

REVUE DE DROIT ADMINISTRATIF ET DE DROIT FISCAL

REVUE GENEVOISE DE DROIT PUBLIC

73^e année

N^o 1-2

2017

La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2015-2016

Chronique co-éditée par

Robert DANON

Professeur ordinaire de droit fiscal suisse et international à l'Université de Lausanne,
Associé Danon & Salomé

et

Thierry OBRIST

Professeur ordinaire de droit fiscal suisse et international à l'Université de Neuchâtel,
Avocat à Neuchâtel

1. Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques	7
TF 2C_873/2014 du 8 novembre 2015 [Domicile fiscal: engagement dans opérations militaires «Swisscoy»] (Jérôme Bürgisser).....	7
ATF 141 II 338 du 7 août 2015 [Constitutionnalité de l'application du barème réduit au parent qui perçoit le revenu le plus élevé] (Thierry Bornick).....	10
TF 2C_325/2015 du 3 novembre 2015 – [Vente d'un immeuble, société simple tacite et commerce professionnel d'immeubles] (Thierry de Mitri).....	15
TF 2C_1205/2013 et 2C_1206/2013 du 28 juin 2015 [société en commandite, Partner en Israël; assujettissement limité en Suisse] (Jérôme Bürgisser).....	18
TF 2C_894/2013 du 18 septembre 2015 [Qualification d'une LLC américaine du point de vue fiscal suisse] (Hugues Salomé).....	21
TF 2C_123/2014 et 2C_124/2014 du 30 septembre 2015 [Dénonciation d'un «ruling» confirmant une restriction à l'assujettissement illimité en Suisse à raison de la participation à une «limited partnership» de Guernesey] (Hugues Salomé).....	26
TF 2C_454/2015 du 1 avril 2016 [Imposition de l'abandon de la créance et moment de la réalisation du revenu] (Aurélien Barakat).....	33

TF 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 [Salaire: naissance de la créance fiscale] (Delphine Yerly)	34
TF 2C_618/2014 et 619/2014 du 3 avril 2015 [Requalification du gain découlant de la vente d'actions en revenu d'activité dépendante] (Hugues Salomé)	37
TF 2C_521/2016 du 16 juin 2016 [Reprise sur des dépenses non justifiées par l'usage commercial liées à l'amortissement de véhicule automobile] (Aurélien Barakat).	42
TF 2C_1062/2014 du 14 juillet 2015 [Gain en capital: fortune commerciale ou fortune privée] (Ruth Bloch-Riemer).	43
TF 2C_851/2015 et 2C_852/2015 du 3 juin 2016 [Transformation d'une entreprise individuelle en société à responsabilité limitée sans reprise de l'immeuble lors du transfert, moment du transfert de la fortune commerciale à la fortune privée de l'immeuble] (Delphine Yerly)	44
ATF 142 II 283 du 24 mai 2016 [Commerçant professionnel d'immeubles et notion d'exploitation en cas de transformation au sens de l'art. 19 LIFD] (Thierry de Mitri, Thierry Obrist, Susanne Schreiber).	45
TF 2C_16/2015 du 6 août 2015 [Prestation appréciable en argent et rappel d'impôt] (Pietro Sansonetti)	52
TF 2C_1145/2014 du 1 ^{er} octobre 2015 [Circulaire n°15 Intérêts courus, obligations, pas d'évasion fiscale] (Ruth Bloch-Riemer)	54
TF 2C_133/2015 et 2C_134/2015 du 4 mars 2016 [Transposition] (Jérôme Bürgisser)	56
TF 2C_860/2014 et 2C_861/2014 du 24 mai 2016 [Déduction des frais liés à une campagne électorale] (Jérôme Bürgisser)	60
TF 2C_95/2015 et 2C_96/2015 du 27 août 2015 [Relations internationales; répartition du revenu et déduction du 3 ^e pilier] (Jérôme Bürgisser).	62
TF 2C_49/2015 du 10 juin 2015 [Donation sous réserve d'usufruit d'une société en commandite] (Delphine Yerly)	64
TF 2C_1172/2014 du 22 juin 2015 [Impôt sur la fortune; déduction des dettes résultant d'un rappel d'impôt; principe de périodicité] (Ruth Bloch-Riemer)	65
2. Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales.	66
TF 2C_766/2014 et 2C_767/2014; TF 2C_768/2014 et 2C_769/2014 du 31 août 2015 [Monnaie fonctionnelle étrangère et écarts de conversion]; TF 2C_775/2014 et 2C_776/2014 in RDAF 2015 II 483 [Non-prise en compte des écarts de conversion, confirmation de jurisprudence];	

TF 2C_560/2014 et 2C_561/2014 in RDAF 2016 II 281 [Détermination du capital propre dissimulé en cas de tenue de la comptabilité en monnaie fonctionnelle étrangère] (Robert Danon)	66
TF 2C_795/2015 et 2C_796/2015 du 3 mai 2016 [Charges justifiées par l'usage commercial: Home Office, Sponsoring] (Delphine Yerly)	69
TF 2C_1101/2014 et 2C_1104/2014 du 23 novembre 2015 [Réévaluation des créances douteuses à 20% correspond au champ d'application des taux forfaitaires applicables pour les créances à l'étranger] (Delphine Yerly)	71
TF 2C_433/2016 et 2C_434/2016 du 30 mai 2016 [Violation du droit comptable] (Pietro Sansonetti)	72
TF 2C_508/2014 et 2C_509/2014 du 20 février 2015 [Distribution dissimulée de bénéfice et soustraction d'impôt] (Robert Danon)	73
TF 2C_377/2014 et 2C_378/2014, 26 mai 2015 [Prestation appréciable en argent, manque à gagner, renonciation à un produit, organe de fait] (Denis Berdoz)	77
TF 2C_1108/2014 du 10 août 2015 [intérêts surfaits, principe de pleine concurrence] (Denis Berdoz)	82
TF 2C_916/2014 et 2C_917/2014 du 26 septembre 2016 [Deductibilité des amendes pénales du bénéfice net] (Robert Danon et Jérôme Bürgisser)	84
TF 2C_520/2015 et 2C_521/2015 du 28 décembre 2015 [Refus d'amortissement sur des parts sociales] (Ruth Bloch-Riemer)	89
ATF 141 II 83 [Ajustement de la provision pour impôt] (Robert Danon)	90
TF 2C_662/2014 et 2C_663/2014 du 25 avril 2015 [Création d'une provision lors de la procédure de rappel d'impôt] (Pietro Sansonetti)	91
TF 2C_419/2015 du 3 juin 2016, publié in ATF 142 II 355 in RDAF 2016 II 449 [Capital propre dissimulé: prêt garanti par un proche] (Robert Danon)	92
TF 2C_1088/2014 du 26 octobre 2015 [Report de pertes, continuité économique et société immobilière] (Thierry Obrist)	96
TF 2C_469/2015, 22 février 2016 [Réduction pour participations, conditions de durée et pourcentage de détention] (Denis Berdoz)	97

3. Double imposition internationale	104
ATF 141 II 447 du 5 mai 2015 [Swap Case, critère du «bénéficiaire effectif» dans la CDI- Danemark, obligation de transférer les dividendes reçus dans un «Total Return Swap»] (Raphaël Gani)	104
TF 2C_895/2012 du 5 mai 2015 [Remboursement de l'impôt anticipé pour une banque (relation Suisse/Danemark): bénéficiaire effectif, substance over form, violation des transactions boursières, opérations de couverture] (Raphaël Gani)	111
TF 2C_752/2014 du 27 novembre 2015 in RDAF 2016 II 190 [Remboursement de l'impôt anticipé (CDI-Luxembourg): bénéficiaire effectif] (Raphaël Gani)	113
ATF 142 II 161 du 24 septembre 2015 [Entraide administrative (CDI CH-F)] (Raphaël Gani)	116
TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 [Entraide administrative (CDI CH-F)] (Raphaël Gani)	121
TF 2C_690/2015 du 15 mars 2016 [Entraide administrative (CDI CH-F)] (Raphaël Gani)	122
TF 2C_594/2015 du 1 ^{er} mars 2016 [Entraide administrative (CDI CH-F)] (Raphaël Gani)	124
TF 4A_83/2016 du 22 septembre 2016 [Communication par la banque des noms d'avocats au DoJ et à l'IRS américains] (Raphaël Gani)	124
4. Double imposition intercantonale	125
TF 2C_198/2015 du 11 septembre 2015 [Rémunération de l'associé d'une SNC imposable au domicile de ce dernier] (Daniel de Vries Reilingh)	125
TF 2C_461/2015 et 2C_462/2015 du 12 avril 2016 [For de l'activité indépendante et fardeau de la preuve] (Daniel de Vries Reilingh)	127
TF 2C_714/2015 du 15 juin 2016 [Répartition du fardeau de la preuve et devoir de collaboration du contribuable] (Daniel de Vries Reilingh)	129
TF 2C_228/2015 du 7 juin 2016 [Professionnel de l'immobilier: droit personnel assimilable économiquement à un droit de jouissance réel] (Daniel de Vries Reilingh)	130
TF 2C_817/2014 du 25 août 2015 publié in RDAF 2016 II 11 [Commerçant professionnel de l'immobilier et répartition d'office de la part aux frais généraux de 5%] (Daniel de Vries Reilingh)	133

TF 2C_1080/2014 du 5 juillet 2016 [Compensation à l'intérieur du même canton en vertu du droit fédéral harmonisé] (Daniel de Vries Reilingh)	136
TF 2C_318/2015 du 29 février 2016 [Attribution d'un préciput et rulings fiscaux accordés] (Daniel de Vries Reilingh)	139
5. TVA	141
ATF 142 II 113 du 31 mai 2016 [Indépendance de l'établissement stable étranger] (Per Prod'hom)	141
TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 [Inapplicabilité de la «théorie des stades»] (Per Prod'hom)	141
TF 2C_969/2015 du 24 mai 2016 [Pluralité de prestations dans le cadre d'une entreprise qui fournit des prestations d'encaissement et de garantie] (Per Prod'hom)	143
TF 2C_206/2015 du 16 novembre 2015 [Représentation dans le cas de vente d'habits de seconde main] (Per Prod'hom)	143
TF 2C_321/2015 du 22 décembre 2015 [Cas d'évasion fiscale] (Per Prod'hom)	144
TF 2C_1115/2014 du 29 août 2016 [Activité entrepreneuriale et déduction de l'impôt préalable] (Per Prod'hom)	144
6. Impôt anticipé	145
TF 2C_928/2014 du 9 juin 2015 [l'impôt anticipé: acquisition d'actions propres] (Pietro Sansonetti)	145
TF 2C_85/2015 du 16 septembre 2015 [Refus du remboursement de l'impôt anticipé] (Pietro Sansonetti)	147
TF 2C_322/2016 du 23 mai 2016 [Remboursement de l'impôt anticipé: déclaration] (Pietro Sansonetti)	148
TF 2C_949/2014 du 24 avril 2015 [Remboursement de l'impôt anticipé: revenu brut non déclaré] (Pietro Sansonetti)	149
TF 2C_172/2015 du 27 août 2015 [Droit au remboursement de l'impôt anticipé] (Pietro Sansonetti)	151
TF 2C_383/2013 du 2 octobre 2015 [Droit au remboursement de l'impôt anticipé: la notion de droit de jouissance] (Pietro Sansonetti)	152
TF 2C_1083/2014 du 20 novembre 2015 [Droit au remboursement de l'impôt anticipé en cas de taxation d'office] (Pietro Sansonetti)	153
TF 2C_930/2015 du 26 novembre 2015 [Restitution du remboursement à tort de l'impôt anticipé] (Pietro Sansonetti)	154

TF 2C_642/2014 du 22 novembre 2015 in RDAF 2016 II 179 [Remboursement de l'impôt anticipé par un établissement stable suisse d'une entreprise étrangère, appartenance à la fortune d'exploitation de l'établissement stable, confirmation de la jurisprudence] (Raphaël Gani)	155
7. Impôt sur les gains immobiliers.	160
TF 2C_1044/2014 et 2C_1040/2014 du 26 novembre 2015 [Transfert économique d'immeubles, société d'exploitation vs société immobilière] (Thierry Obrist)	160
TF 2C_666/2015 du 7 octobre 2016 [Droit personnel assimilable économiquement à un droit de jouissance réel: impôt sur les gains immobiliers dans le canton de Vaud en cas de vente d'une participation à une société immobilière par une société anonyme sise hors Suisse] (Daniel de Vries Reilingh).	162
ATF 141 II 207 du 9 février 2015 [Traitement fiscal des gains immobiliers en cas d'impositions différées successives] (Thierry de Mitri)	168
8. Procédure fiscale.	171
TF 2C_529/2014 du 24 août 2015 [L'octroi de «rulings» en matière d'impôt fédéral direct relève de la compétence exclusive de l'autorité fiscale cantonale] (Hugues Salomé)	171
ATF 141 I 161 du 24 août 2015 [Compétence de l'administration fédérale des contributions pour délivrer un ruling; délai d'adaptation] (Jérôme Bürgisser)	174
TF 2C_792/2014 du 4 mai 2015 [Ruling délivré pour un statut de succursale financière; société mise en liquidation; application du ruling à un tel état de fait de liquidation] (Jérôme Bürgisser)	177
TF 2C_298/2016 et 2C_299/2016 du 21 avril 2016 [exigences de motivation lorsque de l'invocation de la violation du droit cantonal et l'établissement des faits par les instances cantonales] (Pietro Sansonetti).	180
TF 2C_805/2015 du 30 septembre 2015 [exigences de motivation lors de l'invocation de l'appréciation des preuves et l'établissement des faits par les instances cantonales] (Pietro Sansonetti).	180
TF 2C_109/2015 et 2C_110/2015 du 1 ^{er} septembre 2015 [Droit d'être entendu: administration des preuves] (Pietro Sansonetti).	181
TF 2C_827/2015 et 2C_828/2015 du 3 juin 2016 [Droit d'être entendu: domicile de notification] (Pietro Sansonetti)	182

TF 2C_102/2016 du 6 février 2016 [Fiction de notification] (Pietro Sansonetti)	183
TF 2C_498/2016 et 2C_499/2016 du 3 juin 2016 [Notification à l'hoirie et extinction de la solidarité passive] (Pietro Sansonetti)	184
TF 2C_708/2015 du 7 mars 2016 [Réclamation tardive] (Pietro Sansonetti)	185
TF 2C_372/2016 et 2C_374/2016 du 7 juin 2016 [Taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse] (Pietro Sansonetti)	187
TF 2C_200/2014 du 4 juin 2015 [Numerus clausus des motifs de révision d'une décision entrée en force en faveur ou en défaveur du contribuable] (Delphine Yerly)	188
TF 2C_173/2015 du 22 avril 2016 [Soustraction fiscale et critères applicables à la fixation de l'amende] (Pietro Sansonetti)	190
TF 2C_457/2016 et 2C_458/2016 du 6 juin 2016 [Soustraction fiscale] (Pietro Sansonetti)	191

1. Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques

TF 2C_873/2014 du 8 novembre 2015 [Domicile fiscal: engagement dans opérations militaires «Swisscoy»] (Jérôme Bürgisser)

1. Faits

X., né en 1961, a été assujetti de manière illimitée dans le canton de Zurich jusqu'en 2009. Durant plusieurs années, il participa à divers engagements de l'armée suisse en faveur de la paix en tant qu'observateur militaire. A l'occasion de chacun de ces engagements, un contrat de travail à durée déterminée fut conclu avec l'Etat-major de l'armée suisse. L'appartement lui appartenant en tant que propriété immobilière se situe dans la commune zurichoise de U. Entre chaque engagement, il y retournait pour une courte durée. Du 17 septembre 2006 au 14 mai 2008, A. séjourna dans la République de Corée pour la Neutral Nations Supervisory Commission for Korea. Du 18 août 2008 au 23 janvier 2009, il séjourna pour la United Nations Mission au Népal). Il s'ensuivit un engagement volontaire humanitaire au Népal, qui dura jusqu'au 23 janvier 2010. Du 14 mai 2010 au 28 avril 2011, A. s'engagea pour des missions de la United Nations Truce Supervision Organisation en Israël, en Syrie, au Liban, en Jordanie et en Égypte, au cours desquels

il habita en Israël. L'engagement effectif dura du 15 mars 2010 jusqu'au 21 avril 2011. Le 2 mai 2011, A. commença son engagement suivant en Autriche, qui dura jusqu'au 1^{er} mai 2013. Le 25 septembre 2013, il s'en suivit un engagement au Mali.

Pour l'année 2010, l'administration fiscale cantonale du canton de Zurich assujettit le contribuable X. à la souveraineté fiscale suisse de manière illimitée, ce que contesta le contribuable jusqu'au Tribunal fédéral.

2. Droit

Le Tribunal fédéral rappelle tout d'abord que conformément à sa pratique constante, il ne suffit pas pour transférer son domicile à l'étranger de dissoudre les relations avec le domicile occupé jusqu'à présent; il est bien plus déterminant qu'un nouveau domicile soit constitué au regard des circonstances globales. C'est ainsi la raison pour laquelle le moment où le contribuable déclare un changement de domicile ou le moment où il quitte le domicile occupé jusqu'ici n'est pas décisif. S'il se rend à l'étranger, il doit s'acquitter de l'impôt fédéral direct tant qu'il n'a pas fondé un nouveau domicile à l'étranger d'une manière qui peut être prouvée. Une autre conception représenterait un danger d'abus trop élevé. Ces considérations valent mutatis mutandis pour l'ICC¹.

Le Tribunal fédéral constate ensuite que la circulaire de la CSI sur l'imposition des personnes physiques domiciliées à l'étranger et travaillant pour la Confédération dispose qu'à son chiffre 2.2.3 que *«bien que les personnes rattachées à la Swisscoy avec un but d'activité lucrative puissent séjourner à l'étranger jusqu'à 18 mois, il manque en général l'intention de s'établir durablement au lieu de l'engagement, de sorte qu'elles n'y constituent pas un domicile»*.

Dans le cas d'espèce, le recourant a loué un appartement en Israël dès la mi-mars 2010 pour le temps de son engagement au Proche-Orient. L'engagement a duré au total 13 mois. Contrairement aux engagements militaires de la Swisscoy, le recourant n'était pas logé dans des hébergements de groupes ou dans des campements, mais il a loué son propre appartement. Durant son temps libre, il a fréquenté des restaurants et des clubs de fitness et ne s'est par conséquent pas différencié de la population locale. Il a passé les vacances avec son amie en Allemagne ou dans la région de son engagement. Cela étant, pour l'instance inférieure, les efforts d'intégration n'ont toutefois pas été aménagés pour une longue durée. En effet, le recourant savait dès le départ qu'il devrait plier bagages d'Israël une année plus tard. Le fait que l'apparte-

¹ Arrêt commenté, consid. 3.2.

ment lui appartenant était demeuré à sa disposition de manière permanente était un indice fort qu'il avait conservé son lieu de domicile à U. comme «homebase». L'ensemble de sa correspondance 2010 a également été délivrée à cette adresse².

Pour le Tribunal fédéral, le recourant avait certes conservé son appartement à Zurich. Pour les juges fédéraux, cette circonstance peut être un indice fort indiquant qu'il plaçait encore le centre de ses intérêts vitaux en Suisse; mais cela n'est pas rédhibitoire. Bien plus, il était établi que le recourant n'y retournait que rarement et à chaque fois que pour des périodes courtes. En outre, le recourant passait ses vacances en Allemagne avec son amie ou en voyages; en Israël, il prenait part à la vie sociale. Sur la base de l'ensemble des circonstances, les juges de Mon-repos considérèrent que le contribuable a mis fin à son domicile dans le canton de Zurich à la mi-mars 2010 et qu'en conséquence, l'assujettissement illimité en Suisse pour cette période s'est terminé à ce moment-là.

3. Commentaires

Le résultat auquel parvient notre Haute Cour appelle un commentaire. Certes, il nous apparaît que le cas aurait pu être tranché dans un sens ou dans un autre. En effet, et à la lecture des considérants, on se rend bien compte que le fait que le contribuable ait conservé son appartement à Zurich est un élément qui pèse lourd dans la balance. Cependant, le fait, qui a manifestement plus pesé que le domicile, que le contribuable en question ait pris part de manière active à la vie sociale en Israël et qu'il ait passé ses vacances avec son amie hors de Suisse est à notre sens un élément tout à fait probant dans le cas d'espèce. Au final, l'appartement de Zürich n'était qu'un rattachement «formel» à la Suisse et le Tribunal fédéral a eu raison de faire passer avant cet aspect la manière dont vivait effectivement le contribuable.

Cela étant, la Haute Cour jugea l'affaire conformément à sa jurisprudence constante au regard des articles 23 et ss du Code civil suisse. Or, et ainsi que le relèvent Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, un renvoi direct de la LIFD au code civil s'agissant du domicile n'existe pas, au contraire de ce qui prévalait sous l'empire de l'AIFD. En conséquence et pour ces auteurs, les contribuables qui quittent la Suisse cessent d'y être assujettis, et ce même s'il ne peuvent indiquer de nouveau domicile à l'étranger (art. 8 LIFD)³.

² Arrêt commenté, consid. 4.1.

³ Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, in: Commentaire de la LIFD – Complément, Zurich 2001, N 2a ad art. 3, p. 3. Cf., pour un aperçu de la doctrine sur le sujet, ATF 138 II 300, consid., 2.4.2 et 3.4.

ATF 141 II 338 du 7 août 2015 [Constitutionnalité de l'application du barème réduit au parent qui perçoit le revenu le plus élevé] (Thierry Bornick)

1. Faits

Les parents A. et B. (ci-après: respectivement la mère et le père), divorcés, ont l'autorité parentale conjointe sur C. (ci-après: l'enfant) ainsi que la garde alternée. Les parents renoncent à toute contribution d'entretien et conviennent de subvenir à l'entretien de leur enfant à parts égales. L'administration fiscale genevoise applique à la mère le barème ordinaire, et non le barème réduit de l'ancien art. 214 al. 2 LIFD. L'application de ce dernier a pour conséquence de diminuer la charge fiscale d'un des parents séparés afin de tenir compte de l'entretien d'un enfant à charge. Suivant les recommandations de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) émises dans Circulaire n° 7 du 20 janvier 2000 sur l'imposition de la famille selon la loi sur l'impôt fédéral direct⁴, l'administration genevoise a en effet appliqué le barème réduit au père qui perçoit un revenu plus élevé. La charge fiscale de la mère pour l'ICC et pour l'IFD s'élève respectivement à CHF 0 et à CHF 1928.55. D'après la mère, l'application du barème réduit ne peut lui être refusée et l'imposition à laquelle elle est soumise est contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive. A ce propos, elle relève le fait que le père a une charge fiscale totale qui est supérieure à la sienne de seulement CHF 1'276.90 CHF (soit de 10.18%) alors que son revenu imposable excède le sien de CHF 28'019 (soit de 38.14%). A la suite d'un contentieux cantonal marqué par plusieurs rebondissements, la mère recourt finalement au Tribunal fédéral afin de faire reconnaître le caractère anticonstitutionnel de son imposition au regard du principe de l'imposition selon la capacité contributive.

2. Droit

En vertu du principe de l'imposition selon la capacité contributive, toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, en fonction de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens. La charge fiscale du contribuable doit ainsi être adaptée à la substance économique qui est à sa disposition⁵. A la lumière de ce principe, le TF

⁴ Circulaire de l'AFC n° 7 du 20.1.2000, Imposition de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD); attribution de l'autorité parentale conjointement à des parents non mariés et maintien de l'exercice en commun de l'autorité parentale par des père et mère séparés ou divorcés.

⁵ Arrêt commenté, consid. 3.2.

examine la constitutionnalité de l'application du barème réduit au cas d'espèce.

Dans cette affaire, le cœur du litige se situe au niveau de l'interprétation de l'ancien art. 214 al. 2 LIFD, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013⁶. Le libellé de cet article excluait clairement que le barème réduit fut accordé aux deux parents divorcés⁷. Dans ce cadre, l'art. 190 Cst. féd. limite le pouvoir du Tribunal fédéral: si une violation de la Constitution devait être le fait d'une loi fédérale, ce dernier doit néanmoins appliquer la norme litigieuse et peut tout au plus inviter le législateur à la modifier⁸. Notre Haute Cour précise que le législateur n'a pas envisagé la situation du cas d'espèce, soit celle dans laquelle chacun des parents investit exactement les mêmes moyens dans l'entretien de l'enfant. Elle reconnaît que «*si le barème réduit pouvait être accordé aux deux parents, l'équité fiscale verticale entre ceux-ci, dans le cas de figure qui nous occupe, serait respectée*»⁹, mais que cette solution serait simultanément contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive à l'égard des couples mariés faisant ménage commun et dont les revenus sont additionnés¹⁰.

Bien que la position défendue par les autorités cantonales, menant à l'application du barème réduit à celui des parents qui a le revenu le plus élevé, respecte les consignes émises par l'AFC dans la circulaire précitée, le Tribunal fédéral affirme que la solution qui en découle contrevient au principe de l'imposition selon la capacité contributive. Le parent ayant le revenu le moins élevé doit en effet s'acquitter d'une charge fiscale proportionnellement plus élevée quand bien même il contribue à parts égales avec l'autre parent à l'entretien de leur enfant. Le TF précise dès lors sa jurisprudence en ce sens: «*[dans] la constellation où les époux divorcés ont l'autorité parentale conjointe, la garde alternée équivalente et où aucune contribution d'entretien n'est versée, il est supposé que le parent qui a le revenu le plus élevé contribue de manière plus importante à l'entretien de l'enfant (ATF 133 II 305 consid. 8.5 p. 317) et ce parent bénéficie du barème réduit. Lorsque cette hypothèse s'avère infondée car, comme en l'espèce, les parents contribuent à l'entretien de l'enfant à parts égales en versant chacun le même montant (à cet égard, seul le jugement de divorce doit en principe être pris en compte; cf. ATF 131 II 553 consid. 3.5 p. 557 s.),*

⁶ RO 2013 2397.

⁷ Arrêt commenté, consid. 6.3.1.

⁸ Arrêt commenté, consid. 3.1.

⁹ Arrêt commenté, consid. 6.3.1.

¹⁰ ATF 131 II 553, consid. 3.4.

le barème réduit doit être accordé à celui des parents qui a le revenu le plus faible»¹¹. Cette précision de jurisprudence s'applique tant pour l'impôt direct fédéral que pour les impôts cantonal et communal, l'autorité fiscale devant, in casu, appliquer le barème réduit de l'art. 41 al. 3 LIPP/GE à la recourante.

