9 du 3 décembre 1993 et est basée sur le nouvel article 14 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD). Les différences essentielles et leurs répercussions sont abordées ci-après.

## Validité et application

La nouvelle disposition est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2016 et s'applique aux taxations à partir de la période fiscale 2016. Les personnes qui étaient déjà imposées d'après la dépense en 2016 peuvent bénéficier de la réglementation transitoire. L'ancien droit reste applicable pour elle jusqu'au 31 décembre 2020. À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2021, le nouveau droit s'appliquera à l'ensemble des personnes.

## Conditions préalables

Les ressortissants étrangers qui peuvent, sur demande, être imposés selon la dépense, ne doivent **pas avoir la nationalité suisse**. Il doit s'agir de contribuables qui seront désormais **assujettis à titre illimité**, à savoir des étrangers arrivés récemment ou déjà assujettis en Suisse. Ces derniers doivent ne plus avoir été soumis à un assujettissement illimité en Suisse depuis au moins dix ans. De plus, **aucune activité lucrative** ne doit être exercée en Suisse. Il est désormais mentionné de façon explicite que les deux époux ne doivent pas avoir la nationalité suisse. Dans le passé, il était suffisant que l'un des époux soit étranger. Même des ressortissants suisses qui étaient retournés en Suisse après une absence de dix ans pouvaient demander l'imposition d'après la dépense. Sur la base de la nouvelle situation juridique et selon la circulaire 44, ceci n'est plus possible. Il est explicitement stipulé que seul est considéré comme étranger celui qui possède une nationalité autre que la nationalité suisse. Les binationaux ne sont pas considérés comme des étrangers. Il n'est pas encore définitivement établi si l'existence d'enfants mineurs ayant la nationalité suisse empêche l'imposition d'après la dépense.

Il est précisé qu'en cas d'établissement en Suisse, aucune activité lucrative ne peut y être exercée. Il s'agit ici d'une activité principale ou accessoire exercée sur le territoire suisse et générant des revenus en Suisse ou à l'étranger. Sur la base de la circulaire 44, il n'est malheureusement pas possible de déterminer définitivement si une activité de gestion de fortune est considérée comme une activité lucrative (indépendante) et risque de conduire à un refus de l'imposition d'après la dépense. L'activité lucrative indépendante n'est pas décrite plus en détail; l'activité dans le domaine du négoce de titres ou du commerce d'immeubles pourrait également être concernée.

## Conditions objectives

Pour l'imposition du revenu d'après la dépense, la base de calcul annuelle est la suivante:

- un revenu de CHF 400 000;
- sept fois le loyer annuel effectif (ou la valeur locative);
- trois fois le montant des frais annuels pour le logement et la nourriture (frais d'hôtel y c. restauration); ou
- la somme des revenus bruts en lien avec la Suisse, comprenant notamment la fortune mobilière et immobilière, les droits d'auteur et les prestations de rente.

Le plus élevé de ces quatre montants constitue la base de calcul de l'impôt, à moins que la dépense universelle occasionnée en Suisse et à l'étranger par le train de vie du contribuable ne soit plus élevée. Dans ce cas, l'impôt est calculé sur la base des frais annuels effectifs afférents au train de vie. Au niveau fédéral, pour être imposé selon la dépense, il faut donc tableur sur une charge fiscale basée sur un revenu de CHF 400 000 au moins. L'impôt est calculé d'après le barème ordinaire. Dans le passé, la base de calcul pour l'imposition d'après la dépense était nettement plus faible. Pour certaines des personnes soumises jusqu'ici à une imposition forfaitaire, l'imposition d'après la dépense ne devrait plus être payante sous le nouveau régime. Par souci d'exhaustivité, il convient de mentionner qu'un impôt dont la base de calcul est généralement identique ou supérieure doit aussi être versé au canton et à la

commune. Un impôt sur la fortune est également prélevé.

## Divers

Dans le cadre de l'imposition ordinaire d'après la dépense, il n'existe en principe aucun droit à l'imputation forfaitaire pour la partie non récupérable des impôts étrangers. Les contribuables imposés d'après la dépense qui souhaitent obtenir un allègement en relation avec la Belgique, l'Allemagne, l'Italie, la Norvège, le Canada, l'Autriche ou les États-Unis doivent demander l'imposition d'après la dépense dite modifiée. Avec la modification de l'imposition forfaitaire, une imputation forfaitaire d'impôt peut être obtenue en compensation d'impôts non récupérables sur les revenus de capitaux provenant des sept États précités. Quant à savoir dans quelle mesure l'imposition d'après la dépense est encore lucrative, il n'est possible d'en juger qu'en tenant compte de la charge fiscale en Suisse. Des comparaisons de la charge

## «En bref»

1. L'imposition d'après la dépense figure dans la LIFD et est applicable dans sa nouvelle version depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016 ou, en cas d'applicabilité des dispositions transitoires, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2021.
2. Les conditions personnelles pour l'imposition d'après la dépense ont été renforcées, et la base de calcul minimale a été relevée.
3. Pour un conseil complet dans le domaine de l'imposition d'après la dépense, le droit cantonal doit être pris en compte également.
4. Le choix entre l'imposition ordinaire d'après la dépense et l'imposition d'après la dépense modifiée doit être examiné au cas par cas.

fiscale entre l'imposition ordinaire et l'imposition d'après la dépense conduisent ainsi pour des couples sans enfants à

un allègement moyen allant jusqu'à 48 %. Pour les ressortissants étrangers avec un ruling fiscal existant basé sur l'an-

ancien cadre juridique, de nouvelles orientations doivent être définies en temps utile avant le 1<sup>er</sup> janvier 2021.