3. Commentaires

Cet arrêt est particulièrement intéressant dans la mesure où le Tribunal fédéral est en désaccord avec l'AFC, et qu'il juge que la Circulaire n° 7 du 20 janvier 2000 est anticonstitutionnelle au regard du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Une telle prise de position n'est toutefois pas insolite pour autant, le Tribunal fédéral ayant à plusieurs occasions déjà marqué une certaine distance avec des circulaires, notices ou autres directives de l'administration fiscale¹². Au risque de rappeler une évidence, nous relevons que de telles circulaires s'adressent aux autorités administratives et qu'elles sont, dans cette optique, importantes à la concrétisation du principe de l'égalité de traitement en favorisant une application uniforme du droit par ces dernières, mais qu'elles ne sauraient au contraire s'imposer aux autorités judiciaires. Si cet arrêt concerne l'ancien article 214 al. 2 LIFD, nous notons que la teneur de l'art. 36 al. 2bis LIFD, qui l'a remplacé dans le droit en vigueur, a un contenu semblable. Le droit en vigueur exclut en effet également la double attribution du barème réduit et affecte celui-ci au seul parent qui assure l'essentiel de l'entretien de l'enfant, de sorte à ce que la présente jurisprudence s'applique *mutatis mutandis* à l'art. 36 al. 2^{bis} LIFD.

Le Tribunal fédéral rappelle que les déductions sociales et les barèmes permettent de tenir compte de la situation économique des différentes catégories de contribuables et qu'elles ne sont, dans un tel contexte de catégorisation, pas exemptes de tout schématisme¹³. Ce schématisme permet notamment aux autorités de favoriser la praticabi-

¹¹ Arrêt commenté, consid. 6.3.2.

¹² Concernant la même circulaire, voir l'arrêt du TF du 04.9.2007, 2A.683/2006, in: SJ 2008 I 318, consid. 7 dans lequel le TF relève que la circulaire est conforme à la loi malgré une formulation qui «*n'est pas heureuse*». Au sujet de la Circulaire n° 8 du 21.6.2005 sur le commerce professionnel de titres, voir: arrêt du TF du 23.10.2009, 2C_868/2008; Jean-Marie HAINAUT/Anne WIDMER DOMINÉ, Commerce professionnel de titres, p. 768; Arnaud CYWIE, Le commerce professionnel de titres: analyse critique de la jurisprudence récente et de la nouvelle circulaire de l'AFC, p. 7. Pour des arrêts dans lesquels le Tribunal fédéral avale des circulaires, voir: ATF 140 II 88 (portant sur la lettre-circulaire du 3 février 2009 de l'AFC concernant les taux d'intérêt 2009 déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent) et l'arrêt du TF du 29.9.2016, 2C_162/2016 et 2C_163/2016, consid. 4.6.

¹³ Arrêt commenté, consid. 4.5.

lité de l'impôt et notamment de réaliser des économies administratives. Le Tribunal fédéral relève que si une égalité absolue n'est pas atteignable, il suffit que la réglementation n'aboutisse pas à des situations systématiquement inégalitaires entre les contribuables pour qu'elle soit admissible¹⁴.

Dans le cours ordinaire des choses et selon l'expérience générale de la vie – pour reprendre une locution chère à notre Haute Cour, lorsque la garde est partagée entre des époux séparés et en l'absence de contributions d'entretiens versées, il est concevable que le parent qui perçoit le revenu le plus élevé contribue généralement dans une plus grande mesure à l'entretien de l'enfant. Toutefois, l'application du barème réduit à son endroit, tel que le propose l'AFC, souffre de plusieurs critiques.

En premier lieu, comme le reproche le TF¹⁵, le critère du revenu le plus élevé n'est pas des plus pertinents quant à la question de déterminer lequel des parents contribue dans la plus grande partie à l'entretien de l'enfant commun. L'AFC a érigé ce critère à un rang qui est certes secondaire, celui-ci n'entrant uniquement en ligne de compte dans l'éventualité d'une garde alternée et en présence d'une répartition égalitaire des frais d'entretien entre les parents. Néanmoins, l'AFC impose à cet endroit une systématisation qui n'est pas heureuse. Bien que le TF ne l'exprime pas dans cet arrêt, sa jurisprudence constante pose le principe qu'une schématisation *«ne doit pas aboutir à des résultats insoutenables, injustifiables et créant des différences ne reposant pas sur des motifs raisonnables»*¹⁶. Afin de déterminer la légalité d'une telle schématisation dans la perception d'impôts, la doctrine soutient par ailleurs qu'il sied de procéder à une pesée des intérêts entre, d'une part, l'importance et les effets positifs de la simplification et, d'autre part, l'ampleur de la surimposition ou des privilèges engendrés par la mesure ainsi que la proportion des contribuables touchés. En l'espèce, la solution de l'AFC, si elle simplifie l'application du barème réduit par une solution simplissime dans sa mise en œuvre, crée potentiellement de fortes inégalités de traitements. Elle soumet non seulement de nombreuses situations différentes à la même solution, mais nous relevons aussi que les conséquences juridiques subséquentes à son application tendent à être défavorables au conjoint qui dispose d'ores-et-déjà d'une capacité contributive limitée. En outre, en ne prévoyant pas une présomption réfragable, elle ne permet pas au contribuable défavoriser de

¹⁴ Arrêt commenté, consid. 4.5.

¹⁵ Arrêt commenté, consid. 6.2.

¹⁶ ATF 125 I 1, consid. 2b/bb. Voir aussi: ATF 106 Ia 241, consid. 3b.

prouver que le barème réduit devrait lui être appliqué afin de respecter le principe de l'égalité de traitement. La solution apportée par le Tribunal fédéral corrige à juste titre ce dernier point et présente une plus grande flexibilité. Toutefois, nous sommes d'avis que la présomption devrait s'appliquer en faveur du contribuable qui perçoit le revenu le moins élevé. Au seul risque d'accentuer la progressivité de l'impôt, cette solution permet, à défaut d'un renversement de la présomption, d'assurer que le contribuable percevant le plus bas revenu paie comparativement moins d'impôts et d'imposer ainsi une conforme application du principe de l'imposition selon la capacité contributive.

En second lieu, nous pouvons également nous demander si les consignes de l'AFC créent des inégalités devant la loi. En effet, le conjoint qui dispose du revenu le moins élevé n'a-t-il pas tendance à être le conjoint dont l'activité lucrative sera exercée au taux d'activité le plus bas? Dans les faits, ne passera-t-il pas plus de temps avec l'enfant, contribuant corollairement dans une plus grande mesure à la couverture des frais de ce dernier – indépendamment de la répartition retenue par le jugement de divorce? Nous laissons ces questions ouvertes, la présente contribution ne suffisant pas à les développer adéquatement. Nous notons néanmoins que des réponses affirmatives légitimeraient la solution, mentionnée ci-dessus, qui accorde le barème réduit au parent qui perçoit le revenu le moins élevé.

En dernier lieu, nous développerons une autre réflexion qui n'est pas compatible avec la circulaire de l'AFC et qui se démarque également de la position du Tribunal fédéral. Selon nous, même dans la situation dans laquelle le parent qui perçoit le revenu le plus élevé contribue dans une plus grande mesure à l'entretien de l'enfant, il ne se justifie pas nécessairement de lui appliquer le barème réduit aux dépens de son ex-époux. En effet, une telle comparaison quantitative n'est pas compatible, à notre sens, avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive. Une comparaison de la part des revenus disponibles attribuée par chacun des parents à l'entretien de l'enfant est, à notre avis, plus adéquate. La solution la plus adaptée, selon nous, équivaldrait ainsi à soustraire des revenus des parents les montants relatifs au minimum vital, et de mettre les résultats respectifs en relation avec les contributions de chacun envers l'enfant. Tandis que les recommandations de l'AFC allaient dans le sens d'une simplification extrême des règles relatives à l'attribution du barème réduit, notre solution concurrente est certes légèrement plus compliquée à appliquer, mais tout à la fois infiniment plus juste. Dans cette perspective, nous ne doutons aucunement de l'aptitude de nos magistrats à procéder à une soustraction et à une règle de trois.

TF 2C_325/2015 du 3 novembre 2015 – [Vente d'un immeuble, société simple tacite et commerce professionnel d'immeubles] (Thierry de Mitri)

1. Faits

Lors de la période fiscale 2010, les autorités fiscales de l'impôt fédéral direct du canton de Schwyz ont ajouté, aux revenus imposables des recourants A et B, le gain résultant d'une transaction immobilière réalisée dans le canton de Nidwald portant sur deux parcelles constructibles, acquises puis revendues. Il ne fait pas de doute que cette transaction remplit les conditions du commerce professionnel d'immeubles et que la plus-value doit être soumise à l'impôt fédéral direct selon le régime ordinaire de l'impôt sur le revenu. Cependant, dans le recours, les contribuables ont fait valoir que l'achat et la vente des deux parcelles constructibles avaient été réalisées dans le cadre d'une société simple (tacite) dans laquelle, outre des contribuables, participait C (à raison de 25%) et D (à raison de 50%).

S'il est vrai que les contribuables apparaissent, pour l'extérieur, comme des acheteurs et vendeurs en leur propre nom, ils ont agi pour le compte de la société dans laquelle ils ne participent qu'à raison de 25% dans le cadre des rapports internes. La réclamation, puis le recours auprès des autorités cantonales contenait une copie des statuts de la société simple, lesdits statuts reprenant clairement les quotes-parts des associés participant à la société simple.

De ce fait, les recourants requièrent une réduction de la base imposable à concurrence de 75% du gain immobilier. Le TF doit donc trancher la question de l'application du contrat de société simple dans l'imputation du revenu imposable aux associés recourants.

2. Droit

Dans une première partie, le TF rappelle les règles essentielles résultant du Code des obligations en matière de société simple. Ainsi, le droit fiscal se base sur les réalités du droit civil, mais n'exclut pas une approche économique lorsque les normes fiscales présentent des motifs économiques.

Dans le cas présent, les recourants, ainsi que les associés C et D, ont convenu – par acte authentique – la répartition du bénéfice tout en prévoyant que le but de la société consiste en l'achat et la revente, avec gain, des deux parcelles constructibles. Les accords prévoient une répartition interne du bénéfice, à raison d'un quart pour C et un demi pour D. C'est pourquoi les recourants ont reversé, après déduction de l'impôt sur les gains immobiliers de Nidwald et les autres coûts, un

montant de CHF 107'000 à D (correspondant à 50% du profit net) et un montant de CHF 53'500 à C (correspondant à 25% du profit net).

Les autorités inférieures estiment que les transactions auraient dû s'appuyer sur des actes authentiques, de sorte que l'adoption d'une approche formelle pure entraîne le fait que la société simple ne peut pas être prise en compte fiscalement. Les autorités inférieures sont d'avis que les parcelles sont toujours restées la propriété des recourants et n'ont jamais été transmises à la société simple. C'est la raison pour laquelle les recourants doivent supporter les conséquences fiscales du commerce d'immeubles, sans prise en compte des rapports internes de la société simple. Le versement du profit, en faveur des associés C et D, ne constitue que des obligations découlant du droit civil et n'a pas d'effet fiscal.

Le TF ne partage pas cet avis et estime que la société simple tacite doit être considérée comme une société simple qui, fiscalement, doit être traitée de la même manière que cette dernière, à la condition que les relations internes soient dûment déclarées aux autorités fiscales. De ce fait, l'art. 10 LIFD doit être pleinement appliqué, conduisant à une imputation des revenus de la société simple à chacun des associés de la société. Dans le cas d'espèce, il ne fait pas de doute que les recourants ont suivi leurs obligations de collaborer, conformément à l'art. 129 al. 1 let. c LIFD en présentant toutes les informations relatives à la société simple de sorte que rien n'empêche une imposition distincte des associés.

En réalité, le TF estime que la société simple avait pour but statutaire l'acquisition de deux parcelles via une tierce personne (à savoir les recourants), suivie de leur aliénation avec création d'un gain. Cette tierce personne était en charge d'acquérir la propriété, puis de l'aliéner en son propre nom, à l'instar d'une relation fiduciaire. Le TF estime que les associés tacites doivent être pris en compte lorsqu'il est garanti que l'associé visible pour l'extérieur ne peut juridiquement disposer seul du bien-fonds mais seulement avec l'accord des autres associés. Dans le cas d'espèce, tel n'était pas exigé et il appartenait à l'associé apparent d'obtenir un financement en son propre nom en prenant lui-même un risque financier.

De ce fait, il ressort de l'état de fait que les recourants apparaissent, à titre fiduciaire, pour le compte des associés et que toutes les indications disponibles pour la bonne imposition de la société simple (tacite) et des associés ont été apportées. C'est la raison pour laquelle le TF estime que l'art. 10 al. 1 LIFD a été violé et que c'est à juste titre que le gain net doit être imputé distinctement à chaque associé de la société simple (tacite), soit C et D à concurrence de leur quote-part.

Cet arrêt présente également un autre point intéressant dans la mesure où les associés C et D ont demandé à ce que leur part au gain ne leur soit pas directement versée, mais à une société anonyme dont ils sont les actionnaires. Cet élément a été retenu par les autorités inférieures comme étant une forme d'abus potentiel ayant permis, d'une certaine manière, un détournement du paiement des fonds.

Le TF ne se prononce pas sur cette question et estime que le fait que les parts au gain ne sont pas acheminées vers les deux associés, mais vers leur société anonyme n'est pas de nature à changer la conclusion, dans la mesure où l'existence des sociétés anonymes des associés C et D a été dûment exposée lors des procédures et que les règles de répartition du gain ont bien été respectées. L'encaissement du gain par les sociétés anonymes n'étaient, de toute manière, pas l'objet de la procédure. Eu égard au fait que l'affaire est renvoyée à l'Administration cantonale pour l'impôt fédéral direct du canton de Schwytz pour nouvelle décision, il appartiendra à cette dernière de qualifier fiscalement la répartition du gain en faveur des sociétés de capitaux plutôt qu'en faveur des associés de la société simple tacite.

3. Commentaires

Cet arrêt doit être intégralement approuvé. En effet, le TF a bien distingué le fait que l'opération immobilière a été exécutée par les recourants agissant à titre fiduciaire pour le compte des associés de la question de la répartition du gain convenue dans les statuts de la société simple. Si l'activité immobilière doit reposer sur des actes authentiques, la répartition du gain net peut tout à fait faire l'objet d'une convention particulière ne nécessitant pas des transferts immobiliers dans le cadre des rapports internes des associés. On relève également que le point déterminant est le fait que l'intégralité des rapports a été bien documentée et soumise aux autorités fiscales dans le cadre de la procédure. Ainsi, les obligations procédurales n'ont pas été violées, ce qui a constitué un point déterminant dans l'appréciation du TF.

Enfin, il semble que le versement des parts des gains nets qui devait être imputé aux associés C et D à leurs sociétés de capitaux n'a pas été de nature à remettre en cause la conclusion du TF. En soi, l'encaissement par les sociétés de capitaux n'est pas si problématique au niveau fiscal, dans la mesure où cela n'empêche pas l'imputation du gain aux associés C et D le cas échéant.

TF 2C_1205/2013 et 2C_1206/2013 du 28 juin 2015 [société en commandite, Partner en Israël; assujettissement limité en Suisse] (Jérôme Bürgisser)

1. Faits

Les époux A.C et B.C sont domiciliés en Israël. A.C est un associé indéfiniment responsable et dispose seul de la signature individuelle de la société en commandite A.C & Co., qui a son siège à U. (Suisse). D. GmbH est également commanditaire de cette société en commandite et a également son siège à U. (Suisse). L'arrêt précise que A.C détient 100% du capital de D. GmbH.

Pour les années 2007 à 2012, A.C et B.C se sont vus taxés d'office pour l'IFD en Suisse.

En somme, la question litigieuse qui fut soumise au Tribunal fédéral est de savoir dans quelle mesure un assujettissement des contribuables A.C. et B.C. était donné en Suisse en raison de la participation à la A.C & Co.

2. Droit

Aux termes de l'article 10 al. 1 LIFD, «Chacun des héritiers ou des associés ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de l'hoirie, de la société simple, de la société en nom collectif ou de la société en commandite». Selon l'article 5 al. 1 let. a LIFD, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exercent une activité lucrative en Suisse. L'article 6 al. 2 LIFD précise enfin que l'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu qui sont imposables en Suisse selon les art. 4 et 5.

Il découle donc des dispositions légales qui précèdent que lorsqu'un associé indéfiniment responsable d'une société en commandite en Suisse est assujetti de manière limitée sur les revenus provenant de ladite société suisse en commandite, et ce alors même que cet associé se trouve à l'étranger¹⁷.

Cela étant, l'épouse B.C. n'a aucune raison d'être assujettie en Suisse sur la base des revenus provenant de la société en commandite. En conséquence, la décision doit être annulée sur ce point et il doit être constaté que seul A.C. est assujetti de manière limitée en Suisse.

¹⁷ Arrêt commenté, consid. 2.1.

Enfin, la Convention de double imposition entre Israël et la Suisse visant à éliminer les doubles impositions¹⁸ n'impose pas un résultat différent. Selon l'article 7 par. 1 de ladite convention, «les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable». L'instance précédente a en effet retenu avec raison que la A.C & Co. était une entreprise au sens de cette disposition, le droit d'imposer les revenus de la société en commandite n'est pas empêché par le droit conventionnel¹⁹.

3. Commentaire

L'approche conventionnelle du Tribunal fédéral ne peut être approuvée. En effet, dans ses considérants, la Haute Cour relève, au sujet de l'article 7 CDI CH-Israël, que: «*Die Vorinstanz hat im Weiteren festgehalten, das Abkommen vom 2. Juli 2003 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Staat Israel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.944.91) bestimme in Art. 7 Abs. 1, dass Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übe seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Die Vorinstanz kommt weiter zum Schluss, die Kommanditgesellschaft A.C. & Co. sei als Unternehmung zu qualifizieren und als solche der Schweiz zuzuordnen. Mithin stehe das Doppelbesteuerungsabkommen mit Israel einer Besteuerung der Kommanditgesellschaft bzw. der Beschwerdeführer für die aus der Kommanditgesellschaft stammenden Einkommensbestandteile in der Schweiz nicht entgegen*»²⁰.

De manière générale, selon l'article 4 du modèle de convention de l'OCDE, les sociétés de personnes ne sont pas traitées de manière similaires aux personnes morales, en ce sens qu'elles ne sont pas considérées comme des «personnes résidentes» au sens de la convention²¹.

¹⁸ RS 0.672.944.91.

¹⁹ Arrêt commenté, consid. 3.

²⁰ Arrêt commenté, consid. 3.

²¹ OESTERHELT Stefan, Beschränkte Steuerpflicht von Teilhabern einer Personengesellschaft, in: RF 2016 84, p. 87.

Tel est le cas en l'espèce avec l'article 4 CDI CH-Israël. Ainsi et dans le cas d'espèce, Israël doit être considéré en vertu de la CDI comme l'Etat de résidence et la Suisse l'Etat de la source dans la mesure où le partner est assujettie de manière illimitée à l'impôt dans ce pays²². Or, en présence d'une telle constellation, la Suisse ne reçoit un droit d'imposer des revenus de la société de personne inscrite au registre du commerce en Suisse sur la base de l'article 7 par. 1 MC OCDE uniquement lorsque celle-ci dispose en Suisse d'un établissement stable²³. Cela étant, dans son arrêt, le Tribunal fédéral considère que la société en commandite suisse constitue une «entreprise» et que par conséquent, la Suisse reçoit un droit de taxer sur la base du traité de double imposition CH-Israël. Or, une telle approche ne saurait être approuvée sans avoir examiné la question de l'existence en Suisse un établissement stable au sens conventionnel du terme²⁴. Considérer simplement que la société en commandite exploite une «entreprise» en Suisse présume en effet que la Suisse soit l'Etat de résidence, ce qui n'est pas le cas en l'espèce²⁵. Or, il ne semble pas que les juges fédéraux aient analysé de près la question de l'existence en Suisse d'un établissement stable au sens conventionnel du terme. Le résultat de l'arrêt ne saurait donc être approuvé en l'absence de cette analyse.

Le raisonnement se distingue cependant d'un autre arrêt commenté dans la présente chronique, et dont l'état de fait était relativement similaire²⁶. Dans cette affaire, il s'agissait d'un associé indéfiniment responsable résident en Finlande qui détenait une part dans une société en nom collectif (SNC) en Suisse. Cependant, la CDI entre la Suisse et la Finlande prévoit à son article 4 par. 1 et en dérogation au modèle de convention, que la notion de «résident d'un Etat contractant» comprend également «*une société de personne constituée en vertu de la législation de l'un ou de l'autre Etat contractant et qui n'est pas considérée comme une personne morale aux fins d'imposition par l'un ou l'autre Etat contractant*». Ainsi, dans la mesure où la SNC était «résidente

²² Sur la question de l'assujettissement illimité en lien avec l'article 4, cf., BÜRGISSER Jérôme, Rapport national suisse, in: Cahiers de droit fiscal international, Vol. 101b, p. 824 et les références citées.

²³ OESTERHELT Stefan, Beschränkte Steuerpflicht von Teilhabern einer Personengesellschaft, in: RF 2016 84, p. 87.

²⁴ L'article 7 MC OCDE se réfère à l'article 5 s'agissant de la notion d'établissement stable (SASSEVILLE Jacques, in: DANON/GUTMANN/OBERSON/PISTONE (éd) Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, n° 18 ad art. 7). Sur la notion d'établissement stable au sens de l'article 5 MC OCDE, cf. BÉNARD Marc/BERDOZ Denis/BOURTOURAUULT Pierre-Yves, in: DANON/GUTMANN/OBERSON/PISTONE (éd) Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, n° 23 et ss ad art. 5).

²⁵ Cf., en ce sens, arrêt Tribunal fédéral du 7.6.2015 2C_888/2014, consid. 5.3.

²⁶ Arrêt Tribunal fédéral du 7.6.2015 2C_888/2014.

d'un Etat contractant» (soit la Suisse), c'est elle qui exploite «l'entreprise» au sens de l'art. 3 par. 1 let. e CDI CH-FIN et c'est à son Etat de résidence, soit la Suisse, que fait référence l'article 7 par. 1 CDI-FIN²⁷. Dans la mesure où en Finlande, aucun établissement stable n'existait, les revenus de la SNC sise en Suisse n'étaient qu'imposables dans ce pays²⁸. Il convient de noter qu'une telle exception à l'article 4 MC OCDE existe avec le Canada, la Croatie, le Danemark, la Grande-Bretagne, la Grèce, l'Irlande, l'Islande et le Portugal²⁹.

TF 2C_894/2013 du 18 septembre 2015 [Qualification d'une LLC américaine du point de vue fiscal suisse] (Hugues Salomé)

1. Faits

AA. et BA. sont domiciliés dans le canton de Thurgovie où ils sont assujettis de manière illimitée. AA. détient 50% des parts d'une limited liability company (LLC), organisée selon le droit de l'Etat du Wyoming (USA), les autres 50% étant en main de C, qui est ressortissant nord-américain.

Sur la base d'un contrat d'option conclu le 10 août 2007 et en échange du versement de US\$ 687'500, AA conféra à C. le droit exclusif d'acquérir sa part dans la LLC pour un montant de US\$ 3 mio. Le contrat fixait le terme de l'option au 31 décembre 2007 mais prévoyait qu'il pouvait être étendu au 31 décembre 2008, moyennant le paiement d'un montant additionnel de US\$ 687'500. La LLC versa à AA en 2007 et 2008 des montants de respectivement US\$ 682'500 et US\$ 695'845.

Lors de la taxation des périodes fiscales correspondantes, l'autorité de taxation qualifia ces versements de revenus imposables provenant d'une activité indépendante accessoire, alors que les époux AA et BA les avaient déclarés comme revenus provenant de la réalisation d'un gain en capital privé découlant d'options portant sur la LLC. Leur réclamation fut rejetée par la Commission de recours en matière fiscale puis par le Tribunal administratif.

2. Droit

Pour commencer, le Tribunal fédéral rappelle les principes qui régissent la détermination du revenu imposable des personnes

²⁷ Arrêt Tribunal fédéral du 7.6.2015 2C_888/2014, consid. 5.2.

²⁸ Arrêt Tribunal fédéral du 7.6.2015 2C_888/2014, consid. 5.2.

²⁹ OESTERHELT Stefan, Beschränkte Steuerpflicht von Teilhabern einer Personengesellschaft, in: RF 2016 84, p. 87 avec référence à ZWEIFEL/HUNZIKER, in: ZWEIFEL/BEUSCH/MATTEOTTI (éd) Kommentar Internationales Steuerrecht, Bâle 2015, n° 89 ad art. 4.

physiques (théorie des sources) ainsi que la définition de la notion d'activité indépendante³⁰. Il évoque également la problématique de l'attribution du revenu (transparence fiscale) réalisé au travers des sociétés de personnes organisées selon le droit suisse, en précisant que la participation à une telle entité constitue une activité indépendante dès lors que la société de personnes exerce une activité commerciale ou entrepreneuriale. Dans ces circonstances, le participant à une telle entité sera considéré comme exerçant une activité indépendante, même s'il ne participe pas personnellement à cette activité dans les faits. En d'autres termes, la nature (commerciale ou non) des actifs et de l'activité de la société est présumée imputable à la part d'actifs et de revenus attribuables au participant/associé³¹.

Notre Haute cour aborde ensuite brièvement les principes d'application de l'art. 11 LIFD, en précisant que cela suppose d'une part que la communauté de personnes soit qualifiée d'«étrangère» et, d'autre part, qu'elle soit assujettie en Suisse sur la base d'un rattachement économique. Constatant que cette dernière condition n'est pas remplie, le Tribunal conclut que cette disposition ne s'applique pas dans le cas d'espèce³².

Le Tribunal fédéral se penche ensuite sur la qualification fiscale de l'entité en cause (personne morale ou société de personnes). A cet égard, notre Haute cour commence par rappeler les différentes approches suggérées par la doctrine, soit: a) une approche fondée strictement sur le droit civil, découlant du statut de l'entité selon le droit sur la base duquel l'entité est organisée, pour autant que celui-ci puisse être reconnu à l'aune des dispositions de la LDIP; b) une approche comparative dans une perspective fiscale suisse («*inländisch steuerrechtlichen Ansatz oder Ähnlichkeitsansatz*»), consistant à examiner, sur la base de différents critères (par ex. la transférabilité des parts au capital, la responsabilité des porteurs de parts, etc.), si l'entité aurait été qualifiée de personne morale du point de vue fiscal suisse, dans l'éventualité où elle aurait été constituée en Suisse; c) une approche fiscale, faisant référence au traitement fiscal à l'étranger³³. Le Tribunal fédéral mentionne sa décision rendue le 28 avril 2014, dans le cadre de laquelle il appliqua une approche fondée sur le droit civil à une «general partnership» organisée selon le droit de Guernsey, sur la base duquel cette entité n'était pas qualifiée de personne morale³⁴. A cet égard, notre Haute cour précise cependant que l'on ne saurait inférer de cette déci-

³⁰ Arrêt commenté, consid. 2.1 et 2.2.

³¹ Arrêt commenté, consid. 2.3.

³² Arrêt commenté, consid. 2.5.

³³ Arrêt commenté, consid. 3.1.

³⁴ Arrêt commenté, consid. 3.1; arrêt du TF du 28.04.2014, 2C_664/2013 in: RDAF 2014

sion qu'une approche fondée sur le droit civil devrait être appliquée en tous les cas. Selon elle, une approche fondée sur le droit civil doit être suivie lorsque l'Etat (étranger) d'incorporation de l'entité ne lui confère pas la personnalité juridique. Il n'en va par contre pas de même lorsque, dans l'Etat d'incorporation, l'entité revêt pour l'essentiel, comme en l'espèce, les caractéristiques d'une personne morale mais que du point de vue fiscal, elle peut y être traitée comme une entité transparente ou opaque. Dans ces circonstances, le Tribunal fédéral considère que la qualification de l'entité du point de vue fiscal suisse doit être effectuée sur la base d'une combinaison pragmatique de méthodes («*pragmatischen Methodenmix*»). Celle-ci consiste à procéder d'une part à une comparaison de l'entité étrangère avec des entités suisses et, d'autre part, à prendre en considération comme élément décisif le traitement fiscal à l'étranger. Pour le Tribunal fédéral, cette approche découlerait d'une application par analogie des art. 10 et 49 LIFD. Elle se justifierait également par le dessin d'éviter les cas de double imposition ou de double non-imposition découlant de conflit d'attribution entre la Suisse et l'Etat étranger impliqué. La prise en compte du traitement fiscal dans l'Etat étranger serait également en ligne avec les recommandations formulées par l'OCDE en 1999, s'agissant de l'application des CDI aux sociétés de personnes³⁵. Enfin, elle ne contredirait pas les dispositions de la CDI-USA³⁶.

Le Tribunal fédéral mentionne ensuite la position du recourant, selon lequel une LLC organisée selon le droit américain serait comparable à une sàrl suisse. Il y oppose les arguments du Tribunal administratif et de l'Administration fédérale des contributions, selon lesquels le droit régissant les LLC aux USA et dans une large mesure de nature dispositives. Ainsi, selon les modalités de son organisation, une LLC américaine pourrait se rapprocher soit d'une sàrl soit d'une société de personnes suisse. Notre Haute cour relève également le fait qu'au contraire de la circulaire n° 9 de l'AFC du 9 juillet 1998 traitant de la réduction pour participation, la circulaire n° 27 du 17 décembre 2009 n'assimile plus les LLC américaines aux sàrl suisses³⁷. Suivant la position de l'instance inférieure, notre Haute cour en conclut qu'en l'espèce, il existe plus d'éléments en faveur d'une assimilation à une société de personnes de droit suisse qu'à une personne morale. A cet égard, elle mentionne notamment le fait que la LLC en cause ne dispose pas de capital social, que l'attribution des profits et des pertes est effectuée par

³⁵ OCDE: L'application du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes. Questions de fiscalité internationale n° 6, Paris 1999.

³⁶ Arrêt commenté, consid. 3.1.

³⁷ Arrêt commenté, consid. 3.3.

le biais du compte capital des deux associés, que le capital de chacun d'eux est ajusté chaque année en fonction de la part aux bénéficiaires ou aux pertes qui leur revient et qu'elle est transparente du point de vue fiscal américain³⁸.

Cela posé, le Tribunal fédéral constate que sur la base des seuls comptes annuels à disposition, le chiffre d'affaire de la LLC est dans une importante mesure composé d'honoraires de conseils et que des frais de voyage ainsi que de transport ont été déduits. Prenant également en compte le but social de la LLC, il en conclut la LLC était active et que la participation de AA. dans cette entité était constitutive d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD³⁹.

S'agissant des versements reçus par AA. en 2006 et 2007, notre Haute cour relève que l'arrêt de l'instance inférieure de contient aucune constatation s'agissant de leur fondement. Selon le recourant, ces versements seraient liés au contrat conclu avec C. Le Tribunal fédéral estime qu'ils ne sont en tous les cas pas liés à un rapport de service entre AA et la LLC ni ne constituent un versement porté au débit de son compte capital⁴⁰.

Pour ce qui est de leur nature, le Tribunal fédéral ne suit pas la position du recourant, selon lequel il s'agirait de gains en capital découlant d'aliénation d'éléments de la fortune privée au sens de l'art. 16, al. 3 LIFD. Citant la doctrine ainsi que sa jurisprudence, notre Haute cour rappelle en premier lieu que la réalisation d'un gain en capital suppose la vente de droits réels ou personnels, dont découle pour le vendeur, avant qu'il n'en ait reçu la contrepartie, une perte de substance («*Substanzverzehrskriterium*»). En l'espèce, cette condition ne serait pas remplie en raison du fait que C n'a pas fait usage de son droit découlant du contrat conclu avec AA. Selon le Tribunal fédéral, ce dernier a reçu ces versements en raison de sa participation dans la LLC. Ceux-ci représenteraient ainsi un rendement de fortune commerciale au sens de l'art. 18 LIFD et devraient être qualifiés de revenu d'activité indépendante accessoire⁴¹. A cet égard, notre Haute cour relève enfin que la qualification de rendement de fortune commerciale est indépendante du fait que les versements ont été faits par la LLC sur instruction et aux frais de C ou qu'ils doivent être attribués à l'entité. Dans cette dernière alternative, ils auraient été débités du compte capital de C. Dans un cas comme dans l'autre, ils auraient été qualifiés de revenu d'activité indépendante⁴².

³⁸ Arrêt commenté, consid. 3.4.

³⁹ Arrêt commenté, consid. 4.

⁴⁰ Arrêt commenté, consid. 5.1.

⁴¹ Arrêt commenté, consid. 5.2.

⁴² Arrêt commenté, consid. 5.3.

Le Tribunal fédéral constate enfin que les dispositions de la CDI-USA ne font pas obstacle à l'imposition de ces éléments de revenus en Suisse. Ceci d'une part parce qu'ils ne peuvent pas être qualifiés de dividende en raison des modalités d'imposition de la LLC aux USA et, d'autre part, car il n'a pas été établi que le recourant y disposerait d'un établissement stable⁴³.

Le recours est ainsi rejeté.

3. Commentaires

Le point saillant de cette décision est à l'évidence la question de la qualification d'une entité hybride étrangère du point de vue fiscal suisse. Par rapport à la position de notre Haute cour dans le cadre de sa décision du 28 avril 2014⁴⁴, l'approche prise dans le cadre de l'arrêt commenté relève à notre sens plus du revirement de jurisprudence que de la précision⁴⁵.

Sur le fond, il faut reconnaître que la combinaison pragmatique de méthode et, en particulier, la prise en compte comme élément décisif du traitement fiscal à l'étranger a le mérite, comme le souligne le Tribunal fédéral, d'éviter dans bien des cas l'occurrence de double imposition ou de double non-imposition. Elle ne nous paraît cependant pas opportune et ce, pour les raisons suivantes⁴⁶.

En premier lieu, la référence au processus d'assimilation de l'art. 49, al. 3 LIFD ne nous semble pas justifiée. En effet, le texte clair de cette disposition ne prévoit pas qu'une personne morale étrangère puisse être assimilée à autre chose qu'une personne morale suisse. Elle s'applique en outre également aux entités tombant dans le champ d'application de l'art. 11 LIFD, soit à des entités étrangères dépourvues de la personnalité juridique dont le droit suisse prévoit, en cas d'assujettissement limité, qu'elles doivent être traitées comme des personnes morales du point de vue fiscal suisse. Ce n'est donc en tous les cas pas sur cette base qu'une personne morale étrangère pourrait être qualifiée d'entité transparente du point de vue fiscal suisse.

Or l'art. 10 LIFD ne vise que les hoiries, les sociétés de personnes et les placements collectifs de capitaux organisés selon le droit suisse.

⁴³ Arrêt commenté, consid. 6.

⁴⁴ Arrêt du TF du 28.04.2014, 2C_664/2013 in: RDAF 2014 II 442.

⁴⁵ Le Tribunal était alors d'avis que *«lorsque le partenariat est étranger, il convient d'examiner s'il possède ou non la personnalité juridique, ce qui déterminera la façon dont seront alloués les revenus et la fortune de cette entité»* (consid. 5.1).

⁴⁶ A cet égard, voir Hugues SALOMÉ in: Florence AUBRY GIRARDIN / Yves NOËL (éd.), *Impôt fédéral fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle, 2017, N 4 ad art. 10 LIFD.

Ainsi et sous réserve de l'art. 11 LIFD, aucune disposition spécifique de la LIFD ne traite de la question de l'attribution du revenu réalisé par des entités organisées selon un droit étranger. Dans ces circonstances, une référence exclusive au droit civil nous semble incontournable⁴⁷. D'un point de vue systématique, cette interprétation est également confirmée par le texte de l'art. 11 LIFD, qui fait référence aux entités étrangères «sans personnalité juridique».

La méthode imposée par le Tribunal fédéral dans l'arrêt commenté nous semble également être source d'incertitude. En premier lieu de par la nature même de l'approche comparative («Aehnlichkeitsansatz»). En second lieu de part la référence au traitement fiscal à l'étranger. En effet, alors qu'une telle référence ne pose pas de problème particulier lorsque seuls deux Etats sont impliqués, il en ira différemment dans un cas où l'entité aura une présence imposable dans plusieurs Etats étrangers, dans lesquels elle sera appréhendée de diverses manières du point de fiscal.

TF 2C_123/2014 et 2C_124/2014 du 30 septembre 2015
[Démonstration d'un «ruling» confirmant une restriction
à l'assujettissement illimité en Suisse à raison de la participation
à une «limited partnership» de Guernesey] (Hugues Salomé)

1. Faits

Domiciliés dans le canton de Genève et à la suite d'un entretien du 30 août 2002 avec l'Administration fiscale cantonale (AFC), les époux AA et BA ont adressé le 12 septembre 2002 à dite administration une demande de «ruling» dans laquelle ils exposaient ce qui suit: ils envisageaient la constitution d'une «limited partnership» (LP) à Guernesey dont ils seraient associés indéfiniment responsables, à laquelle ils apporteraient leur participation dans la société C. Les trois enfants des époux A. seraient également associés de la LP mais leur responsabilité limitée. La LP aurait pour but de mettre à la disposition de C les compétences des contribuables dans le domaine de l'évènementiel par la fourniture de prestations de conseil à des clients du monde entier. La LP louerait ses propres locaux et engagerait son propre personnel pour les tâches administratives (la comptabilité et la coordination des rendez-vous et activités seraient effectuées sur l'île). Les époux A. seraient amenés à se rendre régulièrement sur place, même si leurs prestations

⁴⁷ Jessica SALOM, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, thèse, Genève, Zurich, Bâle 2010, p. 55.

devraient être principalement fournies au siège de leurs clients, à l'étranger.

La LP fut inscrite au registre des limited partnerships de Guernesey le 30 octobre 2002. En raison du développement de l'activité commerciale de la LP à l'étranger, les époux A furent amenés à se rendre régulièrement à Londres dont ils avaient décidé de faire le deuxième pilier de leur vie professionnelle en y créant, courant 2004, une «limited liability partnership» (LLP) dont ils étaient associés et qui fut nommée «general partner» de la LP au côté de leur fils.

Le 18 mars 2004, l'AfC retourna leur demande de «ruling» aux époux A, munie de son «bon pour accord», néanmoins assorti d'une réserve formulée dans un courrier d'accompagnement du même jour. En plus de la reprise des engagements que les époux A avaient formulés dans leur demande de «ruling», ledit courrier précisait d'une part qu'ils puissent démontrer en tout temps l'effectivité et le caractère opérationnel de l'infrastructure ainsi que la gestion des parts dans la société C à Guernesey. D'autre part, l'AfC précisait qu'elle ne reconnaîtrait l'existence d'un établissement stable à Guernesey qu'à la condition que chacun des associés y travaille au moins trente jours ou s'y déplace au moins dix fois par année à des fins professionnelles. A ces conditions, les avoirs et bénéfices de la LP seraient exonérés de l'impôt fédéral, cantonal et communal, sous réserve de progressivité et étant entendu que les revenus des contribuables imposables en Suisse correspondraient forfaitairement au moins à 10% des profits nets de la LP.

Les époux A ont établi leurs déclarations d'impôt 2003 et 2004 sur cette base. Dans le cadre de la procédure de taxation, l'AfC a requis des contribuables les informations lui permettant de s'assurer que les conditions d'application du «ruling» étaient remplies. Estimant que tel n'était pas le cas, l'AfC décida de le dénoncer avec effet immédiat. Dans le cadre de la décision de taxation du 19 décembre 2008, elle refusa ainsi de reconnaître l'existence d'un établissement stable à Guernesey et d'y attribuer les bénéfices et avoirs de la LP qu'elle soumit pleinement à l'impôt en Suisse. Les époux formulèrent une réclamation contre cette décision, qui fut rejetée s'agissant des éléments relatifs à la LP. Leur recours fut rejeté par la Cour de justice le 10 décembre 2013. A cet égard, la cour cantonale retint d'une part que les époux A. n'avaient pas respecté les conditions du «ruling» relatives au nombre de jour minimum de présence ou de déplacement à Guernesey et parce que ni le caractère opérationnel de la structure ni l'existence d'une gestion effective à l'étranger n'avaient été établis. D'autre part, les recourants n'auraient pas démontré que l'AfC se seraient engagée à leur égard

antérieurement au 18 mars 2004 et auraient agi de leur propre chef dès 2002, sans attendre la réponse de dite autorité.

Les époux A. forment un recours de droit public au Tribunal fédéral contre la décision la décision de la Cour de justice.

2. *Droit*

Au chapitre de la procédure, les recourants invoquent une violation du droit d'être entendu, la Cour de justice ayant selon eux écarté sans discussion des faits qu'ils avaient allégués devant elle. Ce moyen est écarté par le Tribunal fédéral qui considère que l'instance inférieure a justifié sa décision et que les recourants s'en prennent en fait au contenu de la motivation juridique de l'arrêt attaqué⁴⁸.

En raison d'incohérences dans les allégations des époux A notre Haute cour rejette également leur grief lorsqu'ils affirment que la Cour de justice aurait fait preuve d'arbitraire dans l'établissement des faits et l'appréciation des preuves, notamment lorsqu'elle soutient que l'AfC ne leur aurait fourni aucune assurance antérieurement au 18 mars 2004. A cet égard, le tribunal fédéral souligne le fait que l'entretien du 20 août 2002 a eu lieu dans le contexte d'une «procédure de ruling» et que les recourants auraient spécifié dans leur demande de «ruling» du 12 septembre 2002 que les démarches nécessaires à la réalisation de la structure planifiée seraient mises en œuvre une fois l'accord de l'Administration cantonale obtenu, soulignant par là qu'aucune approbation n'avait été consentie jusque-là⁴⁹.

Sur le fond, les recourants ne contestent pas qu'ils n'ont pas rempli la condition de présence effective à Guernesey. Ils font toutefois valoir le fait qu'il s'agissait là d'une nouvelle condition posée par l'AfC dans son courrier d'accompagnement du 18 mars 2004 et qui s'écarte de ce qui avait été convenu oralement le 20 août 2002 et était prétendument reflété dans la demande de «ruling» du 12 septembre 2002. Cette nouvelle condition relèverait selon eux d'un «accord fiscal» qu'ils n'ont pas accepté, de sorte qu'elle serait inopérante. L'AfC aurait ainsi violé le principe de la bonne foi en formulant une exigence nouvelle le 18 mars 2004⁵⁰.

A cet égard, notre Haute cour commence par rappeler les caractéristiques des accords fiscaux, des arrangements fiscaux et des «rulings»⁵¹. S'agissant de ces derniers, elle rappelle en citant sa jurisprudence

⁴⁸ Arrêt commenté, consid. 5.1 et 5.3.

⁴⁹ Arrêt commenté, consid. 6.1-6.6.

⁵⁰ Arrêt commenté, consid. 7.

⁵¹ Arrêt commenté, consid. 7.1.

récente⁵² que l'état de fait décrit revêt une importance particulière puisque le fisc ne sera tenu par un «ruling» que si l'état de fait anticipé correspond à ce qui a été effectivement réalisé par la suite. Elle évoque à cet égard que le fait pour l'autorité fiscale d'assortir son bon pour accord de conditions permet d'une part à celle-ci de limiter la portée de son approbation et, d'autre part, au contribuable d'obtenir un «ruling» quand bien même sa demande ne contiendrait pas d'éléments suffisamment précis sur un point essentiel au traitement fiscal demandé. Le Tribunal précise également le fait que l'autorité fiscale pourrait, théoriquement, fournir des assurances oralement aux contribuables lors d'entretien au cours desquels le projet envisagé lui est présenté. Mais que ce procédé serait contraire à la (relative) sécurité juridique que le «ruling» apporte et impliquerait, pour le contribuable qui entendrait s'en prévaloir, de prouver l'existence de telles assurances⁵³. Notre Haute cour en conclut que le grief des recourants doit être rejeté pour le seul motif qu'ils n'ont pas été en mesure d'établir que l'AfC leur avait fourni des assurances en 2002. De plus, ils n'ont pas contacté l'autorité fiscale pour modifier leur demande de «ruling» lorsqu'ils ont créé la LLP à Londres, mettant ainsi en place une structure différente de celle annoncée. Ainsi, ce «ruling» n'aurait jamais déployé d'effets puisque les recourants n'en ont jamais respecté les conditions.

Le Tribunal fédéral examine ensuite si, nonobstant le fait que le «ruling» ne lie par l'AfC, il y aurait lieu, comme le soutiennent les recourants, de considérer que leur assujettissement illimité en Suisse ne s'étendrait pas aux revenus de la LP sur la base des art. 6, al. 1 et 10, al. 1 LIFD.

Notre Haute cour commence par analyser la possible application de l'art. 11 LIFD. Elle rappelle que cela suppose que l'on n'ait affaire d'une part à une entité étrangère et d'autre part, que celle-ci soit assujettie à l'impôt en raison d'un rattachement économique. S'agissant de cette dernière condition, le Tribunal fédéral confirme que les critères de rattachement sont ceux figurant dans les articles 4 et 5 LIFD. Il précise cependant qu'on ne peut faire abstraction du contexte particulier de l'art. 11 LIFD et de la conséquence qu'a cette disposition sur l'entité concernée, à savoir le fait que celle-ci ne sera imposée conformément aux dispositions applicables aux personnes morales. Partant, ces critères n'entrent en considération, en lien avec l'art. 11 LIFD, que dans la mesure où ils se retrouvent dans la liste des critères de rattachement économiques à l'impôt en Suisse d'une personne morale tels qu'ils sont

⁵² Arrêt du TF du 28.04.2014, 2C_664/2013 in: RDAF II 442, consid. 4.2 s.

⁵³ Arrêt commenté, consid. 7.2.

définis à l'art. 51 LIFD⁵⁴. Constatant qu'aucun de ces critères n'est rempli en l'espèce, le Tribunal fédéral exclut l'application de l'art. 11 LIFD⁵⁵.

Notre Haute cour examine ensuite la question de l'attribution des revenus réalisés par la LP aux époux A du point de vue de l'impôt fédéral direct (art. 10 LIFD). Ce faisant elle rappelle l'approche prise dans le cadre de sa jurisprudence passée, en particulier les décisions rendues les 28 avril 2014⁵⁶ et le 18 septembre 2015⁵⁷. Elle constate ensuite qu'au moment de la constitution de la LP, les époux A n'ont pas décidé de lui conférer la personnalité juridique, comme cela leur aurait été loisible sur la base du droit de Guernesey. La LP ne disposant ainsi pas de la personnalité juridique, le Tribunal fédéral, conclut que les revenus qu'elle réalise doivent être attribués aux époux A sur la base de l'art. 10 LIFD⁵⁸.

Le Tribunal fédéral se penche enfin sur la question de savoir si les époux A. pourraient se prévaloir d'une exonération des revenus qu'ils réalisent au travers de la LP sur la base de l'art. 6, al. 1 LIFD, au motif que celle-ci constituerait pour eux un établissement stable ou une entreprise à l'étranger. Pour ce qui est de l'établissement stable, notre Haute cour se réfère à sa décision du 5 octobre 2012⁵⁹ pour rappeler qu'une telle exonération suppose d'une part l'existence d'un établissement stable au sens de l'art. 4, al. 2 LIFD mais également qu'une activité suffisamment substantielle y soit exercée⁶⁰. S'agissant de la notion d'entreprise au sens de l'art. 6, al. 1 LIFD et citant la doctrine, elle évoque le fait qu'elle est large et comprend toute activité lucrative indépendante. En ligne avec sa jurisprudence récente⁶¹, elle rappelle que constitue ainsi une entreprise toute activité entrepreneuriale effectuée par une personne à ses propres risques, avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie et reconnaissable de l'extérieur. Elle précise à cet égard qu'en cas de doute sur l'existence d'une entreprise à l'étranger, il convient de soumettre le revenu y

⁵⁴ Arrêt commenté, consid. 9.3.

⁵⁵ Arrêt commenté, consid. 904.

⁵⁶ Arrêt du TF du 28.04.2014, 2C_664/2013 in: RDAF 2014 II 442.

⁵⁷ Arrêt du TF du 18.9.2015, 2C_894/2013, objet d'un commentaire dans la présente revue de jurisprudence.

⁵⁸ Arrêt commenté, consid. 10.2.

⁵⁹ ATF 139 II 78 in: RDAF 2013 II 445. Cette affaire traitait notamment de l'exonération des profits prétendument réalisés au travers d'un établissement stable aux Iles Caïmans d'une société ayant son siège dans le canton de Zoug.

⁶⁰ Arrêt commenté, consid. 11.2.

⁶¹ Arrêt du TF du 07.06.2015 2C_888/2014, consid. 4.2. L'arrêt commenté ne fait pas référence à cette décision mais à d'autres plus anciennes dans lesquelles le Tribunal fédéral a défini la notion d'activité indépendante.

afférent à l'impôt en Suisse, en raison de l'assujettissement illimité de l'associé dans ce pays de l'entrepreneur, respectivement de l'associé en Suisse. A l'appui de cette affirmation, elle invoque le souci de cohérence avec sa décision du 5 octobre 2012 rendue en matière d'établissement stable⁶².

A ce propos, le Tribunal fédéral constate que les recourant n'ont pas prouvé que la LP présenterait les caractéristiques d'un établissement stable ou d'une entreprise à l'étranger, soit qu'une activité commerciale substantielle y ait été exercée. Des activités telles que la planification de rendez-vous avec les clients et de préparation des assemblées générales n'ont en effet pas été jugées suffisantes eu égard au but de la société. Pas plus que le fait que les recourants se sont rendus huit fois mais au maximum quinze jours à Guernesey sur un période de quatorze mois. Pour le surplus, ils n'auraient apporté aucune preuve d'une activité commerciale depuis Londres ou ailleurs à l'étranger⁶³.

Le Tribunal conclu ainsi au rejet du recours, tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôts cantonal et communal, les considérants de l'arrêt étant applicables s'agissant de ces derniers impôts⁶⁴.

3. Commentaires

Cet arrêt clarifie un certain nombre de points importants pour la pratique.

En premier lieu le fait qu'un «ruling» peut en théorie prendre la forme orale mais que dans ces circonstances, il ne pourrait être invoqué par le contribuable que dans la mesure où celui-ci est en mesure de prouver les assurances qui lui ont été communiquées. Cette précision revêt à notre sens un intérêt particulier dans le cadre de l'échange spontané de «ruling».

S'agissant de l'application de l'art. 11 LIFD, le Tribunal fédéral met également fin à une controverse portant sur la question de savoir si les critères constitutifs d'un rattachement économique conditionnant l'application de cette disposition sont ceux figurant aux articles 4 et 5 LIFD ou ceux qui sont mentionnés à l'art. 51 LIFD. Notre Haute cour confirme à cet égard que ce sont bien les premiers qui sont déterminant, mais uniquement dans la mesure où ils se retrouvent dans la liste de ceux figurant à l'art. 51 LIFD. Cette position nous paraît tout à fait justifiée. S'agissant du cas d'espèce et même si le Tribunal fédéral ne s'exprime pas sur ce point, nous sommes pour le surplus d'avis que la

⁶² Arrêt commenté, consid. 11.3.

⁶³ Arrêt commenté, consid. 11.4.

⁶⁴ Arrêt commenté, consid. 13.

question de l'application de l'art. 11 ne se poserait que pour ce qui est du revenu de la LP attribuables à des associés domiciliés à l'étranger.

Notre Haute cour confirme également l'approche prise dans son arrêt du 18 septembre 2015⁶⁵ concernant la question de l'attribution du revenu (art. 10 LIFD) réalisé au travers d'entités hybrides et, en particulier, l'application d'une combinaison pragmatique de méthodes dans les cas où l'entité étrangère dispose de la personnalité juridique. Pour les raisons exprimées dans le commentaire relatif à cette décision, nous sommes d'avis que cette approche n'est pas opportune.

Enfin, l'application de conditions plus strictes à la reconnaissance d'un établissement stable à l'étranger (restriction à l'étendue de l'assujettissement illimité sur la base de l'art. 6, al. 1 LIFD) par rapport à celle d'un établissement stable en Suisse (constitution d'un assujettissement limité sur la base de l'art. 4, al. 1, let. b LIFD) dont le principe avait été posé le 5 octobre 2012 dans le cas d'une personne morale par l'ATF 2C_708/2011⁶⁶, est confirmée par le présent arrêt. Comme mentionné ci-dessus, il est même étendu à la propriété ou à la participation à des entreprises au sens des art. 6, al. 1 et 4, al. 1, let. a LIFD. Dans un cas comme dans l'autre, le Tribunal fédéral conditionne une restriction à l'assujettissement illimité en Suisse à l'exercice d'une activité commerciale suffisamment substantielle à l'étranger et précise que dans le doute, il convient d'imposer l'entier du revenu en Suisse. A titre de comparaison, dans une affaire concernant un contribuable domicilié et Finlande et associé d'une SNC inscrite au registre du commerce dans le canton de Genève, notre Haute cour a estimé que *«les conditions de l'art. 4, al. 1, let. a LIFD étaient remplies, sans qu'il soit nécessaire pour cela d'examiner si, dans les faits, la SNC a effectivement exercé une activité économique pendant la période fiscale en question et si le recourant a exercé une activité en Suisse»*⁶⁷. Le présent arrêt ne précise cependant pas si la reconnaissance de la participation à une entreprise à l'étranger au sens de l'art. 6, al. 1 LIFD est conditionnée à l'existence d'installations fixes d'affaires⁶⁸.

⁶⁵ Arrêt du TF du 18.9.2015, 2C_894/2013.

⁶⁶ ATF 139 II 78, in: RDAF 2013 II 445. Pour une critique de cette décision, voir notamment Robert DANON, Le principe de territorialité à l'épreuve de la planification fiscale des entreprises in: RDAF 2013 II 429.