## Révision partielle de la loi sur la TVA

# LTVA: égalité de traitement des entreprises de vente par correspondance suisses et étrangères

### De quoi s'agit-il?

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, de nouvelles dispositions en matière de TVA sont applicables dans la vente par correspondance. Grâce à cette révision partielle de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA), les entreprises étrangères actives dans la vente par correspondance sont à présent mises sur un pied d'égalité avec les entreprises ayant leur siège en Suisse. Avant cette révision, les entreprises étrangères bénéficiaient d'un avantage non négligeable dans la mesure où leurs «petits envois» n'étaient soumis ni à l'impôt sur les importations ni à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. On entend par «petits envois» les livraisons de marchandises dont le montant de TVA calculé s'élève à cinq francs ou moins. Cette limite est respectée dans le cas d'une valeur de marchandise de CHF 65 max. (au taux d'imposition de 7,7 %) resp. de CHF 200 max. (au taux d'imposition de 2,5 %). Pour les acheteurs en Suisse, il était par conséquent plus attractif de se procurer de tels produits à l'étranger, et donc sans aucune charge de TVA, au lieu de commander le même produit chez un fournisseur suisse et de payer la TVA suisse.

### Qu'est-ce qui change et pour qui?

Lorsqu'une entreprise de vente par correspondance, suisse ou étrangère, réalise un chiffre d'affaires annuel (total des montants versés par les acheteurs aux entreprises de vente par correspondance) d'au moins CHF 100 000 provenant de petits envois de l'étranger vers la Suisse, toutes les livraisons qu'elle effectue valent livraisons sur le territoire suisse. Elle est de ce fait redevable de la TVA en Suisse et doit se faire inscrire au registre des assujettis TVA. En d'autres termes, si une entreprise de vente par correspondance est assujettie à la TVA en Suisse parce qu'elle a atteint la limite de chiffre d'affaires provenant de petits envois, tous les

envois qu'elle réalise à partir de son inscription au registre des assujettis TVA sont soumis à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. L'impôt sur les importations, en revanche, n'est toujours pas prélevé sur ses petits envois. Du fait de l'assujettissement à la TVA suisse, l'entreprise de vente par correspondance peut désormais déduire également l'impôt sur les importations (sur les envois autres que les petits envois) ainsi que tous les autres impôts prélevés devant être versés dans le cadre de son activité entrepreneuriale et donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

### Comment se fait l'inscription?

L'entreprise doit s'annoncer d'elle-même à l'AFC en vue de son inscription au registre des assujettis TVA. En tant qu'entreprise de vente par correspondance étrangère, elle doit, en plus, désigner un représentant fiscal qui a son domicile ou son siège sur le territoire suisse et constituer une garantie financière. Si elle a déjà atteint en 2018 la limite de chiffre d'affaires de CHF 100 000 provenant de petits envois et s'il peut être présumé qu'elle l'atteindra aussi en 2019, elle est imposable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019. Dans le cas contraire, l'assujettissement en Suisse prend effet à partir du mois suivant celui au cours duquel l'entreprise réalise un chiffre d'affaires de CHF 100 000 provenant de petits envois (calculé à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2019), et elle est tenue de s'annoncer immédiatement auprès de l'AFC. Si la limite du chiffre d'affaires n'est pas dépassée et que l'entreprise de vente par correspondance étrangère souhaite être exemptée à nouveau de la TVA suisse, elle doit le signaler à l'AFC. En l'absence d'annonce, il est supposé que l'entreprise de vente par correspondance s'est assujettie volontairement à la TVA suisse.

### Éléments à considérer

Si une entreprise est inscrite au registre des

assujettis TVA en raison d'autres prestations et qu'elle effectue aussi des petits envois de l'étranger à destination du territoire suisse dans le cadre de la vente par correspondance, ces petits envois sont considérés comme des prestations réalisées à l'étranger tant que la limite de CHF 100 000 par année n'est pas atteinte.

## «En bref»

1. Les entreprises de vente par correspondance étrangères qui réalisent en Suisse un chiffre d'affaires de CHF 100 000 provenant de petits envois (montant de l'impôt sur les importations de CHF 5 ou moins) sont assujetties à la TVA en Suisse.
2. Suite à l'assujettissement à la TVA suisse, toutes les livraisons à destination du territoire suisse sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.
3. Les entreprises de vente par correspondance concernées doivent s'annoncer d'elles-mêmes à l'AFC et se faire inscrire au registre des assujettis TVA.
4. Avec cette révision partielle de la LTVA entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019, les entreprises étrangères actives dans le secteur de la vente par correspondance sont à présent mises sur un pied d'égalité avec les entreprises ayant leur siège en Suisse.