⁶⁷ Arrêts du TF du 7.6.2015, 2C_888/2014 et 2C_/889/2014 in: RDAF 2015 II 311, p. 314, consid. 4.4.

⁶⁸ De cet avis, Peter LOCHER, Kommentar zum DBG Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, N 9 ad art. 6. Dans le cas inverse, le Tribunal fédéral a par contre considéré que l'existence d'installations fixes d'affaires n'est pas une condition à un assujettissement limité en Suisse sur la base de l'art. 4, al. 1, let. b LIFD (voir arrêts du TF du 7.6.2015, 2C_888/2014 et 2C_/889/2014 in: RDAF 2015 II 311, 314 consid. 4.4).

TF 2C_454/2015 du 1 avril 2016 [Imposition de l'abandon de la créance et moment de la réalisation du revenu] (Aurélien Barakat)

1. Faits

L'entreprise individuelle B., active dans la restauration, est exploitée par A. Le 9 décembre 2009, en difficulté financière, elle obtient un sursis concordataire prolongé jusqu'au 14 novembre 2010. Par jugement du 16 décembre 2010, le Tribunal compétent homologue un concordat portant sur le versement d'un dividende de 30% aux créanciers de 3^e classe, à raison de 10% dans les 30 premiers jours, puis 2.5% trimestriellement jusqu'à la fin 2012. Le 31 décembre 2010, l'entreprise cesse son activité commerciale. L'administration fiscale intègre au revenu de A un montant de CHF 1'049'350 relatif à l'abandon de créance dans sa taxation 2010 suite à l'homologation du concordat la même année. Le contribuable conteste que cet abandon de créance puisse être qualifié de revenu, et demande subsidiairement que le revenu soit considéré comme réalisé en 2012.

2. Droit

Le Tribunal fédéral rappelle que selon sa jurisprudence récente, l'abandon de créance est imposable au titre de revenu⁶⁹. Le recourant soutient de plus que le revenu doit être considéré comme réalisé en 2012, soit lorsqu'il était certain que le concordat ne soit plus révocable. Notre Haute Cour rappelle qu'un revenu n'est imposable que s'il est réalisé, alors qu'à défaut il s'agit d'une simple expectative non imposable. Selon la jurisprudence, un revenu est considéré comme étant réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou lorsque ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition. L'acquisition d'une prétention est généralement considérée comme un revenu lorsque son exécution ne paraît pas incertaine, ce qui ne dépend pas de la volonté du contribuable. Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral considère que l'abandon de créance résulte du concordat homologué le 16 décembre 2010, lequel a fait naître une prétention. De plus, l'exécution du concordat ne paraissait pas incertaine, un concordat étant par nature proportionnel aux moyens du débiteur et déterminé avec l'accord des créanciers et du juge. L'exécution du concordat n'apparaissant pas incertaine, le Tribunal fédéral confirme que le revenu a bien été réalisé le 16 décembre 2010.

⁶⁹ ATF 142 II 197.

TF 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 [Salaire: naissance de la créance fiscale] (Delphine Yerly)

1. Faits

Le 11 avril 2009, la société C SA établit, pour la période fiscale 2008, un certificat de salaire à hauteur de CHF 275'324 à l'attention de son administrateur et employé M. B. Arguant que l'entreprise se trouve en difficulté financière, les époux B affirment que cette dernière n'a, jusqu'alors, pas été en mesure de régler sa créance salariale envers M. B et cherchent partant, par divers moyens à annuler l'attestation émise par C SA. Pour ce faire, ils produisent le 17 juillet 2009 une attestation de C SA affirmant que M. B. n'a pas perçu le montant de son salaire pour l'année 2008 et que le règlement de celui-ci se fera à une date ultérieure. Puis dans un second temps, le 28 janvier 2014, M. B fournit un avenant au contrat de travail daté du 30 octobre 2013 faisant état d'une réduction rétroactive depuis 2008 de la rémunération annuelle de M. B à CHF 84'000. La question soumise au Tribunal fédéral est en l'espèce de déterminer si de tels documents peuvent produire un résultat sur l'imposition du revenu de l'activité lucrative dépendante.

2. Droit

Le Tribunal fédéral rappelle que la notion de revenu est régie par la théorie de l'accroissement de la fortune nette qui découle de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD et l'art. 7 al. 1 LHID. Celle-ci préconise que *«l'ensemble des biens économiques qui affluent vers le contribuable pendant une période déterminée et dont il peut disposer, sans diminuer son patrimoine, pour satisfaire ses besoins personnels et couvrir les dépenses personnelles du ménage et qu'il n'entre pas dans la catégorie des revenus exonérés exhaustivement énoncés par les art. 24 LIFD et 7 al. 4 LHID⁷⁰»*.

Cette créance naît ex lege, c'est-à-dire sans intervention extérieure, dès que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés⁷¹. Ainsi sitôt l'existence et le contenu de la créance fiscale fixée, elle ne peut pas être réduite voir annulée par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance et ne dépend pas, quant au moment de sa réalisation, de la seule volonté du contribuable.

Enfin l'une des conditions essentielles à l'imposition du revenu, mais ne figurant pas explicitement dans le texte de la loi, est qu'il soit réalisé. C'est pourquoi tant que l'avantage économique demeure une

⁷⁰ Arrêt commenté, consid. 4.1.

⁷¹ Arrêt commenté, consid. 4.2.

expectative, il n'est pas imposable. Selon la jurisprudence, «*un revenu n'est réalisé que lorsque le contribuable acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition*⁷²». Par conséquent, lorsque celle-ci paraît incertaine à savoir que son exécution semble d'emblée peu probable, c'est la perception réelle de la prestation qui est retenue pour le moment de l'imposition de ce revenu.

Se basant sur l'art. 323 al. 1 CO et la doctrine en la matière, la Haute cour estime que le revenu de l'activité lucrative dépendante est réalisé, et par conséquent que la créance fiscale naît, dès lors que le contribuable salarié reçoit une prétention ferme à l'obtention d'une rémunération. Un tel droit est créé généralement durant la période fiscale où le travailleur fournit sa prestation de travail. Cette prétention se développant au fur et à mesure du travail fourni, elle est donc «*en pratique[...] assurément imposée au moment de son paiement mais au plus tôt lors de son exigibilité ou de sa cession*⁷³». Ainsi, la date de l'écriture comptable n'a aucun effet sur la naissance de la créance fiscale. Toutefois si l'employeur s'avère dans l'incapacité ou refuse de s'acquitter de son obligation pécuniaire envers son employé alors le moment de la réalisation du revenu doit être postposé.

Dans le cas d'espèce, le contrat de travail entre le contribuable et la société C SA stipule une rétribution annuelle de CHF 275'324. Celui-ci ouvre donc à M. B le droit ferme au paiement de ce salaire comme le constate le certificat de travail délivré par C SA pour la période fiscale 2008. Par ailleurs, C SA ne se trouvant pas dans un cas de 725 CO contrairement au dire du recourant et ce dernier échouant à démontrer que C SA a refusé de s'acquitter de ses obligations, le Tribunal fédéral conclut donc que la prétention salariale du contribuable constitue un droit ferme dont l'exécution ne paraît pas incertaine et est par conséquent imposable durant l'année 2008 en tant que revenu de l'activité lucrative dépendante.

3. Commentaires

On constate que l'interprétation du Tribunal fédéral du moment de la réalisation du salaire est en ligne avec celle développée dans le cadre de l'imposition des plans de participation des collaborateurs (art. 17a, 17b et 17c LIFD) qui veut que dès que le collaborateur obtient un droit ferme, et cela même s'il est soumis à une période de blocage, son avantage soit considéré comme un revenu de l'activité lucrative dépendante dans la période où il est octroyé.

⁷² Arrêt commenté, consid. 4.3.

⁷³ Arrêt commenté, consid. 4.4.

On relève également le fait que ce n'est pas, selon le Tribunal fédéral, la date de la comptabilisation de la charge salariale auprès de l'employeur qui déclenche l'imposition de la rémunération en tant que revenu de l'activité lucrative dépendante mais plutôt le moment où celle-ci devient exigible ou qu'on la cède. Ainsi la créance fiscale naît dès que le salarié obtient sur sa rémunération une prétention ferme dont l'exécution paraît certaine, c'est-à-dire dès lors qu'il fournit une prestation de travail et conséquemment acquière un droit irrévocable au salaire correspondant et que l'exécution de ce droit ne semble pas incertaine.

L'arrêt commenté stipule que c'est le contrat de travail, sur lequel est indiqué le montant de la rétribution, qui crée un droit ferme à la rémunération. Le certificat de travail ne vient en définitive que constater la naissance de la créance fiscale. Ainsi tous les documents, tels que des attestations ou encore des avenants au contrat rétroactif, qui viennent réduire les prétentions salariales fixées contractuellement sont sans effet afin d'éviter que le contribuable puisse différer à sa convenance le moment de la réalisation de son revenu respectivement celui de son imposition. Cette interprétation très conservatrice du Tribunal fédéral s'explique sans doute par la position particulière du recourant dans l'entreprise. Celui-ci étant tant l'administrateur que l'employé de la société, il est à même de retarder la réalisation de son salaire dans un but d'optimisation fiscale.

Enfin pour que cette prétention ferme soit imposable au titre de revenu de la période fiscale, il faut encore que son exécution ne paraisse pas incertaine. La Haute cour n'admet une postposition de cette réalisation que dans deux situations très spécifiques, soit lorsque l'employeur est incapable de payer soit lorsqu'il refuse de payer le salaire. Si dans l'arrêt commenté les juges de Mon Repos s'avèrent peu loquaces sur les moyens de prouver ces deux cas de figure d'exécution incertaine du salaire, il n'en demeure pas moins qu'ils n'exigent pas que l'entreprise se trouve dans une situation de 725 CO pour que l'incapacité de l'employeur soit reconnue. Cette position ne peut être qu'approuvée car une entreprise peut se trouver en manque de liquidité et par conséquent dans l'impossibilité de s'acquitter de ses obligations salariales bien avant d'entrer dans le champ d'application de la disposition sur le surendettement.

TF 2C_618/2014 et 619/2014 du 3 avril 2015 [Requalification du gain découlant de la vente d'actions en revenu d'activité dépendante] (Hugues Salomé)

1. Faits

Domiciliés dans le canton de Zurich, AA travaille au sein de X AG et dirigeait le secteur «corporate finance» dont il était l'un des sept associés. Pour des raisons stratégiques, la décision est prise de mener les activités de ce département en collaboration avec un institut bancaire⁷⁴. A cette fin, les associés concluent le 14 octobre 2005 une convention de sortie avec X AG, dont l'un des objectifs est de transférer l'intégralité de l'équipe «corporate finance» à une filiale de la banque Z. jr. & Cie KGaA (ci-après «Z KG»). Z KG et les associés s'engagent en outre à verser un montant de CHF 100'000 à X AG pour la reprise des clients du secteur «real estate» ainsi que le même montant pour l'acquisition du mobilier de bureau de l'équipe «corporate finance». Sur la base de cette convention, la société Y AG constituée le 28 septembre 2005 par les associés et dotée d'un capital nominal de CHF 100'000, reprend les affaires courantes du département «corporate finance» de X AG et, le 7 décembre 2005, change sa raison sociale en «Z (Schweiz) AG» (ci-après «Z AG»). Le 3 janvier 2006, les associés cèdent 51% de leurs actions dans Z AG à Z KG pour un montant de CHF 3'836'350. Les dispositions contractuelles prévoient cependant que seuls CHF 1'023'750 doivent être payés au moment du transfert des actions, le versement du solde devant être réglé le 3 janvier des années 2007, 2008 et 2009. Elles conditionnent en outre le versement de ces trois tranches au fait que 1) AA ne résilie pas son contrat de travail avec Z AG avant la date du paiement et que son employeur ne le congédie pour de justes motifs et que 2) pour la dernière tranche, le chiffre d'affaires cumulé des exercices 2006 à 2008 soit d'au moins CHF 25 millions. Le 3 janvier 2006, immédiatement après l'exécution de la vente, le capital-actions de Z AG est augmenté de CHF 500'000. L'ensemble des actionnaires de cette société souscrivent à ces nouvelles actions, en proportion de leur part au capital postérieurement à l'opération de vente.

Dans leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2006, AA et son épouse qualifient leur part au bénéfice résultant de la vente de 51% des actions de Z AG réalisé en 2006 de gain en capital privé exonéré. Cette position n'est pas admise par les autorités fiscales zurichoises qui, dans leur décision du 12 novembre 2010, imputent la part du gain

⁷⁴ Arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich dans l'affaire faisant l'objet de l'arrêt commenté (VGer SB.2014.00014 du 14.5.2014), consid. I.A.

revenant aux époux AA au revenu d'activité salariée imposable. La réclamation des époux AA est rejetée sur ce point par l'autorité cantonale le 8 mars 2011. Appelé à se prononcer une première fois en 2011, le Tribunal de recours en matière fiscale du canton de Zurich confirme la position des autorités fiscales zurichoises (décision du 12 juillet 2011). Suite à l'admission partielle par le Tribunal cantonal du recours formé contre cette décision, le Tribunal de recours en matière fiscale à une seconde fois l'occasion de se prononcer sur le cas. Le 30 janvier 2014 et après avoir demandé une expertise relative à la qualification économique du bénéficiaire litigieux, cette instance confirme sa position initiale. Les recours interjetés le 14 mai 2014 contre la dernière décision du Tribunal de recours en matière fiscale sont rejetés par le Tribunal administratif le 14 mai 2014. Les époux AA recourent alors auprès du Tribunal fédéral, qui confirme la position du Tribunal administratif.

2. Droit

Le Tribunal fédéral commence par rappeler que l'imposition du revenu des personnes physiques est soumise à la théorie de l'accroissement net du patrimoine ou de l'imposition du revenu global net («*Reinvermögenszugangstheorie*»)⁷⁵. Il résume ensuite les arguments soulevés par le Tribunal cantonal à l'appui de sa décision.

Le Tribunal cantonal a en premier lieu exposé que les critères sur la base desquels un revenu peut être qualifié de gain en capital provenant de l'aliénation d'élément de la fortune privée en vue de le distinguer d'un revenu d'activité indépendante imposable sont également applicables lorsqu'il s'agit de le délimiter par rapport au revenu d'activité dépendante. Ceci posé, le Tribunal cantonal a ensuite considéré que le «goodwill» acquitté dans le prix de vente (soit la différence entre la valeur vénale de Z AG au moment de la vente et sa valeur réelle lors de sa constitution) résulte du transfert de l'intégralité de l'équipe «corporate finance» qui travaillait pour X AG jusqu'au 1^{er} décembre 2005 et du fait que tous les collaborateurs avaient pu être motivés à poursuivre leur activité au sein de Z AG. Ainsi, le «goodwill» acquitté dans le prix de vente n'a pas été généré au cours de l'activité de Z AG qui a duré un mois mais au cours des années précédentes, de sorte qu'il présenterait un lien économique et de causalité étroit avec l'activité lucrative des associés de l'équipe «corporate finance» durant ces années. Un tel lien existerait également avec l'activité lucrative dépen-

⁷⁵ Arrêt commenté, consid. 2.

dante de AA au sein de Z AG en raison de l'engagement des vendeurs de poursuivre leur relation de travail avec Z AG, de sorte que sa part au «goodwill» apparaît aussi comme une contre-prestation de l'activité salariée que AA s'engageait à fournir pour Z AG. Enfin, la manière de procéder n'avait plus rien à voir avec l'administration ordinaire de la fortune privée ou la simple exploitation d'une opportunité se présentant par hasard, qui sont des éléments caractéristiques du gain en capital privé non imposable⁷⁶.

Selon les recourants, l'intégralité du prix de vente constituerait la contrepartie des actions aliénées, de sorte qu'une qualification de gain en capital privé non imposable s'imposerait tant d'un point de vue économique que fiscal. En outre, la pratique de délimitation entre la gestion de fortune privée et l'activité lucrative indépendante ne doit pas s'appliquer aux relations de travail salariée, un gain en capital n'ayant rien en commun avec la notion d'activité dépendante. Un tel lien pourrait tout au plus exister lorsque la plus-value résulte de la reprise par l'employeur d'une valeur mobilière à une valeur supérieure à sa valeur vénale. Or en l'espèce, il résulterait de l'avis de droit commandé par le Tribunal de recours en matière fiscale que le produit de la vente des actions réalisé par AA correspondait à leur valeur vénale⁷⁷.

A l'appui de sa décision, le Tribunal fédéral évoque sa jurisprudence rendue sous l'empire de l'AIFD et confirmée sous l'angle de la LIFD pour rappeler que la notion de revenu d'activité lucrative doit être interprétée de manière large et que cette qualification doit être retenue non seulement lorsqu'il s'agit d'un revenu provenant de prestations et contre-prestations convenues contractuellement mais également lorsqu'il y a un lien économique entre la prestation que le contribuable reçoit et son activité, de telle sorte que la prestation est la conséquence de l'activité. A l'inverse, l'exonération des gains en capital privés constitue une exception au principe de l'accroissement net du patrimoine qui doit, sur la base de la doctrine et de la jurisprudence de notre Haute cour, être interprétée restrictivement⁷⁸.

Selon le Tribunal fédéral, il ne serait pas possible de conclure du fait que le produit de la vente se trouverait (tout juste) dans la fourchette de valeur admissible pour l'estimation de la valeur vénale de la société que la plus-value qui en découle ne constituerait pas un revenu d'activité dépendante. Les modalités de règlement échelonné du prix de vente liées à la poursuite des relations de travail seraient en effet très peu

⁷⁶ Arrêt commenté, consid. 3.

⁷⁷ Arrêt commenté, consid. 4.

⁷⁸ Arrêt commenté, consid. 5.1.

typiques d'un contrat de vente et indiquent que le paiement du prix de vente convenu n'est pas la contrepartie du transfert de propriété sur les actions mais constitue une rémunération du travail qui sera presté par le recourant en sa qualité de salarié de Z AG. Le «goodwill» censé être la contrepartie du prix de vente n'a donc été constitué que parce que le contrat du 3 janvier 2006 présentait des composantes caractéristiques d'un contrat de travail. Dans la mesure où leur montant dépasse la valeur nominale des actions, les créances du recourant qui résultent de ce contrat constituent ainsi, d'un point de vue économique, un mélange entre une prime d'engagement (première tranche) et des primes de fidélité (deuxième à quatrième tranche) et, partant, des éléments de salaire. A cet égard, le fait que le paiement n'a pas été exécuté par l'employeur formel (Z AG) mais par son actionnaire majoritaire n'y change rien. En effet, sur la base de la jurisprudence de notre Haute cour⁷⁹, la prestation fournie par un tiers doit être imputée au revenu d'activité dépendante si elle est versée en lien avec la relation de travail⁸⁰.

Le Tribunal fédéral confirme ainsi la qualification de revenu d'activité dépendante au sens de l'art. 17, al. 1 LIFD du bénéfice résultant de la vente des actions par AA. Il renonce à vérifier, ainsi que l'a retenu l'instance précédente, si la manière de procéder du recourant pourrait être appréhendée sous l'angle de l'évasion fiscale. La question d'une éventuelle qualification du gain réalisé au titre d'activité indépendante peut également demeurer indécidée⁸¹.

3. Commentaires

Cette décision de notre Haute Cour peut être perçue comme un nouveau coup porté à la notion de gain en capital privé exonéré, dont on a l'impression qu'elle devient chaque année plus étroite. A notre avis, il convient cependant de ne pas perdre de vue les spécificités de l'état de fait concerné, dont on peut estimer qu'il n'était pas très favorable au contribuable.

Comme l'a rappelé le Tribunal fédéral dans l'arrêt commenté, l'exonération des gains en capital privés constitue une exception dans le cadre d'un système d'imposition régit par le principe de l'accroissement net du patrimoine. Elle s'inspire de la théorie des sources⁸² et est liée à l'idée de «consommation de substance» («*Substanzverzehr*»), laquelle

⁷⁹ Voir arrêt du TF du 3.3.1989, 2A.55/1988, consid. 2.a) in: ASA 60, p. 245, auquel il est fait référence dans l'arrêt du TF du 8.10.1996, 2A.213/1994, consid. 2, in: RDAF 1998 II 351.

⁸⁰ Arrêt commenté, consid. 5.2.

⁸¹ Arrêt commenté, consid. 5.3.

⁸² Yves NOËL in: Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct, commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle, 2017, N 59 ad art. 16 LIFD.

suppose qu'un actif quitte la fortune du contribuable, qui s'en trouve temporairement diminuée⁸³. Comme l'a relevé la doctrine⁸⁴ ainsi que le Tribunal de recours en matière fiscale du canton de Zurich⁸⁵, il faut que le revenu reçu par le cédant puisse être qualifié de contre-prestation pour l'achat du bien ayant quitté la fortune de ce dernier pour qu'il puisse être qualifié de gain en capital privé au sens de l'art. 16, al. 3 LIFD. Il y a lieu de le présumer lorsque le prix d'achat figure dans un contrat de vente portant sur des éléments de fortune privée. Dans ce cas, c'est alors aux autorités fiscales qu'il incombe, le cas échéant, d'établir que tel n'est pas le cas.⁸⁶

Compte tenu de l'interprétation restrictive qu'il convient de faire de l'art. 16, al. 3 LIFD et aux vues des dispositions contractuelles convenues entre les parties, il était en l'espèce relativement aisé pour les autorités fiscales d'établir que le montant du «goodwill» était lié aux engagements personnels pris par AA envers Z AG et, partant, que le gain réalisé par ce dernier ne pouvait pas être qualifié de contre-prestation pour la vente des actions. Cette appréciation était en outre corroborée par le niveau du prix payé à X AG pour l'acquisition de l'équipe «corporate finance»⁸⁷, qui était sans commune mesure avec celui du prix convenu pour la vente de Z AG, intervenue seulement un moins plus tard. Si le «goodwill» n'avait pas été lié aux engagements personnels de AA et des autres associés à l'égard de Z AG, X AG aurait en effet immanquablement exigé un montant plus élevé pour la reprise de ce secteur d'activité. A défaut, cela aurait été constitutif d'une prestation de X AG en faveur des vendeurs, qui aurait également entraîné des conséquences fiscales⁸⁸. L'approche prise par le Tribunal fédéral dans la situation spécifique de l'arrêt commenté nous semble ainsi justifiée en regard du fait que le lien entre la prestation reçue et l'activité

⁸³ Arrêt du TF du 18.9.2015, 2C_894/2013, consid. 5.2.

⁸⁴ Roland BÖHL/Martin POLETTI, Mitarbeiterbeteiligungen – Qualifikation des Entgelts bei Veräusserung von Aktien, L'Expert Comptable Suisse, 5/2015, p. 385, 389; Mark CAGIENARD/Daniel JENNY, Steuerfreier privater Kapitalgewinn, Tragweite une Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, GesKR 2015, p. 438, 444 (cité: CAGIENARD/JENNY).

⁸⁵ StRG ZH vom 23. August 2013, DB.2012.273/ST.2012.306, consid. 1c.

⁸⁶ Selon le Tribunal de recours en matière fiscale du canton de Zurich, „Liest allerdings ein Kaufvertrag im Bereich des Privatvermögens vor, begründet dies zunächst die tatsächliche Vermutung, dass der verkündete Kaufpreis nur ein solcher und nicht etwa auch ein Entgelt für weitere Leistungen des Verkäufers darstellt. Diese tatsächliche Vermutung lässt in steuerrechtlicher Hinsicht den gesamten Veräusserungserlös als Kapitalgewinn erscheinen. Der allgemeinen Beweislastregel folgend obliegt daraufhin die Behauptung und der Nachweis dafür, dass die Gegenleistung ganz oder teilweise keine Kaufpreisqualität besitzt, den Steuerbehörden“ (StRG ZH vom 23. August 2013, DB.2012.273/ST.2012.306 E. 1c).

⁸⁷ Comme indiqué plus haut, CHF 100'000 pour la clientèle du secteur «real estate» et un montant équivalent pour le mobilier utilisé par l'équipe.

⁸⁸ CAGIENARD/JENNY, p. 446.

exercée, qui est déterminant dans le cadre de la qualification de revenu de l'activité dépendante, est de nature économique⁸⁹. De ce point de vue, l'on ne saurait à notre sens reprocher à notre Haute cour de ne pas avoir appréhendé le cas sous l'angle de l'évasion fiscale⁹⁰.

Nous espérons cependant qu'il s'agira d'un cas isolé et que l'appréciation des autorités fiscales tout comme des instances judiciaires serait plus nuancée dans un cas ordinaire, où l'attribution d'une valeur substantielle à la société cédée indépendamment de tout engagement des vendeurs/dirigeants de rester à son service après la transaction serait plus évidente. Il en ira généralement ainsi lorsque les vendeurs en auront été les actionnaires durant quelques années. Il n'en demeure pas moins que cette décision est riche d'enseignements du point de vue pratique. Elle souligne en particulier la nécessité, le cas échéant, de s'assurer que les engagements personnels pris par les vendeurs (obligation de rester en service, clauses de non concurrence, etc.) fassent l'objet de rémunérations spécifiques et sur une base de pleine concurrence. A l'instar de Cagienard/Jenny, nous regrettons que ce point n'ait pas été spécifiquement abordé dans l'arrêt commenté⁹¹.

TF 2C_521/2016 du 16 juin 2016 [Reprise sur des dépenses non justifiées par l'usage commercial liées à l'amortissement de véhicule automobile] (Aurélien Barakat)

1. Faits

A. exerce une activité lucrative indépendante en raison individuelle dans le domaine du chauffage sanitaire, et est marié. En 2012, il est secondé par un employé qui possède comme lui un permis de conduire, ainsi que deux employés qui n'ont obtenus le permis qu'à la fin 2012 pour l'un d'eux et en 2013 pour l'autre. Durant l'année 2012, l'entreprise disposait de 2 camionnettes et 2 véhicules de tourisme, dont une Audi A6 acquise pour CHF 78'197 la même année, et immédiatement amortie. L'administration fiscale valaisanne, considérant qu'il s'agissait d'un amortissement non justifié par l'usage commercial, a repris un montant de 78'197 auprès des époux au titre de revenu imposable.

⁸⁹ Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, N 20 ad art. 17 LIFD et jurisprudence citée.

⁹⁰ D'un avis contraire, CAGIENARD/JENNY, p. 446.

⁹¹ CAGIENARD/JENNY, p. 446s. Elle l'a par contre été de manière très succincte par le Tribunal de recours en matière fiscale du canton de Zurich (StRG ZH vom 23. August 2013, DB.2012.273/ST.2012.306, consid. 3.c)ee).

2. Droit

Le Tribunal fédéral rappelle sa jurisprudence bien établie et suivie à juste titre par les autorités précédentes, selon laquelle un rapport de causalité objectif doit exister entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Ce lien existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire et diligent, et n'existe ainsi pas lorsque l'amortissement vise un bien servant le propre plaisir de l'actionnaire. Notre Haute Cour conclut ainsi au rejet du recours des contribuables, la société ayant indûment grevé son compte de résultat en prenant à sa charge des dépenses privées.

TF 2C_1062/2014 du 14 juillet 2015 [Gain en capital: fortune commerciale ou fortune privée] (Ruth Bloch-Riemer)

A est l'administrateur et associé unique de X GmbH. Il occupe également le poste d'administrateur de Y GmbH, au sein de laquelle il détient encore une participation de 12%, après en avoir aliéné 64% le 1^{er} janvier 2010. Avec effet au 1^{er} janvier 2008, A reprend gratuitement les marques V et W de Y GmbH pour ensuite les revendre à Z AG par un contrat mis en œuvre par l'intermédiaire X GmbH. L'Administration fiscale cantonale qualifie le gain en capital provenant de la vente des marques et des brevets d'invention pour la période fiscale de 2010 comme revenu imposable au niveau de A, ce qui est confirmé par la Commission de recours en matière administrative (*Verwaltungsrekurskommission*) et – concernant les impôts cantonaux et communaux, par – le Tribunal administratif du canton de Saint-Gall.

Le Tribunal fédéral rejette également de qualifier ce gain d'aliénation de gain en capital non imposable à sa fortune privée, dès lors que le comportement de A remplissait toutes les conditions requises pour une activité lucrative indépendante: Selon la doctrine et une jurisprudence constante⁹², il y a une activité lucrative indépendante lorsque «*ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt*». Par ce biais l'activité lucrative indépendante se distingue, d'une part, du hobby qui n'a pas l'intention de réaliser un gain et, d'autre part, de la gestion habituelle de la fortune privée. Pour l'existence d'une activité lucrative indépendante il n'est toutefois pas nécessaire que l'indépendant se pré-

⁹² Arrêt commenté, consid. 2.2.1.; cf. aussi Markus REICH/Julia VON AH, in: Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH (éd.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), N 13 ad art. 18.

sente sur le marché et que cela soit fait de manière reconnaissable à l'extérieur⁹³. Dans le cas d'espèce, l'aliénation des marques et brevets qui provenaient de la société Y, originaires exerçant une activité commerciale et contrôlée par A, en utilisant ses connaissances spéciales dans le même secteur commercial et dans le même domaine que son activité dépendante précédente, est considérée par le Tribunal fédéral comme une activité commerciale et lucrative indépendante à temps partiel. Par conséquent, le Tribunal fédéral soutient les décisions des instances précédentes et considère le gain d'aliénation, après déduction des cotisations AVS et d'une déduction forfaitaire pour les dépenses de A, comme revenu d'activité lucrative dépendante. Le Tribunal fédéral n'est pas entré en matière sur la proposition subsidiaire de faire bénéficier le gain en capital d'un traitement fiscal plus favorable sur la base de l'art. 11 al. 5 LHID, vu que cette disposition légale n'est entrée en vigueur qu'au 1^{er} janvier 2011.

TF 2C_851/2015 et 2C_852/2015 du 3 juin 2016 [Transformation d'une entreprise individuelle en société à responsabilité limitée sans reprise de l'immeuble lors du transfert, moment du transfert de la fortune commerciale à la fortune privée de l'immeuble] (Delphine Yerly)

B. X. qui exploitait jusqu'alors une station-service sur une parcelle de terrain lui appartenant sise dans le canton de Genève, sous la forme d'une raison individuelle, décide au 1^{er} décembre 2010 de transformer cette dernière en Sàrl. Si l'ensemble des actifs sont transférés à la société nouvellement créée, le terrain lui reste la propriété de B. X. Par conséquent, conformément à l'art. 18 al. 2 LIFD, ce transfert du bien immobilier de la fortune commerciale du contribuable à sa fortune privée est assimilé à une aliénation et est partant imposé au titre de revenu de l'activité lucrative indépendante. Alors que l'administration fiscale considère que le passage de la fortune commerciale à la fortune privée a eu lieu durant la période fiscale 2010, les recourants contestent cette interprétation des faits en arguant que ce n'est qu'en 2011 que les actifs d'exploitation ont été transférés à la Sàrl. Le Tribunal fédéral rappelle à ce titre que le moment déterminant pour le transfert *«est celui où le contribuable manifeste de manière claire et précise, expressément ou par actes concluants vis-à-vis des autorités fiscales sa volonté de transférer l'élément en cause dans sa fortune privée»*⁹⁴. En l'espèce cette

⁹³ Arrêt commenté, consid. 2.2.1.

⁹⁴ Arrêt commenté, consid. 4.2.

manifestation de volonté s'exprime d'une part par la non reprise de la parcelle par la nouvelle entité, suivant en cela la jurisprudence antérieure de la Haute Cour (TF 2C_370/2014), et d'autre part par l'abandon de l'activité lucrative indépendante de B. X. au 31 décembre 2010⁹⁵. Dès lors depuis cette date, l'intéressé a signifié à l'autorité de manière reconnaissable que l'immeuble, qui n'était pas repris par la Sàrl, passait de sa fortune commerciale à sa fortune privée⁹⁶. Ainsi l'imposition doit avoir lieu au cours de l'année fiscale 2010 et non 2011.

ATF 142 II 283 du 24 mai 2016 [Commerçant professionnel d'immeubles et notion d'exploitation en cas de transformation au sens de l'art. 19 LIFD] (Thierry de Mitri, Thierry Obrist, Susanne Schreiber)

1. Faits

Dans les années 1990, M. A réalise diverses opérations immobilières, avec un associé, sous la forme d'une société simple. D'autres opérations sont menées avec des reventes de lots immobiliers. M. A est considéré comme un commerçant professionnel de l'immobilier, de sorte que les gains immobiliers sont imposés au titre de l'impôt sur le revenu.

Au début de l'année 2009, une société en nom collectif, dont M. A et M. D sont les associés, est inscrite au Registre du commerce du canton de Schwytz. En avril 2009, la société en nom collectif est transformée en société anonyme au moyen d'un transfert de patrimoine au sens des art. 69ss LFus. Les autorités fiscales estiment que cette opération ne peut pas être menée en neutralité fiscale au sens de l'impôt fédéral direct et procèdent à l'imposition des réserves latentes liées aux immeubles transférés dans la SA.

M. A dépose un recours en matière de droit public estimant que les conditions de la transformation en neutralité fiscale sont réalisées, notamment s'agissant de la condition du transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale.

2. Droit

Dans un premier temps, le TF rappelle les conditions permettant la transformation d'une entreprise de personnes en société de capitaux en neutralité fiscale au sens de l'art. 19 LIFD. Notre Haute Cour relève que

⁹⁵ Arrêt commenté, consid. 4.3.

⁹⁶ Arrêt commenté, consid. 4.3.

les conditions du maintien de l'assujettissement de la personne morale ainsi que la reprise des éléments commerciaux à la dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu sont réalisées. Par ailleurs, la condition prévoyant un délai de blocage de cinq ans durant lequel les actions ne peuvent pas être vendues est respectée en l'état. En revanche, il est contesté que les actifs transférés constituent une exploitation ou une partie distincte d'exploitation au sens de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD.

Constatant que la doctrine est relativement partagée sur cette question, le TF estime, pour sa part, que la notion d'exploitation et de partie distincte d'exploitation doit correspondre à un complexe organisationnel et technique de valeurs patrimoniales représentant une certaine indépendance. Cela suppose donc la présence de capital et de travail dans le but de réaliser un profit.

De ce fait, le TF estime que la notion d'activité lucrative indépendante est plus large que celle d'exploitation et que l'art. 18 al. 1 LIFD vise toutes formes d'activité lucrative indépendante, ces dernières ne constituant pas forcément une exploitation au sens défini ci-dessus. Le TF trouve appui dans le fait que l'art. 18 al. 1 LIFD prévoit de soumettre au même régime d'imposition les activités lucratives indépendantes exercées sous la forme d'une exploitation, mais également toute autre activité lucrative indépendante.

Si cette différenciation n'était pas opérée, l'art. 19 al. 1 let. b LIFD perdrait toute sa substance, ce dans la mesure où tout actif commercial, transféré dans une SA dans le contexte d'une activité lucrative indépendante, satisferait à la condition d'exploitation au sens de la disposition légale précitée. L'objet de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD est de permettre la poursuite de l'activité entrepreneuriale sous une forme juridique différente et d'éviter que la fiscalité puisse constituer un obstacle à la transformation des entreprises. Le législateur a donc voulu favoriser la réorganisation des entreprises en neutralité fiscale et estime qu'il s'agit d'un intérêt public de prévoir que celle-ci puisse se faire sans conséquence fiscale. C'est pourquoi le TF préconise une interprétation stricte de la notion d'exploitation et tranche un débat doctrinal sur cette question.

La question de savoir si un patrimoine immobilier propre peut constituer une exploitation est controversée. Selon le TF, un patrimoine immobilier propre peut constituer une exploitation que de manière très exceptionnelle. Il n'est pas impossible que la gestion d'un patrimoine immobilier puisse remplir les éléments constitutifs d'une exploitation en présence d'un nombre important d'immeubles nécessitant une gestion d'une certaine intensité (gestion de contrats de baux, gestion de services immobiliers, etc.).

Dans le cas d'espèce, le TF constate que la société en nom collectif possède quatre appartements, quatre places de parc souterraines, ainsi que quelques actions dans des sociétés anonymes de faible valeur. De plus, la société en nom collectif n'a pas eu une très grande activité dans le domaine de l'immobilier, de sorte que l'on ne peut pas admettre que cette activité ait atteint une telle intensité qu'on puisse considérer qu'il s'agit d'une exploitation au sens de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD. Dès lors, le TF estime que l'on ne peut pas soutenir que l'activité de la société en nom collectif présente les caractéristiques d'un complexe organisationnel et technique de valeurs patrimoniales représentant une certaine indépendance. Faute d'être considérée comme une exploitation, la transformation en neutralité fiscale a été refusée dans le cas d'espèce.

3. Commentaires

3.1. Commentaires de Thierry de Mitri

L'arrêt doit être approuvé sans réserve dans ce cas. Dans la mesure où le législateur a souhaité favoriser la transformation d'une entreprise de personnes en société de capitaux dans le contexte d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation, il faut bien admettre que la lettre de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD ne parle pas d'activité lucrative indépendante, mais bien d'une exploitation, de sorte que le législateur a souhaité faire une différenciation. Comme le dit très justement le TF, cela tient au fait que le législateur a souhaité favoriser la transformation en neutralité fiscale d'entreprises ou de partie distincte d'une entreprise dans un souci d'intérêt public et de poursuite de l'activité économique sans obstacle fiscal. En revanche, la disposition légale précitée ne peut pas viser le transfert de tout actif commercial dans une société de capitaux sans décompte des réserves latentes.

Cela se justifie dans la mesure où cette opération permet, lorsque les conditions sont réalisées, d'éviter une imposition des réserves latentes et de bénéficier, en cas de vente des actions dans un délai supérieur à cinq ans, de l'exonération du gain en capital privé au sens de l'art. 16 al. 3 LIFD. De ce fait, on peut comprendre que le législateur et le TF souhaitent limiter les possibilités de réaliser une plus-value en franchise d'impôt uniquement dans les cas où l'intérêt public se justifie.

En revanche, on peut regretter que le TF n'ait pas pris position sur les critères de la Circulaire n° 5 du 1^{er} juin 2004 de l'Administration fédérale des contributions sur les restructurations. En effet, la Circulaire pose des exigences permettant de considérer que l'administration de propres immeubles constitue une exploitation au sens de la loi. Pour rappel, l'AFC est d'avis que l'administration de propres immeubles

constitue une exploitation lorsque (i) il y a participation au marché ou des immeubles d'exploitation sont loués à des sociétés du groupe, (ii) l'entreprise occupe ou mandate au moins une personne pour la gérance des immeubles et (iii) les rendements locatifs sont au moins 20 fois supérieurs au coût du personnel conforme au marché pour la gérance des immeubles.

On sait que les pratiques administratives en la matière peuvent varier d'un canton à l'autre et le TF a sans doute perdu une occasion d'examiner la pertinence de ces conditions et, le cas échéant, de les valider en vue de favoriser une certaine sécurité du droit en la matière.

3.2. Commentaires de Thierry Obrist

Cet arrêt traite d'une problématique très importante en pratique qui peut être résumée de la façon suivante: «l'activité de commerçant professionnel d'immeubles représente-elle toujours une exploitation au sens du droit fiscal des restructurations?». Dans l'affirmative, dans un canton dualiste, tout commerçant professionnel d'immeubles pourrait toujours transformer son activité – et son parc immobilier – en société de capitaux en neutralité fiscale du point de vue de l'impôt sur le revenu. Par le jeu de l'art. 103 LFus, cette neutralité se propagerait également aux droits de mutation cantonaux que les cantons devraient se retenir de prélever. Par extension, cette pratique pourrait s'appliquer à d'autres domaines pour lesquels une personne physique peut être – en raison de la fréquence, le nombre et l'intensité de transactions – considérée comme exerçant une activité lucrative indépendante (en particulier les commerçants professionnels de titres ou de matières premières).

Si tel devait être le cas, un contribuable ayant été considéré comme un commerçant d'immeubles, de par son activité et/ou des transactions passées, mais ne détenant qu'un seul immeuble au moment de la transformation de son activité indépendante en société de capitaux bénéficierait de la neutralité fiscale car la détention d'un immeuble commercial représenterait une exploitation. Un tel commerçant reste en effet en principe un commerçant professionnel d'immeubles même si le nombre d'immeubles en sa propriété est temporairement très réduit. Si l'application de cette pratique s'étendait au domaine du commerce professionnel de titres, la situation serait la suivante: un commerçant professionnel de titres qui est propriétaire, de manière passagère peut-être, d'un nombre très réduit de titres, respectivement de titres dans un nombre très réduit de sociétés, pourrait bénéficier d'un transfert d'exploitation neutre fiscalement s'il décidait de transformer son activité en une société de capitaux.

Une telle solution passerait sous silence l'exigence d'exploitation pourtant prévue expressément à l'art. 19 al. 1 lit. b LIFD et permettrait un «transfert d'exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation» même en l'absence d'exploitation. Or telle ne peut pas avoir été la volonté du législateur et les Juges de Mon Repos sont convaincants lorsqu'ils retiennent que l'ajout à l'art. 19 al. 1 lit. b LIFD de l'exigence d'exploitation a bien pour effet que la présence d'une telle exploitation doit être examinée lors de transformation de raisons individuelles, respectivement de société de personnes, en société de capitaux. Sur ce point, la seule interprétation grammaticale a raison de la tentative du contribuable de requérir la neutralité fiscale de l'opération effectuée.

Dans ce sens, au vu de la relative faiblesse – tant quantitative que qualitative – des actifs transférés, l'arrêt nous semble correct dans le cas d'espèce. On peut toutefois s'étonner à la lecture de l'arrêt commenté de l'absence de référence à la Circulaire de l'AFC n°5 sur les restructurations qui pourtant donne une définition de l'exploitation spécifique dans le domaine immobilier lors de transformation de sociétés de personnes en sociétés de capitaux⁹⁷. On regrette également que le Tribunal fédéral n'ait pas profité de l'occasion pour fixer une limite quantitative à partir de laquelle des actifs immobiliers représentent toujours une exploitation. On connaît dans ce cadre, la pratique appliquée semble-t-il par certains cantons, et à notre connaissance par l'Administration fédérale des contributions, selon laquelle à partir d'une valeur vénale de CHF 20 mio., des actifs immobiliers représentent une exploitation⁹⁸. Dans ce cadre, si une telle limite devait être instaurée, nous pensons que la notion d'exploitation au sens de l'art. 19 al. 1 lit. b LIFD devrait être soumise à une interprétation identique que dans le cadre de l'art. 61 al. 1 lit. d LIFD (en cas de division ou séparation d'une personne morale)⁹⁹ ou de l'art. 61 al. 1 lit. d LIFD (en cas de transfert à une société fille)¹⁰⁰. En outre, en présence d'une véritable activité immobilière qui dépasse le cadre strict de la simple détention d'immeubles

⁹⁷ Circulaire AFC n°5 du 1.6.2004 sur les restructurations, ch. 3.2.2.3, p. 23.

⁹⁸ Circulaire AFC n°5 du 1.6.2004 sur les restructurations, ch. 3.2.2.3, p. 23 note de bas de page n°11 qui renvoie à l'intervention du Conseiller fédéral Villiger au Conseil des Etats du 21.3.2001, Bulletin officiel, p. 166. Partant de l'hypothèse que le salaire de pleine concurrence d'un gestionnaire de patrimoine immobilier s'élève à CHF 100'000 par an, les revenus locatifs des biens immobiliers doivent s'élever au moins à CHF 2'000'000 (20 X CHF 100'000 = CHF 2'000'000). Si on applique un taux de capitalisation de 10%, la valeur vénale minimum des biens en question doit être de CHF 20'000'000. Cf. également Thomas KUNZ/Daniel LEUENBERGER, Immobilien in Umstrukturierungen gemäss Fusionsgesetz, in: Der Schweizer Treuhänder 5/05, p. 415.

⁹⁹ Et son équivalent cantonal.

¹⁰⁰ Et son équivalent cantonal.

commerciaux, il semblerait correct d'avoir une interprétation large de la notion d'exploitation. Une telle largesse devrait prévaloir par exemple en cas d'activités de promotion immobilière pour lesquelles il conviendrait d'admettre relativement aisément l'existence d'une exploitation.

3.3. *Commentaires de Susanne Schreiber*

Selon la doctrine majoritaire,¹⁰¹ l'activité lucrative indépendante remplit automatiquement la condition de l'exploitation: lorsque le seuil de l'activité commerciale, au sens de l'art. 18 LIFD, est dépassé, les conditions de l'exploitation pour une restructuration doivent aussi être remplies. Selon le TF, la notion d'activité lucrative indépendante, au sens de l'art. 18 LIFD est plus large que celle d'exploitation¹⁰², laquelle exige une unité organisée du travail et de capital,¹⁰³ de telle sorte que chaque activité lucrative indépendante n'implique pas aussi une exploitation. Il est intéressant de voir comment le TF se réfère à d'autres dispositions légales qui, à son avis, utilisent la même notion d'exploitation (établissement stable¹⁰⁴, art. 4 al. 2 LIFD, entreprise¹⁰⁵, art. 4 al. 1 let. b LIFD – pour la création d'un assujettissement limité pour la responsabilité lors de la liquidation d'une entreprise ou d'un établissement stable, art. 13 al. 3 let. d LIFD, pour la différence lors de l'affermage d'une exploitation commerciale, art. 18a al. 2 LIFD, ainsi que pour le emploi de biens immobilisés nécessaires à l'exploitation¹⁰⁶, art. 30 al. 3 LIFD): logiquement, un commerçant professionnel d'immeubles (ou de papiers-valeurs) sans exploitation (respectivement entreprise) ne peut pas tomber dans le champ d'application de ce genre de dispositions légales, par exemple, il ne pourrait pas fonder un assujettissement limité d'un point de vue de l'impôt fédéral direct (sous réserve du droit de l'impôt sur les gains immobiliers).

En outre, dans le cadre du droit des restructurations, la notion d'exploitation doit être interprétée de manière plus large qu'en matière d'imposition du bénéfice et du revenu périodique où les conditions nécessaires pour déterminer l'existence d'une exploitation sont plus éle-

¹⁰¹ Arrêt commenté, consid. 3.4.2.

¹⁰² Le texte de loi en allemand ne fait pas de distinction littérale entre «Betrieb oder Teilbetrieb» selon l'art. 19 al. 1 lit. b LIFD et «Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb» selon l'art. 18 al. 1 LIFD, tandis que le texte français parle d'«exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation» dans l'art. 19 al. 1 LIFD et d'«exploitation d'une entreprise» dans l'art. 18 al. 1 LIFD.

¹⁰³ Arrêt commenté, consid. 3.3.1; ATF 125 II 113, consid. 5b „selbst wenn keine in einem eigentlichen Unternehmen organisierte Tätigkeit vorliegt“.

¹⁰⁴ Cf. en allemand: «Betriebsstätte».

¹⁰⁵ Cf. en allemand: «Geschäftsbetrieb».

¹⁰⁶ Cf. en allemand: «Betrieb».

vées.¹⁰⁷ L'exploitation est définie comme un ensemble d'éléments patrimoniaux de nature organisationnelle et technique qui constitue une entité relativement autonome pour la production d'une prestation fournie par l'entreprise.¹⁰⁸ Le TF a toutefois explicitement laissé ouverte la question de savoir si, pour l'admission de l'existence d'une exploitation dans le domaine de l'immobilier, les conditions quantitatives de la Circulaire AFC N° 5, ch. 3.2.2.3 doivent être remplies. Notamment selon la Circulaire susmentionnée la détention et l'administration de propres immeubles constituent une exploitation dans la mesure où les exigences suivantes sont cumulativement remplies (a) la détention et l'administration de propres immeubles: participation au marché ou des location à des sociétés du groupe, (b) l'entreprise occupe ou mandate au moins une personne pour la gérance des immeubles, (c) les rendements locatifs sont au moins 20 fois supérieurs au coût du personnel conforme au marché pour la gérance des immeubles.

En résumé, il faut distinguer plusieurs degrés dans le cadre de la gérance ou du commerce d'immeubles:

- la gestion de la fortune privée qui contient des immeubles,
- le commerce professionnel qui dépasse la simple gestion de la fortune privée et a pour but de réaliser un profit, avec pour conséquence une activité lucrative indépendante et une fortune commerciale au sens de l'art. 18 LIFD,
- l'exploitation au sens du droit des restructurations, art. 19 al. 1 let. b LIFD, en cas d'organisation appropriée, qui est capable d'une existence indépendante et qui représente une unité indépendante par rapport à l'activité commerciale de l'entreprise (par exemple par rapport à un immeuble dans le commerce professionnel d'immeubles, gestion d'une quantité élevée d'immeubles par voie des propres prestations de service ou commerce,¹⁰⁹ et l'exploitation au sens des dispositions légales concernant l'imposition concernée).¹¹⁰

Même si l'activité professionnelle ou quasi-professionnelle de commerce immobilier dépasse la simple gestion de la fortune selon le TF, cette activité ne remplit pas automatiquement la condition de l'exploitation et bénéficie uniquement d'une restructuration fiscalement neutre, s'il s'agit d'un grand parc immobilier ou d'une gestion professionnelle des

¹⁰⁷ Arrêt commenté, consid. 3.2; arrêt du TF du 2.3.2005, 2P.323/2004, consid. 3.2.

¹⁰⁸ Arrêt commenté, consid. 3.2, cf. circulaire AFC n° 5 du 1.6.2004 concernant les restructurations, ch. 3.2.2.3.

¹⁰⁹ Arrêt commenté, consid. 3.4.1; arrêt du TF du 2.4.2012, 2C_107/2011, consid. 3.3, faisant référence à la circulaire AFC n° 5, ch. 3.2.2.3 précitée.

¹¹⁰ Cf. arrêt du TF du 2.3.2005, 2P.323/2004, consid. 2.2, qui parle de l'existence d'une définition de «Betrieb» distincte et plus exigeante pour l'impôt minimum annuel.

immeubles. En fin de compte, cela s'applique aussi aux activités organisées en forme de sociétés de personnes (bien que l'arrêt du TF «LLC» cité se référait à l'activité lucrative indépendante en utilisant l'expression «*Beteiligung an einer Personengesellschaft mit einem gewerblichen oder geschäftlichen Betrieb*»¹¹¹). Les «erhöhten Anforderungen an die steuerneutrale Umstrukturierung von Personenunternehmungen in juristische Personen»¹¹² et les conditions strictes d'une exploitation ne sont en principe pas remplies¹¹³ par le commerçant professionnel d'immeubles usuel lors de la gestion de ses propres immeubles.

TF 2C_16/2015 du 6 août 2015 [Prestation appréciable en argent et rappel d'impôt] (Pietro Sansonetti)

1. Faits et droit

Le contribuable détient 56% des parts d'une société anonyme pour laquelle il agit également comme directeur. Fin 2004, il a été impliqué dans une procédure pénale, entre autres, pour fraude fiscale. La société était soupçonnée d'avoir transféré une partie des commissions de courtage qui devaient lui revenir, sur la base d'un contrat conclu avec une société d'assurance, à une entité liechtensteinoise. En outre, la société aurait comptabilisé les charges liées aux salaires des agents externes d'assurances, mais pas les produits liés aux commissions. Elle aurait par ailleurs renoncé à ces commissions. L'administration fiscale du canton de Bâle-Campagne a dès lors initié une procédure de rappel d'impôt de même qu'une procédure de soustraction d'impôt. Le contribuable aurait été le bénéficiaire de prestations appréciables en argent du montant correspondant.

L'instance supérieure cantonale a admis le recours du contribuable et annulé les reprises, faute de preuves suffisantes pour retenir l'obtention directe ou indirecte de prestations appréciables en argent du fait de ses relations commerciales.

Le Tribunal fédéral a dû déterminer, d'une part, si une prestation appréciable en argent, qui serait soumise au rappel d'impôt, avait été accordée et, d'autre part, si le contribuable, qui n'a pas déclaré la prestation appréciable en argent éventuelle, a commis une soustraction d'impôt.

Une prestation appréciable en argent est admise lorsqu'une prestation est consentie par la société sans contre-prestation équivalente à toute personne physique ou morale considérée comme proche, qui ne

¹¹¹ Arrêt du TF du 16.10.2005, 2C_894/2013, consid. 2.3.

¹¹² Arrêt commenté, consid. 3.3.3.

¹¹³ Arrêt commenté, consid. 3.4.1.

l'aurait pas été dans les mêmes circonstances à des tiers. Les organes de la société doivent en outre en avoir eu connaissance. En l'espèce, le transfert de près de CHF 3 millions de commissions à une entité liechtensteinoise et la non-comptabilisation de certains produits ne sont pas contestés. La société a ainsi effectivement accordé une prestation sans contre-prestation. Il est évident, enfin, que le contribuable en tant qu'actionnaire principal et directeur était au courant de la transmission des montants et de leur non-comptabilisation. Il y a donc lieu de retenir l'existence d'une prestation appréciable en argent.

Dans la mesure où le contribuable détenait la participation de la société dans sa fortune privée et que la prestation litigieuse a été fournie à un tiers, il y a lieu de procéder conformément à la théorie du triangle pure. C'est donc bien auprès du contribuable qu'il faut procéder au rappel d'impôt.

S'agissant du fardeau de la preuve, la prestation appréciable en argent ayant été transmise à une société étrangère, le devoir de collaboration du contribuable est dit «particulièrement qualifié». Le contribuable est également tenu de contester de manière détaillée les prétendues prestations appréciables en argent qu'il, respectivement son proche, aurait indûment perçues. En l'espèce, le contribuable a failli à l'un comme à l'autre. Il s'est en effet limité à indiquer qu'il ne disposait pas d'informations concernant la propriété économique de l'entité liechtensteinoise. Il a dès lors accepté que l'administration fiscale parte du principe que celle-ci lui était une personne proche. Hormis l'existence de droits de participation, aucun autre élément ne permet d'expliquer lesdits transferts à une telle entité. Le prélèvement de l'impôt en procédure de rappel doit de ce fait être admis, contrairement à ce qu'a conclu l'instance inférieure.