## Redevance radio-télévision des entreprises

### Changement de système

Jusqu'ici, le prélèvement de la redevance radio-télévision était subordonné à la possession d'un appareil permettant la réception de la radio et/ou de la télévision. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier de cette année, la redevance radio-télévision est prélevée indépendamment de la possession d'un appareil. Désormais, toutes les entreprises, donc même celles qui n'ont pas de possibilités de réception, doivent payer la redevance radio-télévision.

### Assujettissement à la redevance

Une entreprise est tenue de payer la redevance lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies:

- l'entreprise est assujettie à la TVA suisse;
- elle réalise (au niveau mondial) un chiffre d'affaires annuel total d'au moins CHF 500 000; et
- elle a un siège, un domicile ou un établissement stable en Suisse.

Les entreprises suisses assujetties à la TVA doivent ainsi payer la redevance radio-télévision si elles réalisent un «chiffre d'affaires total» de CHF 500 000 au moins. Ce montant, déterminant pour la question de l'assujettissement, inclut également les prestations exonérées de la TVA (p. ex. les exportations, les prestations à l'étranger) ainsi que les prestations exclues du champ de l'impôt (p. ex. dans le domaine

de la formation ou de la santé). Si une entreprise étrangère assujettie à la TVA atteint ce chiffre d'affaires minimum, elle n'est soumise à la redevance que si elle a un établissement stable en Suisse. Par conséquent, les entreprises qui fournissent des prestations en Suisse mais qui n'ont ni siège/domicile ni établissement stable dans ce pays ne doivent pas payer la redevance même si elles disposent d'un numéro de TVA en Suisse. S'agissent de l'aspect temporel, la règle est la suivante: une entreprise est assujettie si elle est inscrite au registre TVA durant l'année en cours et qu'elle a réalisé durant l'exercice précédent un chiffre d'affaires d'au moins CHF 500 000. Par conséquent, les entreprises ne sont pas assujetties à la redevance la première année de leur inscription au registre des assujettis à la TVA. A contrario, la redevance est due dans son intégralité même si l'entreprise est radiée du registre TVA au cours de l'année de référence. Le chiffre d'affaires déterminant pour l'année du changement de système, c'est-à-dire 2019, est celui de 2017.

### Montant de la redevance

Le montant de la redevance est basé sur le chiffre d'affaires total de l'entreprise. Chaque entreprise est affectée à l'une des catégories tarifaires ci-après d'après le chiffre d'affaires réalisé l'année précédente (voir tableau). L'organe de per-

ception pour la redevance des entreprises est l'Administration fédérale des contributions (AFC). Sur la base des chiffres qui lui ont été communiqués l'année précédente, elle transmet chaque année une facture aux entreprises.

### Clause relative aux cas de rigueur

Pour les entreprises de la catégorie tarifaire 1, la loi prévoit une clause relative aux cas de rigueur: si le résultat annuel de l'exercice pour lequel la redevance a été versée affiche une perte ou si le bénéfice réalisé est inférieur à CHF 3650 (dans ce cas, la redevance serait supérieure à 10% du bénéfice annuel), la redevance est remboursée à l'entreprise, à la demande de cette dernière.

### «En bref»

1. Désormais, la redevance radio-télévision n'est plus liée à la possession d'un appareil.
2. Les entreprises assujetties à la TVA en Suisse, qui ont un siège, un domicile ou un établissement stable en Suisse et qui réalisent au niveau mondial un chiffre d'affaires total d'au moins CHF 500 000, sont soumises à la redevance.
3. Le montant de la redevance à payer par une entreprise dépend du chiffre d'affaires total qu'elle a réalisé l'année précédente. En 2019, c'est le chiffre d'affaires de 2017 qui est déterminant.

Catégorie tarifaire	Chiffre d'affaires total (en CHF)	Redevance/année (en CHF)
0	Jusqu'à 499 999	0
1	De 500 000 à 999 999	365
2	De 1 000 000 à 4 999 999	910
3	De 5 000 000 à 19 999 999	2 280
4	De 20 000 000 à 99 999 999	5 750
5	De 100 000 000 à 999 999 999	14 240
6	À partir de 1 000 000 000	35 590

Nous sommes membre d'EXPERTsuisse. Engagés et responsables.

L'association suisse des experts en audit, fiscalité et fiduciaire a pour mission de former, de soutenir et de représenter ses experts. Depuis plus de 90 ans, EXPERTsuisse assume sa responsabilité vis-à-vis de l'économie, de la société et de la politique. [www.expertsuisse.ch](http://www.expertsuisse.ch)

Les contenus présentés ont fait l'objet de recherches approfondies. Cependant, aucune garantie ne peut être donnée quant à l'exactitude, l'exhaustivité et l'actualité des informations. Par ailleurs, ces articles ne sauraient remplacer un conseil détaillé au cas par cas. Aucune responsabilité ne peut être endossée quant aux contenus et à leur utilisation.