Les conditions du rappel d'impôt étant réalisées, la cause est renvoyée à l'instance inférieure s'agissant de la procédure de soustraction d'impôt pour complément d'enquête.

3. Commentaires

Cet arrêt soulève la question du devoir de collaboration étendu (ou «proactif») du contribuable afin de démontrer l'absence de motifs de rappel d'impôt lorsque l'on se trouve dans un contexte avec des critères d'internationalité.

**TF 2C_1145/2014 du 1^{er} octobre 2015 [Circulaire n°15
Intérêts courus, obligations, pas d'évasion fiscale]
(Ruth Bloch-Riemer)**

Peu avant la rémunération totale, le couple A. et B. A., assujetti dans le canton d'Argovie, vend trois obligations dans la période fiscale 2006. La Commission d'impôt pour la commune de domicile procède à un redressement en ajoutant les intérêts courus au revenu imposable fait qui est confirmé dans la procédure de réclamation par le biais de l'institution de l'évasion fiscale. Le Tribunal administratif du canton d'Argovie, en réponse à la décision de recours en faveur des contribuables, confirme la position de la Commission d'impôt, également par le biais de l'institution de l'évasion fiscale.

Dans sa décision, le Tribunal fédéral revoit, avant d'approuver partiellement le recours contre la décision du Tribunal administratif, les principes généraux du traitement fiscal des obligations en matière d'impôt sur le revenu¹¹⁴: les obligations sont des reconnaissances de dette écrites qui se rapportant à des montants fixes, émises aux mêmes conditions en plusieurs exemplaires et visant l'obtention collective de capitaux, la création d'occasions collectives de placement ou la consolidation d'engagements. En plus du droit au remboursement à concurrence de la valeur nominale de l'obligation, il existe un droit de l'obligataire à des intérêts. Le droit aux intérêts naît continuellement au cours de la durée de l'obligation, ne peut être considéré comme réalisé et est donc imposable qu'à partir du moment de l'exigibilité. Le législateur a prévu des règles spéciales concernant les intérêts courus lors de l'aliénation d'obligations à intérêt unique prédominant (obligations à intérêt global, obligations à coupon zéro): celles-ci sont réalisées par l'aliénateur de l'obligation comme partie intégrale du prix d'aliénation et deviennent imposables au même moment¹¹⁵. En revanche, en vue d'une simplification fiscale de la perception de l'impôt, les intérêts courus d'obligations sans intérêt unique prédominant représentent en principe un gain en capital sur la fortune privée non imposable¹¹⁶.

Plus loin, le Tribunal fédéral analyse, sous la perspective des critères généraux de l'évasion fiscale, si les intérêts courus réalisés par les contribuables sur les obligations sans intérêt unique prédominant

¹¹⁴ Arrêt commenté, consid. 2.

¹¹⁵ Art. 20 al. 1 lit. b LIFD, §29 al. 1 lit. a loi fiscale cantonale du canton d'Argovie; cf. aussi le Circulaire n° 15, Obligations et instruments financiers dérivés en tant qu'objets de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre, publié par l'Administration fédérale des contributions au 7.2.2007, consid. 3.2.

¹¹⁶ Arrêt commenté, consid. 2.5; cf. aussi la circulaire AFC mentionnée, consid. 3.1.

doivent néanmoins être considérés comme du revenu imposable¹¹⁷. D'après sa jurisprudence constante, il y a évasion fiscale lorsque:

- a) la forme juridique choisie par le contribuable paraît insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi,
- b) ce choix a été opéré abusivement, dans le seul but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée, et
- c) le procédé conduirait effectivement à une économie d'impôt notable s'il était admis par l'autorité fiscale¹¹⁸.

Le Tribunal fédéral confirme ainsi sa jurisprudence¹¹⁹ selon laquelle chacun peut en principe organiser son activité économique de manière à payer le moins possible d'impôts¹²⁰ et une remise en cause ne peut s'appliquer qu'à des conditions très strictes. Le fait que le couple A. vende deux des trois obligations après une longue durée de détention, pendant laquelle les intérêts périodiques avaient été soumis à l'imposition, peu de semaines avant le moment de l'exigibilité, ne constitue pas une structure insolite aux yeux du Tribunal fédéral. Au contraire, il admet les raisons économiques avancées par les contribuables comme étant raisonnables pour nier l'existence d'une structure insolite. Selon le Tribunal fédéral, la manière choisie par les contribuables de procéder au cours de plusieurs périodes fiscales concernant la troisième obligation en question rentre toutefois dans un clair motif d'action qui a été choisi pour payer les impôts sur les intérêts exigibles: cette obligation avait été détenue pendant à peine une année et avait été vendue peu avant qu'elle est devenue exigible, afin qu'il n'y ait pas d'exigibilité pour les intérêts pendant plusieurs années (même concernant les obligations acquises au fil des années). Les intérêts accumulés avaient été réalisés dans le cadre du prix d'aliénation en tant qu'intérêts courus, ce qui aurait entraîné une économie d'impôt notable si la structure avait été acceptée par les autorités fiscales. En conséquence, le Tribunal fédéral admet partiellement le recours déposé par les contribuables quant à la première et la deuxième obligation et le rejette en ce qui concerne la troisième obligation. Il renvoie le dossier à la Commission d'impôt de la commune de résidence du couple A. pour une nouvelle décision.

¹¹⁷ Arrêt commenté, consid. 3.

¹¹⁸ ATF 131 II 627, consid. 5.2.

¹¹⁹ Arrêt commenté, consid. 3.1.

¹²⁰ ATF 102 Ib 156.

TF 2C_133/2015 et 2C_134/2015 du 4 mars 2016 **[Transposition] (Jérôme Bürgisser)**

1. Faits

Par contrat de vente d'actions du 13 juin 2008, le contribuable A.A. a acquis de la société U. SA 47 des 50 actions de la société V. SA pour un montant de CHF 3'050'000. La valeur nominale de chaque action se monte à CHF 1'000¹²¹.

Le 18 juin 2008, les 47 actions ont été apportées par le contribuable A.A. à la société W. SA, nouvellement créée et dont le capital-actions est entièrement détenu par ce dernier¹²².

Par bordereaux de taxation du 19 juin 2013, l'administration fiscale du canton de Zürich a considéré que l'achat des actions et le fait de les apporter dans la société W. SA était constitutif d'une transposition pour un montant de CHF 3'003'000 (prix d'achat – valeur nominale [i.e. CHF 47'000]). Le prononcé de l'administration fiscale fut confirmé tant par le Tribunal de recours en matière fiscale que par le Tribunal administratif. En instance fédérale, le contribuable A.A. conclut à la réforme de l'arrêt cantonal en ce sens que la qualification de transposition est écartée et n'est pas prise en compte ni pour l'assiette de l'impôt, ni pour la détermination du taux de l'impôt¹²³.

2. Droit

Après avoir rappelé que l'article 20a al. 1 let. a LIFD dispose que sont considérés comme revenu de la fortune mobilière «le produit du transfert d'une participation d'au moins 5% au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une entreprise de personnes ou d'une personne morale dans laquelle le vendeur ou la personne qui effectue l'apport détient une participation d'au moins 50% au capital après le transfert, dans la mesure où le total de la contre-prestation reçue est supérieur à la valeur nominale de la participation transférée [...]», la Haute Cour constate que les 47 actions correspondent à 97 pour-cent du capital de V. SA et que conséquemment, le seuil de 5 pour-cent requis par la loi est atteint. En outre, le contribuable A.A. détient 100 pour-cent de la W. SA; la condition relative au pourcentage de participation est donc également remplie¹²⁴.

¹²¹ Arrêt commenté, point A.

¹²² Arrêt commenté, point A.

¹²³ Arrêt commenté, point B.

¹²⁴ Arrêt commenté, consid. 3.

La question débattue cependant en l'espèce est celle de savoir si les actions achetées par le contribuable A.A. ont d'abord transité par la fortune privée de ce dernier ou si, en réalité, le transfert des actions de la V. SA s'est fait directement de la société U. SA à la société W. SA. Cette question est essentielle, et ce dans la mesure où seule la première hypothèse engendrerait la qualification de transposition¹²⁵.

Pour le contribuable, les actions ont directement été transférées de la société U. SA à la société W. SA. En effet, la société W. SA a été créée moins de 30 minutes après la vente desdites actions de la V. SA. Ainsi, les actions n'ont pas pu transiter dans la fortune privée du contribuable; bien plus, le fondateur de la W. SA, le contribuable A.A. était tenu aux règles sur les transferts en matière de droit des sociétés (*«als Gründer der W. AG sei er vielmehr in der Pflicht gestanden, die Sachübernahmevorschriften einzuhalten»*)¹²⁶. Pour la Cour fédérale, ces arguments n'emportent pas la conviction.

En effet, il ne fait pas de doute que le financement des actions plaide en faveur d'une acquisition personnelle par le contribuable A.A. En effet, le prix de vente total de CHF 3'050'000 a été payé d'une part par le compte courant du contribuable A.A., qui, selon les constatations de l'autorité cantonale, faisait partie de sa fortune privée¹²⁷. Le reste du montant (CHF 2'425'000) a été payé par le truchement d'une promesse de paiement émanant de la banque cantonale de Zurich, était établie au nom du contribuable A.A., «respectivement au nom de la W. SA (en formation)»; le compte personnel du contribuable A.A. a été par la suite débité par la banque cantonale de Zurich. En outre, selon le contrat de vente d'actions, le transfert des actions endossées en blanc devait avoir lieu trait pour trait avec le paiement du prix de vente; les juges fédéraux y voient donc dans cette circonstance un transfert de propriété (*«Eigentumsübergang»*)¹²⁸. Enfin, il échet de constater que dans la comptabilité de W. SA figurait à l'actif «participation V. SA» et la contrepartie utilisée au passif de ce compte était le compte courant personnel du contribuable A.A.¹²⁹.

Il découle donc de ce qui précède que dans un premier temps, les actions ont transité par la fortune privée du contribuable avant d'être transférées dans la société W. SA. En conséquence, les conditions de la transposition sont réalisées¹³⁰.

¹²⁵ Arrêt commenté, consid. 3.

¹²⁶ Arrêt commenté, consid. 4.

¹²⁷ Arrêt commenté, consid. 5.

¹²⁸ Arrêt commenté, consid. 5.

¹²⁹ Arrêt commenté, consid. 5.

¹³⁰ Arrêt commenté, consid. 6.

3. Commentaires

Il ne fait pas de doutes que la transposition au sens de l'article 20a al. 1 let. b LIFD, en exprimant clairement les conditions légales précises, a créé *des safe harbour rules* en ce domaine¹³¹. C'est ainsi qu'en règle générale, l'interprétation de l'article 20a al. 1 let. a LIFD ne pose pas de problème majeur¹³².

Ceci dit, le Tribunal fédéral, en analysant l'article 20a al. 1 let. a LIFD dans le cas d'espèce examine à notre sens la question de savoir si l'on peut interpréter le terme «transfert», contenu à l'article 20a al. 1 let. a LIFD, d'une manière telle que l'on peut admettre qu'en réalité, il s'agit d'un transfert «direct» des actions de U. SA à W. SA¹³³. Cela étant, est-ce que l'interprétation du terme «transfert» constitue-t-elle une interprétation économique de l'article 20a al. 1 let. a LIFD et, si oui, une telle interprétation peut-elle être effectuée en faveur du contribuable?

Fondamentalement, «l'interprétation économique concerne les normes présentant un rattachement économique, c'est-à-dire un point d'ancrage placé par le législateur pour permettre aux autorités d'application de fonder leur décision sur la situation économique et non formelle du contribuable»¹³⁴. Cela étant, l'interprétation économique est également, dans certaines circonstances, applicable aux notions de droit civil que CORNU appelle «notions civiles étiquettes», c'est-à-dire l'utilisation de termes civils utilisés non pas dans leur sens premier, mais servant simplement d'«étiquettes» pour décrire des états de faits qui sont économiquement équivalents¹³⁵. Déterminer s'il s'agit d'une notion précise de droit civil ou au contraire d'un terme de droit civil en tant que formulation générique – qui permet donc l'interprétation économique – dépend de la volonté du législateur¹³⁶.

A notre sens, le terme de «transfert» de l'article 20a al. 1 let. c LIFD constitue une «notion civile étiquette». Rien ne permet en effet de considérer qu'il ressort de l'ancienne jurisprudence du Tribunal fédéral ou encore des travaux préparatoires qu'il s'agit d'un terme civil utilisé uniquement dans son sens premier. Cette conclusion est d'autant plus

¹³¹ Laurence CORNU, *Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique – Limites imposées par les principes généraux du droit*, Thèse, Lausanne 2014, p. 436. (cité: Laurence CORNU, Thèse).

¹³² Laurence CORNU, Thèse, p. 436.

¹³³ Arrêt commenté, consid. 4: „Die Beschwerdeführer behaupten eine direkte Übertragung der streitbetroffenen Beteiligung von der U. AG an die W. AG.“.

¹³⁴ Laurence CORNU, Thèse, p. 416.

¹³⁵ Laurence CORNU, Thèse, p. 223.

¹³⁶ Laurence CORNU, Thèse, p. 223.

renforcée que le Tribunal fédéral, dans l'arrêt commenté, entre en matière sur l'argumentation du contribuable visant à interpréter le terme de «transfert» en tant que transfert direct entre la société U SA et la société W. SA. Ainsi et dès lors qu'une interprétation économique est possible, celle-ci peut-elle être effectuée, dans son principe en faveur du contribuable? Selon CORNU, se référant en cela à REICH et REYMOND, «*l'interprétation économique, comme facette de l'interprétation téléologique, peut également être invoquée en faveur du contribuable. Dans la mesure où le seul critère est le véritable sens de la norme, il n'y a aucun obstacle méthodologique s'opposant à une interprétation économique en faveur du contribuable*»¹³⁷. Sur cette base, la réponse doit être *prima facie* positive.

Cela étant, cette interprétation économique de l'article 20a al. 1 let. a LIFD est-elle conforme à l'intention du législateur? En effet, il échet de rappeler que l'interprétation économique de l'article 20a al. 1 let. b doit demeurer dans la limite de la volonté du législateur¹³⁸.

Nous nous montrons quelque peu plus réservés sur ce point. Il ressort très clairement du Message sur la RIE II que l'introduction des dispositions légales relatives à la transposition et la liquidation partielle indirecte l'ont été pour des raisons de clarté et de prévisibilité juridique¹³⁹. En outre, l'intention primitive était l'introduction «*d'une solution légale objective*» dont le critère du taux des droits de participation «*rendu objectif par des réflexions pratiques [...] permet de n'imposer que les cas d'abus manifeste*»¹⁴⁰. En conséquence et à notre sens, une interprétation économique d'une norme reposant sur une logique économique (art. 20a al. 1 let. a LIFD) pose problème d'un point de vue conceptuel. En effet et par ces réflexions, la Haute Cour ouvre – certes en faveur du contribuable – la possibilité de développer des argumentations fondées sur des logiques économiques hors des critères objectifs posés par la loi, alors que les travaux préparatoires univoques sur ce sujet confirmaient que l'introduction et le fonctionnement de la norme légale devaient reposer précisément sur ces taux objectifs. En d'autres termes, une interprétation économique de la norme se révèle à notre sens quelque peu incompatible avec l'intention primaire du législateur.

¹³⁷ Laurence CORNU, Thèse, p. 416.

¹³⁸ Laurence CORNU, Thèse, p. 436.

¹³⁹ FF 2005, p. 4449, 4500, 4503, 4509 et 4512. Voir également, Bulletin officiel, Conseil des Etats, 2006, p. 106.

¹⁴⁰ Message RIE II, FF 2005, p. 4449 et 4543.

En tout état de cause, et quand bien même le Tribunal fédéral avait écarté la transposition sur la base d'une interprétation économique du terme «transfert», il aurait vraisemblablement appliqué *in fine* l'article 20a al. 1 let. a LIFD sur la base de l'évasion fiscale qui, dans sa jurisprudence contestée par la doctrine, peut être également appliquée aux normes présentant un rattachement économique¹⁴¹. En effet, l'achat des actions et la création, trente minutes après ledit achat d'une société dans laquelle les actions sont apportées, paraît quelque peu insolite et l'on aurait pu potentiellement en déduire que l'économie d'impôt était probablement la motivation primaire du contribuable.

TF 2C_860/2014 et 2C_861/2014 du 24 mai 2016 [Déduction des frais liés à une campagne électorale] (Jérôme Bürgisser)

1. Faits

La Conseillère nationale Viola Amherd (ci-après: la contribuable) a été élue en 2005 au Parlement fédéral, puis s'est fait réélire en 2007, 2011 et 2015. Durant l'année fiscale 2011, elle s'est acquittée d'un montant de CHF X auprès du Parti démocrate-chrétien du Haut-Valais et porta ce montant en déduction de son bénéfice imposable. En outre, elle indiqua également dans sa déclaration d'impôt de l'année 2011 des frais supplémentaires pour un montant de CHF Y de campagne dans le cadre des déductions professionnelles, respectivement des frais d'acquisition du revenu.

L'administration fiscale cantonale accepta le montant de CHF X (paiement au parti) mais refusa la déduction des frais de campagne (CHF Y). A l'encontre de la décision sur réclamation, qui confirma la décision de taxation, la contribuable obtint gain de cause devant la Commission de recours en matière fiscale du Canton du Valais. A l'encontre du prononcé cantonal, l'administration fiscale cantonale interjeta un recours par-devant le Tribunal fédéral.

2. Droit

En instance fédérale, la contribution effectuée par la Conseillère nationale au parti ne fut pas litigieuse (art. 33 al. 1 let. i LIFD). En revanche, la question que devait traiter notre Haute Cour était celle de savoir si les frais de campagne supportés par la députée fédérale constituaient des frais professionnels au sens de l'article 26 al. 1 let. c LIFD.

¹⁴¹ Cf. sur ces questions et sur la présentation de la doctrine, Laurence CORNU, Thèse, p. 416.

Il échet de mentionner que les frais supportés par M^{me} Amherd elle-même pour la campagne électorale de 2011 comprenaient des frais liés à des concepts de communication et de publicité («*Kommunikations- und Werbekonzept*»), de planification et de conception d'entrée dans la campagne («*Planung und Konzeption des Wahlauftritts*»), de coûts liés à la communication via internet, dans la presse et dans la rue («*Instandstellen der Internetseite, digitale Portraitaufnahmen, Booklet, Inserate in Printmedien, Banner in E-Medien, Strassenplakate*»).

En premier lieu, le Tribunal fédéral rappelle que constituent des frais d'acquisition du revenu les frais que le contribuable ne peut raisonnablement éviter et qui sont essentiellement occasionnés par la réalisation du revenu. En d'autres termes, il suffit que la dépense soit économiquement nécessaire à l'obtention du revenu et que l'on ne puisse exiger du contribuable qu'il s'en abtienne. L'analyse de cette question juridique dépend en outre de l'appréciation d'ensemble du cas d'espèce¹⁴². Il ne fait que peu de doute que l'exercice d'un mandat politique constitue une activité lucrative dépendante. En conséquence, les déductions admissibles ne sont que celles mentionnées par la loi à l'article 26 al. 1 let. a à c LIFD et ne sont que celles qui sont «indispensables», respectivement «nécessaires»¹⁴³. En outre, il doit exister une connexité temporelle entre les dépenses et l'exercice de l'activité lucrative actuelle¹⁴⁴. Ainsi par exemple, les coûts liés à la recherche d'un nouvel emploi ne sauraient être considérés comme des frais liés à l'acquisition du revenu mais bien des frais purement privés¹⁴⁵.

Dans le cas d'espèce, la Conseillère nationale Viola Amherd a été élue le 23 octobre 2011 et les coûts de campagne supportés en 2011 se sont rapportés en réalité à la période allant de décembre 2011 à décembre 2015, soit la période correspondant à la législature. Dans un tel contexte, l'on ne saurait parler d'une proximité temporelle entre la dépense et l'activité lucrative indépendante¹⁴⁶. Enfin, le fait que certains cantons autorisent la déductibilité des frais de campagne ne change rien à cette conclusion. Une interprétation erronée des articles 25 et 26 al. 1 let. c LIFD par certaines administrations fiscales cantonales ne saurait donner un droit à la contribuable en cause¹⁴⁷.

¹⁴² Arrêt commenté, consid. 3.2.

¹⁴³ Arrêt commenté, consid. 3.3.

¹⁴⁴ Arrêt commenté, consid. 3.5.

¹⁴⁵ Arrêt commenté, consid. 3.5.

¹⁴⁶ Arrêt commenté, consid. 4.2.

¹⁴⁷ Arrêt commenté, consid. 4.5.

3. Commentaires

L'arrêt doit être approuvé dans son résultat. Certes, à notre sens, les frais de campagne sont directement liés à l'acquisition du revenu. Aujourd'hui, il paraît en outre impensable de se faire élire sans un plan de communication fermement établi. Cela étant, il est clair qu'il n'existe aucune connexité temporelle entre le moment où les frais d'acquisition du revenu étaient effectués (frais de campagne en 2011) et l'activité lucrative indépendante (législature 2011-2015).

TF 2C_95/2015 et 2C_96/2015 du 27 août 2015 [Relations internationales; répartition du revenu et déduction du 3^e pilier] (Jérôme Bürgisser)

1. Faits

X. est domicilié dans le Canton de Zürich. Dès le 15 septembre 2015, l'employeur de ce dernier l'a détaché pour travailler en France, mais ce dernier conserva son domicile à Zürich. Durant l'année 2010, le contribuable effectua un rachat de 2^e pilier pour un montant de CHF 50'000 et effectua un versement sur son compte de pilier 3a pour un montant de CHF 6'566.

Par décision sur réclamation datée du 28 octobre 2013, l'administration fiscale cantonale du Canton de Zürich partagea le revenu imposable, ainsi que les déductions liées au rachat de 2^e pilier et aux cotisations au pilier 3a, entre la Suisse et la France. Cette manière de procéder fut contestée. Ainsi, la question à résoudre en instance cantonale et en instance fédérale était celle de savoir si les déductions liées au 2^e pilier et au pilier 3a devaient être uniquement rattachées aux revenus en Suisse ou si une répartition devait intervenir en fonction de la répartition des revenus.

2. Droit

En premier lieu, le Tribunal fédéral rappelle que selon l'article 17 al. 1 de la Convention visant à éviter les doubles impositions entre la Suisse et la France¹⁴⁸, les revenus perçus par le contribuable sont aussi imposables en France. Il est également constant que ladite convention ne règle pas la question posée devant la juridiction fédérale de dernière instance¹⁴⁹.

¹⁴⁸ RS 0.672.934.91.

¹⁴⁹ Arrêt commenté, consid. 3.1.

Ensuite, la Haute Cour rappelle que les articles 35 al. 3 et 213 al. 3 aLIFD règlent la question de la répartition de ce genre de déductions de manière explicite. Aux termes de l'article 35 al. 3 let. a «*en cas d'assujettissement partiel, les déductions sociales sont accordées proportionnellement*». Il découle donc de ces dispositions légales que dans le cadre d'une répartition internationale, il échet de procéder à une répartition des déductions sociales selon la relation entre le revenu (net) du contribuable attribué en Suisse et le revenu total (net)¹⁵⁰. En revanche, précise notre Haute Cour, il manque pour les déductions organiques une base légale expresse. Pour ce genre de déductions, dans la mesure où elles sont intimement liées à l'acquisition du revenu, une telle répartition ne se justifie pas¹⁵¹.

Les déductions pour les versements effectués sur le compte pilier 3a sont rattachées, dans la systématique de la loi, aux déductions générales (art. 33 al. 1 let. e LIFD). Or, ces déductions générales se situent entre les déductions organiques et les déductions sociales¹⁵². Sur la base du texte de la loi (s'agissant des déductions sociales), de la jurisprudence et de la doctrine (s'agissant des déductions organiques), il convient de poser que les déductions générales, qui se rattachent à un revenu doivent être déduites de ce revenu et les déductions générales qui ne sont pas dans un lien de connexité directe avec un revenu doivent être réparties de manière proportionnelle en fonction des différents revenus nets¹⁵³.

Il ne fait pas de doute pour la doctrine et la jurisprudence que les déductions AVS et les déductions pour le 2^e pilier sont liées à l'activité lucrative¹⁵⁴. De plus et pour ce genre de cotisations, elles sont calculées en fonction d'un pourcentage du revenu. Par contraste, les versements au pilier 3a et les rachats de 2^e pilier ne sont pas fonction du revenu mais les paiements sont laissés à la libre disposition du contribuable¹⁵⁵; certes, la loi prévoit un montant maximal pour le pilier 3a mais celui-ci n'est pas fonction du revenu¹⁵⁶.

Ainsi que le relève à juste titre l'administration, une répartition internationale des déductions peut conduire à des situations de double non-imposition en tant que la part attribuée des déductions sociales attribuées à l'étranger ne sont pas nécessairement effectivement déduc-

¹⁵⁰ Arrêt commenté, consid. 4.2.

¹⁵¹ Arrêt commenté, consid. 4.2.

¹⁵² Arrêt commenté, consid. 4.3.

¹⁵³ Arrêt commenté, consid. 4.3.

¹⁵⁴ Arrêt commenté, consid. 4.4.

¹⁵⁵ Arrêt commenté, consid. 4.5 et 4.6.

¹⁵⁶ Arrêt commenté, consid. 4.5.

tibles dans l'ordre juridique étranger. De plus, il ne serait pas pensable d'imposer à la Suisse l'intégralité de la déduction alors qu'elle ne pourrait effectivement que taxer une partie du revenu. De même, il ne serait pas praticable que la Suisse fasse dépendre la répartition internationale des déductions de la question de savoir si l'administration fiscale étrangère admet effectivement une telle déduction. En conséquence, la pratique admet avec raison que dans les relations internationales, à l'instar des situations intercantionales, les déductions pour le pilier 3a soient réparties de manière proportionnelle aux revenus¹⁵⁷; les traités internationaux tels que l'ALCP ne changent rien à cette conclusion¹⁵⁸.

En conséquence, la décision sur réclamation de l'administration fiscale zurichoise, qui procède à une répartition proportionnelle des déductions liées au pilier 3a et au rachat de 2^e pilier en fonction de la part des revenus attribués à la France et à la Suisse, doit être confirmée.

TF 2C_49/2015 du 10 juin 2015 [Donation sous réserve d'usufruit d'une société en commandite] (Delphine Yerly)

En 2008, M. A. reçoit, par le biais d'une donation octroyée par son père, 40% de la société en commandite allemande X. GmbH & Co. KG. Toutefois celui-ci se réserve un usufruit sur cette dernière. Par ailleurs, afin de garantir les prêts contractés par la société pour acquérir ses biens immobiliers, M. A. devient également le bénéficiaire de quatre assurances vie d'une valeur de rachat de CHF 3'980'321 dont les rendements doivent, selon l'acte de donation, servir à l'augmentation des fonds propres de X. GmbH & Co. KG. Alors que M. A. considère que l'usufruit s'étend aux assurances vie et que leur valeur doit être imposée auprès de son père en sa qualité d'usufruitier (art. 13 al. 2 LHID), l'autorité fiscale zurichoise se montre bien plus conservatrice dans son interprétation en estimant que seules les participations dans la société sont grevées par ce droit empêchant le contribuable de faire porter l'impôt sur la fortune de ces actifs sur l'usufruitier. Le Tribunal fédéral rejette les conclusions du contribuable au motif que l'usufruit ne peut se propager au-delà des participations à la société en commandite car «*Nutzniessung am Kommanditanteil bedeutet nicht automatisch Nutzniessung am gesamten Eigenkapital der Gesellschaft*¹⁵⁹». Ainsi malgré le fait que l'acte de donation stipule que les assurances vies doivent

¹⁵⁷ Arrêt commenté, consid. 4.7.

¹⁵⁸ Arrêt commenté, consid. 4.8.

¹⁵⁹ Arrêt commenté, consid. 3.2.

financer la société en commandite en venant impacter les fonds propres de celle-ci, cette précision n'étend pas pour autant l'usufruit aux assurances elles-mêmes. A ce titre les juges de Mon Repos précisent que quelle que soit la manière dont les fonds propres de X GmbH & Co. KG augmentent, c'est-à-dire soit par un accroissement du capital soit par une hausse des réserves, rien ne justifie d'accorder au père de M. A un usufruit sur ces différents types de fonds propres¹⁶⁰.

TF 2C_1172/2014 du 22 juin 2015 [Impôt sur la fortune; déduction des dettes résultant d'un rappel d'impôt; principe de périodicité] (Ruth Bloch-Riemer)

En novembre 2011, les contribuables A.X. et B.X., domiciliés à Genève, déposent une déclaration spontanée portant sur les années 2001 à 2010. Des bordereaux de rappels d'impôt en janvier 2012 concluent la procédure en rappel d'impôt portant sur les années 2001 à 2009. En 2013, l'Administration fiscale cantonale rejette la déduction des dettes chirographaires découlant des suppléments d'impôts et des intérêts y relatifs portant sur les années 2001 à 2009 réclamée par A.X. et B.X. concernant leur fortune imposable en 2010. Après l'admission du recours des contribuables par le Tribunal administratif de première instance de Genève, la Cour de justice du Canton de Genève a rejeté la déduction des dettes fiscales résultant du rappel d'impôt et des intérêts y relatifs en raison du principe de périodicité.

Le Tribunal fédéral retient que, selon l'art. 17 al. 1 LHID (en sa version en vigueur au 1^{er} janvier 2014), la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale. Il constate que la législation cantonale correspondante à cet article admet la déduction des dettes chirographaires ou hypothécaires dues par le contribuable et justifiées par des titres. Comme généralement reconnu par la doctrine¹⁶¹, les dettes fiscales ordinaires et les dettes de rappel d'impôt peuvent être déduites de la fortune imposable. Le principe de périodicité exige que la cause juridique de la dette et son fait générateur soient réalisés au moment déterminant pour l'imposition sur la fortune. Le Tribunal fédéral, par contre, retient que «l'échéance de la dette ne constitue [...] pas une condition à la déduction de la dette»¹⁶². En l'espèce, bien que les contribuables connaissent seulement depuis

¹⁶⁰ Arrêt commenté, consid. 3.2.

¹⁶¹ Au lieu de plusieurs: Daniel DZAMKO-LOCHER/Hannes TEUSCHER, in: Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuer der Kantone und Gemeinden (StHG), N 19 ad art. 13.

¹⁶² Arrêt commenté, consid. 3.1.

2012 l'existence de leur dette (rappels d'impôts et intérêts y relatifs pour les périodes fiscales 2001-2009), cette dette grevait déjà leur fortune imposable en 2010 et était, en conséquence, déductible de leur fortune imposable en 2010 en conformité avec le principe de périodicité.

2. Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales

TF 2C_766/2014 et 2C_767/2014; TF 2C_768/2014 et 2C_769/2014 du 31 août 2015 [Monnaie fonctionnelle étrangère et écarts de conversion]; TF 2C_775/2014 et 2C_776/2014 in RDAF 2015 II 483 [Non-prise en compte des écarts de conversion, confirmation de jurisprudence]; TF 2C_560/2014 et 2C_561/2014 in RDAF 2016 II 281 [Détermination du capital propre dissimulé en cas de tenue de la comptabilité en monnaie fonctionnelle étrangère] (Robert Danon)

1. Droit

En 2015, la question du traitement fiscal des écarts de conversion revint à plusieurs reprises devant les juges de Mon Repos.

Les trois premières affaires mentionnées ci-dessus s'inscrivent dans le prolongement de l'ATF 136 II 88¹⁶³. Dans cet arrêt de principe, désormais bien connu, le Tribunal fédéral retint qu'un écart de conversion (positif ou négatif) enregistré par une personne morale ne pouvait être pris en compte dans le cadre de la détermination de son bénéfice imposable. Selon cette jurisprudence les écarts de conversion n'ont en effet rien à voir avec l'activité de l'entreprise, mais sont seulement la conséquence de l'opération comptable consistant à convertir les comptes établis en monnaie fonctionnelle étrangère dans la monnaie suisse de présentation¹⁶⁴. En conséquence, les écarts de conversion doivent figurer au bilan séparément dans les fonds propres. Ces derniers sont alors convertis au cours de clôture à la date du bilan. Les produits et les charges doivent, quant à eux, être convertis au cours de change en vigueur aux dates des transactions. En revanche, les gains et pertes de change qui résultent d'opérations commerciales effectuées

¹⁶³ Voir aussi arrêt du TF du 8.6.2014, 2C_509/5013, consid. 2.2.4. Cette jurisprudence est controversée en doctrine. Si certains commentateurs ont approuvé le raisonnement suivi par la Haute Cour (DANON/OBRIST, RJN 2009, p. 58; GLANZ/PFAFF, RF 2011, p. 470 ss; GANI, RDAF 2010 II 560; RECHSTEINER/SCHOLL, RF 2010, p. 425; KOCHER, ASA 78 p. 477), d'autres auteurs sont en revanche beaucoup plus critiques (REVAZ/PELLANDA GAUD, EC 2012, p. 475 ss; REVAZ/SCHMID, EC 2011, p. 530 ss; BIGNENS/REVAZ, EC 2012, p. 418 ss; DUSS/DUSS, EC 2010, p. 407 ss et plus récemment ALTORFER/DUSS/FELBER, ASA 83, p. 551 ss).

¹⁶⁴ ATF 136 II 88, consid. 4.2.

dans d'autres monnaies que la monnaie fonctionnelle de l'entreprise doivent être pris en compte dans le calcul du bénéfice imposable¹⁶⁵.

Dans les trois premières espèces commentées ici, jugées le même jour, le Tribunal fédéral confirme et affine cette jurisprudence. S'appuyant notamment sur l'avis de certains commentateurs¹⁶⁶, les juges de Mon Repos relèvent que la non-prise en compte des écarts de conversion peut en outre être fondée sur la règle correctrice de l'art. 58 al. 1 lit. b LIFD, interprétée conformément au principe de l'imposition selon la capacité contributive¹⁶⁷. Au surplus, le Tribunal fédéral rappelle également que cette jurisprudence ne heurte pas le principe de l'égalité de traitement. Au contraire, admettre la déductibilité des pertes de conversion reviendrait à avantager de manière injustifiée les sociétés qui ont choisi d'évoluer en monnaie fonctionnelle au détriment de celles qui n'ont pas fait ce choix¹⁶⁸.

La quatrième affaire fut l'occasion pour le Tribunal fédéral de préciser l'application de cette jurisprudence dans le contexte des règles de sous-capitalisation. Dans cette dernière affaire, le Tribunal fédéral rappelle qu'en faisant référence au capital «*économiquement assimilable au capital propre*»¹⁶⁹, le législateur consacre une approche essentiellement économique. Partant, la question de savoir si une société est sous-capitalisée doit être évaluée selon les règles et la logique de l'économie d'entreprise¹⁷⁰. En conséquence, lorsqu'une société suisse (ou l'établissement stable suisse d'une société étrangère) tient sa comptabilité dans une monnaie fonctionnelle étrangère, l'existence d'un éventuel capital propre dissimulé doit être examinée sur la base des valeurs en monnaie fonctionnelle et non sur la base de celles résultant des états financiers convertis en monnaie de présentation¹⁷¹.

2. Commentaires

Ces affaires furent jugées sous l'empire de l'ancien droit comptable lequel imposait aux entreprises tenant leur comptabilité en monnaie fonctionnelle de convertir leurs états financiers en francs suisses aux fins de la présentation des comptes¹⁷². Cela étant, cette jurisprudence

¹⁶⁵ ATF 136 II 88, consid. 4.3.

¹⁶⁶ BEHNISCH/OPEL, p. 484; MATTEOTTI/FELBER, p. 755 et 758.

¹⁶⁷ Arrêts du TF du 31.8.2015, 2C_766/2014, 2C_767/2014, consid. 8.1.2, 2C_768/2014 et 2C_769/2014, consid. 10.1.2; RDAF 2015 II 483, p. 492.

¹⁶⁸ Arrêts du TF du 31.8.2015, 2C_766/2014, 2C_768/2014 et 2C_769/2014, consid. 12.2; RDAF 2015 II 483, p. 493.

¹⁶⁹ Art. 65 LIFD et 29a LHID.

¹⁷⁰ RDAF 2016 II 281, p. 288.

¹⁷¹ RDAF 2016 281, p. 290.

¹⁷² Voir art. 960 al. 1 aCO.

demeure pleinement valable dans le cadre du nouveau droit comptable¹⁷³ en force depuis le 1^{er} janvier 2013 et applicable aux exercices commerciaux débutant à partir du 1^{er} janvier 2015¹⁷⁴. Le nouveau droit permet en effet aux entreprises de tenir leur comptabilité¹⁷⁵ et de présenter leurs comptes annuels¹⁷⁶ dans une monnaie étrangère, pour autant que cette devise soit: «*la plus importante au regard des activités de l'entreprise*»¹⁷⁷. Dans ce cas, «*les contre-valeurs en monnaie nationale*» doivent toutefois être indiquées dans les comptes. Aussi, si le Tribunal fédéral est arrivé à la conclusion que les écarts de conversion sont sans impact sur le bénéfice imposable, alors même que sous l'ancien droit il était obligatoire pour l'entreprise d'établir des comptes annuels en francs suisses, il doit en aller ainsi a fortiori sous le nouveau droit¹⁷⁸. Notre Haute Cour semble effectivement de cet avis estimant qu'en ce qui concerne: «*le droit comptable, le législateur n'a pas non plus introduit de dispositions relatives aux écarts de conversion dans le nouveau droit comptable de 2011, afin de modifier la portée de l'ATF 136 II 88 sur ce point*»¹⁷⁹. Cette position est également celle de la Conférence suisse des impôts (CSI).

Enfin, l'approche suivie par le Tribunal fédéral dans le cadre des règles de sous-capitalisation, qui consiste à se fonder sur les valeurs en monnaie étrangère, doit être approuvée. Du reste, cette vision des choses s'impose d'autant plus dans le cadre du nouveau droit comptable qui permet justement aux entreprises de tenir leur comptabilité et de présenter leurs comptes annuels dans une monnaie étrangère.

¹⁷³ Analyse CSI droit comptable 2014, p. 3.

¹⁷⁴ RO 2012, p. 6679; FF 2008, p. 1407.

¹⁷⁵ Art. 957a al. 4 CO.

¹⁷⁶ Art. 957d al. 3 CO.

¹⁷⁷ La monnaie la plus importante dans ce contexte est celle: «de l'environnement économique principal dans lequel l'entreprise exerce ses activités et la monnaie dans laquelle ont principalement lieu les flux de trésorerie» (MSA 2014, 45).

¹⁷⁸ TORRIONE/BARAKAT, ad art. 958d CO, N 9, in: TERCIER/AMSTUTZ (éd), Commentaire Romand Code des Obligations II, Bâle/Genève/Munich, 3^e éd., Bâle 2016

¹⁷⁹ Arrêts du TF du 31.8.2015, 2C_766/2014, 2C_767/201431, consid. 8.3, 2C_768/2014 et 2C_769/2014, consid. 10.1.3; RDAF 2015 II 483, p. 491. Certains auteurs estiment toutefois que l'imposition devrait désormais intervenir sur la base des comptes annuels présentés en monnaie étrangère dans la mesure où l'indication des contre-valeurs en monnaie nationale n'a qu'une fonction d'orientation (voir à ce sujet les réflexions de DELL'ANNA/DE HALLER, Monnaie fonctionnelle et de présentation, EC 2013, p. 836 ss; ALTORFER/DUSS/FELBER, Die steuerliche Gewinnermittlung unter neuen Rechnungslegungsrecht, Arch 83, p. 551 ss).

TF 2C_795/2015 et 2C_796/2015 du 3 mai 2016 [Charges justifiées par l'usage commercial: Home Office, Sponsoring] (Delphine Yerly)

1. Faits

La société X SA active dans le domaine de l'informatique et ayant son siège dans le canton de Zurich a fait valoir en déduction de son bénéfice imposable des frais liés à des dépenses de loyer privé dans le cadre du travail à domicile («home office») de ses actionnaires ainsi que des frais de sponsoring comprenant entre autre les frais d'adhésion à l'«Executive Club» du SCB (hockey club de Berne). L'ensemble de ses dépenses furent refusées par les autorités fiscales zurichoises au motif qu'elles ne représentaient pas des charges justifiées par l'usage commercial.

2. Droit

Le Tribunal fédéral commence par rappeler que pour être justifiés par l'usage commercial, et partant fiscalement déductibles au sens de l'art. 58 al. 1 LIFD, les frais en cause doivent être examinés dans le contexte général de l'activité économique à laquelle ils sont liés¹⁸⁰. Toutefois, il n'y a pas lieu de rechercher si ces frais sont indispensables ou adéquats au but entrepreneurial poursuivi.

C'est donc sous cet angle que notre Haute Cour examine en premier lieu la déductibilité des frais de location liés au home office de ses actionnaires et directeurs. Elle conclut que de manière générale pour qu'une personne morale puisse réduire son bénéfice imposable des charges liées à la location de locaux appartenant à ses actionnaires, il faut d'une part que cette location soit justifiée par l'usage commercial et que d'autre part le prix payé aux actionnaires pour cette dernière soit conforme au marché. Dans le cas d'espèce, la recourante n'arrive pas à démontrer que les frais engendrés dans ce contexte ont un lien suffisamment direct avec l'activité économique de l'entreprise. Ne pouvant prouver l'usage commercial de ses locations, le Tribunal fédéral se range, sur ce point, à la décision de l'instance inférieure qui a constaté que les baux étaient ceux de résidence d'habitation privée et non pas des baux commerciaux et qu'initialement ses locaux avaient été loués à des fins de logement¹⁸¹.

S'agissant des dépenses de sponsoring liées au frais d'adhésion de X SA à l'«Executive Club» du SCB qui lui donne accès à des presta-

¹⁸⁰ Arrêt commenté, consid. 2.

¹⁸¹ Arrêt commenté, consid. 4.4 et 4.5.

tions VIP durant la saison de hockey, les juges de Mon Repos rappellent que «*les dépenses engagées à des fins sportives, sociales ou culturelles, ayant un caractère publicitaire concret, visant à améliorer l'image de la société auprès du public, ou engagées dans le cadre d'une campagne de promotion, constituent en principe des dépenses justifiées par l'usage commercial, dans la mesure où ces frais ont au moins un impact publicitaire indirect*¹⁸²». Alors même que le lien entre hockey sur glace et informatique semble incongru, cet accès VIP a permis à la recourante d'effectuer un travail de prospection et de réseautage qui l'ont amené à pouvoir se positionner comme une spécialiste IT au-delà du territoire cantonal zurichois et décrocher des contrats pour CHF 12 millions au cours des années 2010 à 2012. Cette cotisation à l'«Executive Club» du SCB a donc bien eu un effet publicitaire indirect qui permet de considérer les frais d'adhésion à ce club privé comme des charges justifiées par l'usage commercial. Ceci d'autant plus qu'il n'appartient pas à l'autorité fiscale de s'immiscer dans la liberté de décision entrepreneuriale en dictant quels investissements respectivement dépenses l'entreprise est en droit de faire pour mener à bien ses affaires commerciales¹⁸³.

3. Commentaires

Cet arrêt permet de déterminer sous quelles conditions les dépenses de home office des actionnaires et les cotisations à des clubs privés sont des charges qui peuvent venir grever le bénéfice imposable de l'entreprise.

Lorsque la personne morale a des frais de location liés au home office de ses actionnaires et directeurs, elle doit vérifier deux conditions cumulatives pour que ces dépenses puissent réduire son bénéfice imposable. La première est que la location soit une charge justifiée par l'usage commercial c'est-à-dire qu'elle doit avoir un lien avec l'activité économique de l'entreprise. Comme l'a démontré l'arrêt, l'utilisation initiale de la surface louée et le type de bail souscrit sont des éléments permettant aux autorités fiscales de déterminer l'usage privé ou commercial du bien. Par ailleurs, se trouvant dans un contexte de prestation entre la société et son actionnaire, il existe un risque de distribution dissimulée de bénéfice. C'est pourquoi, une fois que l'on a conclu que ses frais de location sont justifiés par l'usage commercial, il faut, dans un second temps, pour que ceux-ci soient pleinement déductibles, s'assurer que le prix de la location est conforme au marché.

¹⁸² Arrêt commenté, consid. 5.2. (traduction libre de l'auteur).

¹⁸³ Arrêt commenté, consid. 5.4.

S'agissant des frais «[...] engagés à des fins sportives, sociales ou culturelles¹⁸⁴» tels que les contributions d'adhésion à des clubs de prestige, ils représentent des charges justifiées par l'usage commercial pour autant qu'ils aient au moins un impact publicitaire indirect. A ce titre, l'arrêt commenté vient préciser que le simple fait que cette dépense permette de réseauter voir de prospecter est suffisant pour qu'elle déploie l'effet publicitaire indirect nécessaire à sa déductibilité du bénéfice imposable.

TF 2C_1101/2014 et 2C_1104/2014 du 23 novembre 2015
[Réévaluation des créances douteuses à 20% correspond
au champ d'application des taux forfaitaires applicables
pour les créances à l'étranger] (Delphine Yerly)

X. SA, une société de capitaux sise en Suisse, détient en fiducie 99,99% des parts sociales de la société russe Y ainsi qu'un prêt fiduciaire à son encontre. Le fiduciaire d'une partie de cette valeur (EUR 30 millions) est la société Z. Corp. sise au Belize. En 2011, X. SA facture à Z. Corp. des frais de fiducie pour lesquels elle inscrit au bilan une provision pour créance douteuse (ducroire) de CHF 150'919,75. Considérant, suite à sa demande de renseignement, que cette dernière est surévaluée, l'administration fiscale zurichoise accepte de prendre en compte seulement 20% du montant de la provision soit CHF 30'184 ce qui, conséquemment, corrige à la hausse le bénéfice imposable de la période fiscale 2011 en vertu de l'art. 63 al. 2 LIFD. La société X. SA réfute cette réévaluation et recourt au Tribunal fédéral. Si les juges de Mon Repos ne contestent pas le droit du contribuable à comptabiliser un ducroire au sens de l'art. 63 lit. b LIFD, ils rappellent cependant que la société se doit de respecter les principes comptables afin que les états financiers soient pertinents et fiables¹⁸⁵. A cette fin, elle doit être en mesure de justifier le montant du ducroire en apportant les documents adéquats (art. 126 al. 2 LIFD). Ainsi, si le contribuable n'est pas à même de fournir les renseignements ou que ceux-ci sont insuffisants pour justifier l'opération comptable, l'autorité fiscale peut dès lors procéder à sa propre évaluation mais uniquement sur les aspects quantitatifs et en se basant sur les faits avérés (art. 130 al. 2 LIFD)¹⁸⁶. Une telle correction des charges de l'exercice et conséquemment du bénéfice imposable de la période entraîne une taxation

¹⁸⁴ Arrêt commenté, consid. 5.2.

¹⁸⁵ Arrêt commenté, consid. 3.

¹⁸⁶ Arrêt commenté, consid. 3.

d'office du contribuable faute de renseignements suffisants. De plus, une taxation effectuée dans de telles conditions ne peut être remise en cause, au sens de l'art. 132 al. 3 LIFD, que si elle est manifestement inexacte c'est-à-dire que des faits essentiels ont été écartés sans motif ou qu'elle est visiblement erronée¹⁸⁷. Enfin la Haute Cour «... *J est liée par la taxation d'office lorsqu'elle repose sur une constatation complète et exacte des faits et sur une appréciation consciencieuse de tous des éléments déterminants pour la taxation, étant entendu que les autorités compétentes disposent d'une certaine marge d'appréciation pour chiffrer les résultats de l'enquête; tant que l'estimation reste dans le cadre ainsi déterminé, le Tribunal fédéral ne peut pas intervenir* ¹⁸⁸». Dans le cas d'espèce, non seulement le contribuable s'est montré incapable de justifier le risque de pertes créé par son débiteur Z. Corp. de manière satisfaisante mais l'administration fiscale a également correctement estimé le montant de la provision en retenant le taux de 20% qui s'incorpore dans la fourchette de référence des précédentes évaluations d'office de créance douteuse étrangère¹⁸⁹. Par conséquent, l'autorité fiscale zurichoise a correctement estimé le ducroire tant sur le plan formel que matériel.

TF 2C_433/2016 et 2C_434/2016 du 30 mai 2016 [Violation du droit comptable] (Pietro Sansonetti)

Une société holding a facturé à sa société-fille, X SA, des prestations de services et de gestion pour l'année 2008, dont une partie ne la concernait pas. La déclaration de X SA était de ce fait erronée car elle avait comptabilisé des charges non justifiées commercialement puisqu'elles concernaient uniquement la société holding.

Une procédure de rappel d'impôt a été initiée par l'administration fiscale du canton de Genève.

Le Tribunal fédéral rappelle tout d'abord ce que l'on entend par violation (flagrante) des règles de droit commercial et donne notamment l'exemple d'une société qui comptabilise une charge étrangère à son activité.

En l'espèce, il est établi qu'une partie des frais facturés par la holding à X SA concernait non pas des charges imputables à cette dernière mais bien des charges liées à la société holding. Notre Haute Cour rejoint ainsi ce qui a été retenu par les instances inférieures, à

¹⁸⁷ Arrêt commenté, consid. 6.

¹⁸⁸ Arrêt du TF du 22.9.2009, 2C_155/2009, consid. 3.2.2.

¹⁸⁹ Arrêt commenté, consid. 6.3.2.

savoir que les frais litigieux constituent des avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

TF 2C_508/2014 et 2C_509/2014 du 20 février 2015 [Distribution dissimulée de bénéfice et soustraction d'impôt] (Robert Danon)

1. Faits

Dans cette affaire, une société sise à Genève avait fourni des prestations de services à des sociétés sœurs sans toutefois comptabiliser de rémunération correspondante. La question soumise au Tribunal fédéral était celle de savoir si, outre la reprise au titre de distribution dissimulée de bénéfice¹⁹⁰ (non contestée par la recourante), cette manière de procéder était également constitutive d'une soustraction d'impôt (art. 175 et 181 LIFD).

2. Considérants

Dans ses considérants, le Tribunal fédéral rappelle tout d'abord qu'en droit suisse l'objet de l'impôt sur le bénéfice est défini conformément aux règles du droit comptable («*Massgeblichkeitsprinzip*»)¹⁹¹. Ce principe comporte un aspect formel et matériel. Matériellement, le renvoi au droit comptable a pour conséquence que l'ensemble des normes et principes comptables est repris par le droit fiscal. Ce renvoi déploie notamment ses effets en ce qui concerne la comptabilisation des charges en conformité avec les principes comptables. Enfin, du point de vue formel, le principe de détermination a pour conséquence que des états financiers respectant les dispositions impératives du droit comptable lient tant le contribuable que l'administration¹⁹².

Conformément à une jurisprudence désormais bien établie¹⁹³, il sied d'admettre que l'élément objectif de la soustraction d'impôt est réalisé dès qu'il y a irrégularité dans la comptabilité¹⁹⁴. Il en va notamment ainsi lorsque les principes de sincérité et d'intégralité, qui sont de nature impérative, ne sont pas respectés. Le principe de sincérité matérielle interdit d'omettre purement et simplement un actif dans les comptes afin de créer une réserve latente. Le principe d'intégralité, quant à lui, commande de prendre en compte tous les faits économiques qui ont un

¹⁹⁰ Art. 58 al. 1 lit. c LIFD.

¹⁹¹ Voir à ce sujet DANON, CR-LIFD 2017, N 3 ss ad art. 57-58.

¹⁹² Arrêt commenté, consid. 5.3.1.

¹⁹³ Voir ATF 135 II 86, consid. 3.1, p. 88.

¹⁹⁴ Arrêt commenté, consid. 5.3.1.

effet sur les capitaux engagés, aussi bien dans le bilan que dans le compte de profits et pertes¹⁹⁵.

Selon notre Haute Cour, le fait, pour une société de ne comptabiliser aucune rémunération en relation avec des prestations de services fournies, heurte les principes de sincérité et d'intégralité. Aussi, le Tribunal fédéral estime en l'espèce que les états financiers de la recourante n'étaient pas conformes aux prescriptions impératives du droit comptable et, partant, que l'élément objectif de la soustraction d'impôt était donné: «[...] *La recourante a ainsi fourni des services pour un montant de 6'811'091 fr., sans encaisser de contre-prestations, ou à tout le moins sans reporter le montant de ces contre-prestations à l'actif de son bilan pour les années en cause. De ce fait, contrairement à ce qu'elle avance, elle a violé le droit commercial. Elle n'a en effet notamment pas respecté les principes de sincérité et d'intégralité du bilan qui lui commandaient de prendre en compte les faits économiques ayant une incidence sur les capitaux engagés et de ne pas simplement les omettre. Le fait que la question des prix de transfert soit, selon elle, hautement technique, n'y change rien*»¹⁹⁶. Au surplus, la prise en compte du principe de prudence n'y change rien. En effet, ce principe, s'il pousse à une approche pessimiste dans l'évaluation des produits, ne permet pas de passer ceux-ci complètement sous silence. Or, le Tribunal fédéral relève qu'il n'était ici pas question d'une simple mauvaise appréciation en matière de prix, mais du fait que la prestation fournie n'avait purement et simplement pas été comptabilisée¹⁹⁷.

S'agissant enfin de l'élément subjectif de la soustraction, le Tribunal fédéral rappelle que, selon la jurisprudence constante, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre que le contribuable a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée ou du moins qu'il a agi par dol éventuel¹⁹⁸. Aussi, le Tribunal fédéral retient en l'espèce une soustraction intentionnelle (par dol éventuel) dès lors que: «*les organes dirigeants de la recourante ne pouvaient, au moment des faits reprochés [...] ignorer le risque que des prestations soient fournies par la*

¹⁹⁵ Arrêt commenté, consid. 5.3.1.

¹⁹⁶ Arrêt commenté, consid. 5.3.3.

¹⁹⁷ Arrêt commenté, consid. 5.3.3.

¹⁹⁸ Arrêt commenté, consid. 5.4.1.

recourante aux sociétés sœurs sans rémunération correspondante conforme au prix du marché, ni celui qu'elles ne soient pas déclarées dans leur intégralité et à leur juste valeur aux autorités fiscales compétentes»¹⁹⁹.

3. Commentaires

Cette affaire fut jugée à l'aune de l'ancien droit comptable. Les considérations de notre Haute Cour concernant la portée des principes de sincérité et d'intégralité demeurent toutefois pleinement valables dans le cadre du nouveau droit comptable²⁰⁰ en force depuis le 1^{er} janvier 2013 et applicable aux exercices commerciaux débutant à partir du 1^{er} janvier 2015²⁰¹. A notre avis, le nouveau droit renforce même la portée de ces principes²⁰².

Le raisonnement suivi par le Tribunal fédéral dans cette espèce offre un éclairage utile concernant la relation entre une distribution dissimulée de bénéfice et une éventuelle soustraction d'impôt. Cette question, débattue en doctrine, est généralement appréciée en distinguant deux grandes catégories de distributions dissimulées.

La première catégorie est celle des distributions dissimulées de bénéfice s'accompagnant d'une violation flagrante des règles matérielles du droit comptable. Les principes de sincérité et d'intégralité ne sont en particulier pas respectés. Il en va notamment ainsi lorsque la société (i) omet de comptabiliser un produit, (ii) comptabilise une charge fictive ou étrangère à son activité ou encore (iii) comptabilise un actif fictif. La seconde catégorie, la plus importante en pratique, concerne les cas où le principe de pleine concurrence n'est pas respecté sans pour autant que la comptabilité soit manifestement inexacte. En l'occurrence, une charge (par exemple le salaire versé à l'actionnaire) ou un produit (par exemple l'intérêt du prêt octroyé à l'actionnaire) ont bel et bien été comptabilisés, mais il apparaît que les prestations ne reflètent pas celles obtenues sur le marché libre. La doctrine dominante²⁰³, suivie sur ce point par le manuel suisse d'audit²⁰⁴, est d'avis que le droit comptable n'est pas violé dans ces hypothèses et, par conséquent, qu'une mauvaise appréciation des prix de transfert ne saurait

¹⁹⁹ Arrêt commenté, consid. 5.4.2.

²⁰⁰ Analyse CSI droit comptable 2014, p. 3.

²⁰¹ RO 2012, p. 6679; FF 2008, p. 1407. Voir art. 957a al. 2 ch. 1 et 958c al. 1 ch. 1 CO.

²⁰² Voir aussi l'art. 959 al. 2 CO concernant l'obligation d'activer qui prévoit que: «*L'actif comprend les éléments du patrimoine dont l'entreprise peut disposer en raison d'événements passés, dont elle attend un flux d'avantages économiques et dont la valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant. Aucun autre élément du patrimoine ne peut être porté au bilan.*»

donner lieu à une soustraction d'impôt. Dans une décision rendue en 2011, notre Haute Cour laissa la question ouverte²⁰⁵. En 2013, le Tribunal fédéral sembla toutefois se rallier à l'opinion dominante²⁰⁶.

L'affaire commentée ici permet ainsi de faire le départ entre ces deux catégories: il ne saurait être question d'une simple mauvaise appréciation des prix de transfert lorsqu'une société omet tout simplement de comptabiliser une rémunération en relation avec des prestations fournies. Cela étant, simple en apparence, le raisonnement suivi par notre Haute Cour soulève également de nouvelles questions: quid lorsqu'une rémunération est comptabilisée mais que celle-ci est nettement inférieure au prix du marché? Où se situe la frontière entre, respectivement, la simple entorse au principe de pleine concurrence (n'entraînant qu'un redressement au titre de distribution dissimulée de bénéfice) et la violation des principes de sincérité et d'intégralité (donnant lieu de surcroît à une soustraction d'impôt)? A l'avenir, cette question devra être tranchée sur la base du nouveau droit comptable²⁰⁷. Cela dit, on assiste très clairement à un durcissement de la jurisprudence en ce domaine et l'affaire commentée ici en est un exemple. On peut également rapprocher cette affaire de l'arrêt du 30 mai 2016, 2C_433/2016, 2C_434/2016. Dans cette seconde affaire, commentée ci-dessus, le Tribunal fédéral retient que le principe de sincérité n'est également pas respecté lorsqu'une société holding facture à sa filiale des dépenses dont il est démontré que celles-ci constituent en réalité des charges de la holding. Le fait que les montants facturés aient été à tort établis par voie d'estimation n'y change rien²⁰⁸.

²⁰³ SCHERRER, Verdeckte Gewinnausschüttungen – Buchführung – Steuerbetrug, RF 1993, p. 453, 457 ss; DONATSCH, Buchführung und Strafrecht, EC 2004, 201, 206; Berger, Die Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttung nach Art. 678 Abs. 2 OR, PJA 2000, p. 1112, 1115 ss; H TORRIONE, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA, in OREF (éd.), Procédures, en droit fiscal, 2015, p. 1069 ss.; contra: BEHNISCH, Verdeckte Gewinnausschüttungen und Steuerstrafrecht, EC 1993, p. 379-380; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Teil II 2014, N 59 ad art. 58.

²⁰⁴ MSA 2014, p. 252.

²⁰⁵ Arrêt du TF du 20.12.2011, 6B_453/2011, consid. 5.5.

²⁰⁶ Arrêt du TF du 17.5.2013, 6B_711/2012, consid. 6.5.

²⁰⁷ Voir notamment art. 959 al. 2 CO qui prévoit que: «*L'actif comprend les éléments du patrimoine dont l'entreprise peut disposer en raison d'événements passés, dont elle attend un flux d'avantages économiques et dont la valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant. Aucun autre élément du patrimoine ne peut être porté au bilan.*».

²⁰⁸ Voir aussi au niveau des principes par l'OCDE la problématique des coûts devant être supportés par l'actionnaire et qui ne donnent ordinairement pas lieu à un service intra-groupe, OCDE, Actions, p. 8-10, 159.

Cette tendance jurisprudentielle est d'autant plus importante que le raisonnement suivi par le Tribunal fédéral dans cette affaire pourrait aisément être transposé au délit d'usage de faux (art. 186 LIFD), applicable le cas échéant en concours idéal avec la soustraction pour impôt. En effet, dès lors qu'une violation du droit comptable est admise et que le caractère intentionnel de l'infraction est donné, les conditions posées par cette disposition seraient réalisées. Observons également que, suivant la loi fédérale sur la mise en œuvre des recommandations du Groupe d'action financière (GAFI), le délit d'usage de faux est désormais érigé en infraction préalable en matière de blanchiment lorsque celui-ci s'accompagne d'une soustraction d'impôt pour plus de CHF 300 000 par période fiscale (voir 305bis ch. 1bis CP). Aux fins de l'application de cette dernière disposition, la seule réalisation des éléments constitutifs du délit d'usage de faux et de la soustraction d'impôt n'est toutefois pas suffisante. Les conditions générales de l'acte de blanchiment (notamment l'acte d'entrave) doivent en outre être remplies²⁰⁹.

Rappelons enfin qu'une distribution dissimulée peut donner lieu à une soustraction d'impôt en matière d'impôt anticipé²¹⁰. Ainsi, dans une espèce similaire à celle discutée ici, le Tribunal fédéral a retenu l'existence d'une soustraction en présence d'une insuffisance de produit, plus précisément à l'occasion de la vente d'une participation à un prix nettement inférieur à la valeur vénale²¹¹.

TF 2C_377/2014 et 2C_378/2014, 26 mai 2015 [Prestation appréciable en argent, manque à gagner, renonciation à un produit, organe de fait] (Denis Berdoz)

1. Faits

La société appelante (X. Sàrl) a été constituée en 2004 dans le canton du Valais pour réaliser des promotions immobilières (achat, vente et transformation d'immeubles). Elle n'a pas de charges de salaires et est gérée exclusivement par A.Y. sur la base d'une procuration lui conférant les pouvoirs les plus étendus. X. Sàrl est détenue par le père et la sœur d'A.Y.; ce dernier est devenu associé-gérant avec signature individuelle en mars 2009. En outre, A.Y. est associé de la société simple C avec deux autres associés, F et G par D entreprise de

²⁰⁹ Sur ces questions et les difficultés soulevées par l'application du nouveau dispositif, voir notamment Cassani, L'extension du système, 81; SUTER/ REMUND, Infractions fiscales, N 68 ainsi que Com. ad art. 186; pour les impôts indirects voir aussi art. 14 al. 4 DPA

²¹⁰ Art. 61 LIA, le cas échéant absorbé par l'art. 14 al. 2 DPA en cas de tromperie astucieuse.

²¹¹ Arrêt du TF du 6 mars 1986, in: Archives 1986-1987, p. 285, 289.

gypserie et de peinture. Enfin, A.Y est salarié de la société E. Sàrl, détenue par la mère et la sœur d'A.Y. et qui poursuit le même but social que X. Sàrl. E. Sàrl exploite un cabinet d'architecture qui élabore les plans de constructions réalisées par C et X. Sàrl. A.Y. en est également devenu le seul propriétaire et associé-gérant avec signature individuelle en mars 2009.

Sur la base d'une expertise relative à l'année 2008, il est apparu que lors de trois promotions immobilières X. Sàrl a renoncé à tout bénéfice en l'extournant en faveur de A.Y. et des autres associés de la société simple C, soit F et G. La Commission d'impôt des personnes morales a dès lors augmenté le bénéfice de X. Sàrl de la part du bénéfice (1/3) attribuée à A.Y. La réclamation de la société contribuable ayant été rejetée, elle a recouru auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais («Commission de recours»). Cette dernière, après enquêtes supplémentaires, a conclu que X. Sàrl est intervenue dans les promotions immobilières revues par l'autorité fiscale en assumant la responsabilité d'entrepreneur général et qu'elle aurait dû participer aux bénéfices des différentes promotions. La Commission de recours a non seulement confirmé la reprise du bénéfice attribué à A.Y. (au motif que ce dernier avait violé son obligation de non concurrence à l'égard de X. Sàrl), mais également décidé une reprise supplémentaire (*reformatio in pejus*) sur une partie (soit 50%) des bénéfices attribués à F et G. Ces derniers ont en effet agi comme apporteurs d'affaires et une extourne totale du bénéfice en leur faveur n'était pas conforme à l'usage commercial de sorte que X. Sàrl devait partager avec F et G une partie du bénéfice pour tenir compte de leurs rôles respectifs.

Suite à cette décision, X. Sàrl recourt au Tribunal fédéral par la voie du recours en matière de droit public.

2. Droit

Le Tribunal fédéral a examiné en premier lieu différents griefs formels et de procédure soulevés par la société recourante. Il a rejeté tout d'abord l'argument de la recourante selon lequel le Tribunal fédéral devrait être autorisé à revoir tous les faits qui ont été retenus pour la première fois par la Commission de recours ayant prononcé une *reformatio in pejus* sous peine de perdre toute possibilité de les faire revoir par une instance de recours indépendante. Ce grief soulève la question du double degré de juridiction dont l'inobservation constituerait une violation de droits fondamentaux ou constitutionnels, mais cette question n'est pas revue d'office par le TF; car ce moyen doit être soulevé et

dûment motivé par le recourant (art. 106 al. 2 LTF)²¹². Ce grief n'ayant pas été soulevé par la société recourante (Arrêt commenté, consid. 4.3), il n'a pas été examiné. En tout état de cause, même s'il avait été invoqué, un tel grief d'inconstitutionnalité aurait dû être rejeté dans la mesure où il a été jugé, dans le contexte d'une amende prononcée pour soustraction fiscale contre laquelle un recours en matière de droit public est ouvert devant le TF, qu'il n'y avait pas de violation du double degré de juridiction lorsqu'un tribunal cantonal, jouissant d'un plein pouvoir d'examen, décide d'une *reformatio in pejus*²¹³.

Un autre grief formel, à savoir que le secrétaire de la Commission de recours était également le Chef du Service juridique des finances et du personnel du Département des Finances et des institutions du canton du Valais, n'a pas été retenu non plus, faute par la société recourante d'avoir invoqué la nullité de la décision attaquée en raison de la composition irrégulière de la Commission de recours et de la violation d'un droit constitutionnel ou de l'application arbitraire du droit cantonal qui ne sont pas revus d'office par le Tribunal fédéral. Par ailleurs, même si un tel grief avait été soulevé, il aurait dû être rejeté pour tardiveté²¹⁴.

Sur le fond, le Tribunal fédéral a rappelé les conditions devant être remplies pour retenir une prestation appréciable en argent aux porteurs de parts ou aux personnes les touchant de près (à savoir: (a) une prestation sans contre-prestation équivalente, (b) qui n'aurait pas été consentie à des tiers dans la même mesure dans les mêmes circonstances, et (c) qui est reconnaissable par les organes de la société).

Une prestation appréciable en argent peut notamment prendre la forme d'une renonciation en faveur d'un détenteur de part ou d'un proche, en tout ou partie, à un produit provoquant ainsi un appauvrissement de la société (cas de figure de base ou «*Grundtatbestand*»). La jurisprudence retient également un cas de figure particulier («*Sonder-tatbestand*») de la prestation appréciable, lorsque le manque à gagner de la société provient de la violation du devoir de fidélité qui incombe aux employés (art. 321a CO) aux fondés de procuration et aux mandataires commerciaux (art. 464 CO) et aux membres du conseil d'administration d'une société anonyme (art. 717 CO). Ainsi, lorsqu'une société permet à de telles personnes de réaliser des affaires qui, de par leur nature, devraient lui revenir, elle doit demander la rétrocession de la totalité des gains réalisés.

²¹² ATF 139 I 229, consid. 2.1, p. 334.

²¹³ Arrêt du TF du 21.11.201, 2C_476/2014, consid. 5.1 et 5.2 in: ASA 83, p. 412.

²¹⁴ Arrêt commenté, consid. 5 et arrêt du TF du 25.2.2015, 2C_605/2014, consid. 3.

Ce cas de figure particulier a en l'occurrence été retenu par notre Haute Cour, car même si A.Y. n'était ni associé-gérant, ni salarié de la recourante, il était malgré tout tenu envers X. Sàrl par un devoir de fidélité du fait qu'il intervenait comme organe de fait en vertu des larges pouvoirs de gestion conférés par la procuration dont il bénéficiait. En outre, les associés-gérants de X. Sàrl étaient proches d'A.Y.²¹⁵. X. Sàrl a donc accordé une prestation appréciable en argent à A.Y. en le laissant exercer une activité concurrente et en renonçant à lui demander la restitution des revenus qui lui revenaient. Le fait que X. Sàrl soit également intervenue activement dans les promotions en signant des contrats d'entreprise générale avec les acquéreurs sans percevoir une rémunération appropriée, ce qui représente également une prestation appréciable selon le cas de base («*Grundtatbestand*»), ne change pas l'analyse selon le Tribunal fédéral. La totalité des montants reçus par A.Y. devait donc revenir à la société recourante.

Enfin, s'agissant des deux autres associés de C, à savoir F et G, le Tribunal fédéral a annulé la reprise des versements effectués en leur faveur faute d'indices suffisants pour admettre une disproportion entre ce qu'ils ont reçu en contrepartie de l'activité effectivement exercée.

3. Commentaires

Notre Haute Cour a réaffirmé que lorsque des personnes sont tenues légalement à un devoir de fidélité envers leur société («*Sondertatbestand*»), elles doivent s'abstenir d'exercer des activités qui pourraient concurrencer cette société et que si cette dernière les autorise néanmoins sans exiger la rétrocession des recettes qui lui reviennent, elle leur accorde une prestation appréciable en argent lorsque cette renonciation s'explique par les rapports de participation. S'agissant du cas particulier des sociétés à responsabilité limitée, le Tribunal fédéral a confirmé en date du 21 janvier 2016 que le fait que la loi permette de lever la prohibition de concurrence en faveur des associés gérants (art. 803 al. 4 et 812 al. 3 CO) ne changeait rien sous l'angle des conséquences fiscales, et ce en tous les cas pour les associés-gérants qui dominent la société²¹⁶. A cet égard, il ne fait pas de doute que A.Y. agissait comme organe de fait de X. Sàrl.

Pour qu'une distribution dissimulée ait lieu dans ce contexte, trois conditions doivent être cumulativement réalisées²¹⁷: (a) la société auto-

²¹⁵ Arrêt commenté, consid. 9.4.2, 9.5 et 9.6.

²¹⁶ Arrêt du TF du 21.1.2015, 2C_263/2014, consid. 5.3.

²¹⁷ Arrêt du TAF du 13.2.2014, A-4740/2012, consid. 2.2.2, confirmé par arrêt du TF du 21.1.2015, 2C_263/2014, consid. 5.3.

rise une personne qui a un devoir de fidélité envers elle à exercer une activité dans la branche qu'elle exploite et à s'appropriier les recettes réalisées dans ce cadre, (b) cette activité se trouve en outre dans un rapport de concurrence directe avec les activités de la société, étant précisé que la réalisation de cette condition s'apprécie avant tout en considération des activités effectivement menées par cette dernière; en outre, le fait que l'activité ait été conduite au moyen des infrastructures de la société ou que celle-ci et la personne tenue envers elle à un devoir de fidélité partagent les mêmes clients sont des critères qu'il s'agit notamment de prendre en compte²¹⁸, et (c) la société n'aurait pas autorisé un tiers non participant à lui faire concurrence dans les mêmes circonstances, de sorte que la renonciation à s'attribuer les recettes s'explique uniquement en raison des rapports de participation²¹⁹. Pour notre Haute Cour, il est en outre indispensable que l'ensemble de l'opération, et non pas seulement une partie, ait pu être réalisé par la société. En effet, on ne saurait imposer une société sur un bénéficiaire découlant d'activités concurrentes auxquelles elle a renoncé au profit d'actionnaires, de dirigeants ou de proches en violation de leur devoir de fidélité, alors qu'elle n'aurait pas été elle-même en mesure de réaliser l'entier de l'opération en cause²²⁰. Cette précision est importante, car si cette dernière condition n'était pas remplie, la prestation appréciable en argent relèverait alors du cas de figure ordinaire («*Grundtatbestand*») et il conviendrait de chiffrer avec précision le montant de la prestation appréciable en argent en tenant compte des activités exercées par chacune des parties.

Or, il ressort de l'état de faits que X. Sàrl n'avait pas de charges salariales, donc pas d'employés, et que seul A.Y. était actif sur la base de la procuration. Se pose donc la question de savoir si la société aurait été en mesure de réaliser l'entier des opérations immobilières. Il n'est en effet pas certain que X. Sàrl, par le seul intermédiaire d'A.Y., avait les moyens de réaliser des promotions immobilières sans l'apport d'autres sociétés, telles que la société simple C et E. Sàrl. L'état de fait démontre en effet que ces parties dépendaient les unes des autres pour mener à bien les promotions immobilières de sorte que les bénéfices réalisés sur ces opérations auraient dû être répartis en fonction des rôles respectifs des parties y compris par A.Y.

²¹⁸ Arrêt du TF du 1.9.2009, 2C_265/2009, consid. 3.3 à 3.5.

²¹⁹ Arrêt du TAF du 3.9.2010, A-5927/2007, consid. 2.3.2.

²²⁰ Arrêt du TF du 21.1.2015, 2C_263/2014, consid. 5.3 *in fine*.

TF 2C_1108/2014 du 10 août 2015 [intérêts surfaits, principe de pleine concurrence] (Denis Berdoz)

1. Faits

La société holding U. AG à Zurich détenait deux filiales, soit les sociétés V. AG, exerçant une activité de conseils en immobilier, et W. AG, toutes deux situées également dans le canton de Zurich.

Par contrat de fusion du 7 janvier 2010, la société V. AG a absorbé sa sœur, W. AG, avec effet rétroactif au 31 juillet 2009. V. AG avait reçu auparavant un prêt de W. AG. Cette dernière s'était elle-même financée en contractant un prêt en USD auprès d'une société du groupe à l'étranger.

Pour la période fiscale 2009, V. AG a déclaré un bénéfice net de CHF 3'754'658 après déduction d'une provision pour l'impôt sur les gains immobiliers (CHF 400'000), et d'un report de pertes d'années antérieures (CHF 1'288'474).

L'administration fiscale zurichoise a refusé le report de pertes au motif que la fusion ne reposait sur aucun motif économique et a augmenté en conséquence le bénéfice imposable de V. AG.

La commission de recours a confirmé la décision de l'administration fiscale. En revanche, le tribunal de recours en matière fiscale du canton de Zurich a partiellement admis le report de pertes (mais à concurrence d'un montant inférieur) pour tenir compte d'intérêts non déductibles sur du capital propre dissimulé. Le tribunal administratif du canton de Zurich a confirmé cette décision, et la société V. AG a déposé un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral.

2. Droit

Le point litigieux soulevé dans le cadre du recours se rapporte exclusivement à la méthode de calcul des pertes antérieures pouvant être reportées, soit plus précisément au calcul des intérêts déductibles admissibles sur prêts accordés entre parties proches. L'autorité fiscale a réduit le report de pertes pour deux raisons. Elle a en premier lieu diminué les intérêts déductibles en tenant compte d'un capital propre dissimulé. En effet, selon le chiffre 3.1 de la circulaire AFC n° 6 du 6 juin 1997 sur le capital propre dissimulé, les intérêts versés sur la part du capital étranger traité comme capital propre dissimulé en application de l'art. 65 LIFD ne sont pas déductibles et doivent être rajoutés au bénéfice imposable²²¹. En deuxième lieu, l'autorité fiscale a également

²²¹ Circulaire AFC n° 6 du 6.6.1997 sur le capital propre dissimulé des sociétés de capitaux et de sociétés coopératives (art. 65 LIFD).

diminué les intérêts versés sur les fonds étrangers admissibles en les considérant comme trop élevés et non conformes aux conditions du marché. Ce faisant, elle a appliqué le taux d'intérêt recommandé par l'AFC sur les crédits immobiliers selon ses lettres circulaires sur les taux d'intérêt admis fiscalement.

La recourante ne conteste pas le calcul du capital propre dissimulé, mais l'application des taux d'intérêts recommandés sur les crédits immobiliers. Elle fait valoir que l'autorité fiscale n'a pas tenu compte des propres frais de refinancement de la société prêteuse (soit à l'époque W. AG qui avait emprunté d'une société étrangère) et qu'elle aurait dû admettre que cette dernière applique un taux d'intérêt qui lui permette de couvrir ses propres frais de financement et de réaliser une marge bénéficiaire de 0.5%.

Le Tribunal fédéral a rejeté cet argument en invoquant que le droit fiscal suisse ne connaît pas le principe de la fiscalité de groupe. Il a considéré que la société recourante se fondait à tort sur la situation du groupe pour déterminer les taux d'intérêts applicables. Dès lors, seule la situation spécifique de la société débitrice devait être prise en compte, à l'exclusion de toute considération concernant d'autres sociétés du groupe ou de toute considération globale relative au groupe.

3. Commentaires

En rappelant que le droit fiscal suisse ne connaît pas le concept de fiscalité de groupe, le Tribunal fédéral a confirmé un principe connu et non contesté de longue date. En effet, en l'absence de toute possibilité de consolidation pour les besoins des impôts directs, il n'est pas possible d'ignorer les transactions entre sociétés faisant partie du même périmètre de consolidation. Par conséquent, chaque société doit traiter aux conditions de pleine concurrence avec toute société apparentée, sans être influencée par des considérations au niveau du groupe.

Cela étant dit, on peut se demander si notre Haute Cour n'a pas évacué le problème un peu trop rapidement, car la véritable question à trancher était celle du taux d'intérêt admissible sur prêts entre sociétés proches. Il s'agit donc d'une problématique de prix de transfert que le Tribunal fédéral aurait dû, à notre sens, examiner à la lumière des principes sur les prix de transfert. Le point à trancher était en effet de savoir si la société prêteuse pouvait au regard des règles sur les prix de transfert prendre en compte ses propres frais pour fixer le taux d'intérêt sur ses avances et pas tant de savoir si le droit fiscal suisse connaît ou non une fiscalité de groupe, ce point n'étant pas contesté.

TF 2C_916/2014 et 2C_917/2014 du 26 septembre 2016
[Déductibilité des amendes pénales du bénéfice net]
(Robert Danon et Jérôme Bürgisser²²²)

1. Faits

L'affaire récemment soumise à la Haute Cour concernait l'état de fait suivant. La Commission européenne avait infligé à une société suisse, une amende d'un montant d'EUR 348'000 en raison d'une activité ayant trait à un cartel²²³. A la suite de ce prononcé de la Commission, la société suisse constitua un montant de CHF 456'937.77 au titre de provision. L'administration fiscale du canton de Zürich considéra que ladite provision ne pouvait constituer une charge justifiée par l'usage commercial²²⁴. Tant la Commission de recours en matière fiscale que le Tribunal administratif du Canton de Zürich donnèrent tort à l'administration fiscale et admirent en déduction du bénéfice imposable le montant litigieux.

2. Droit

a) Sanctions financières à caractère pénal

Dans ses considérants, le Tribunal fédéral rappelle tout d'abord qu'il n'a jamais eu à connaître de la question de la déductibilité d'une amende pénale infligée à une personne morale²²⁵ et que la question est débattue en doctrine²²⁶. Jusqu'ici, notre Haute Cour ne s'était en effet prononcée que sur la question de la déductibilité des amendes infligées à des personnes physiques exerçant une activité indépendante, estimant que ces sanctions ne pouvaient être portées en déduction du bénéfice

²²² Pour une analyse circonstanciée de cet arrêt, cf. Robert DANON/Jérôme BÜRGISSER, La non-déductibilité fiscale des sanctions pénales – Réflexions en droit positif et de lege ferenda, in: IFF Forum für Steuerrecht 1/2017, pp. 51 et ss.

²²³ Arrêt commenté, point A.

²²⁴ Arrêt commenté, point A.

²²⁵ Arrêt commenté, consid. 3.

²²⁶ Cf. pour les auteurs en défaveur de la déductibilité: Locher, Kommentar zum DGB, Bâle 2004, N 70 ad art. 59. Dans le même sens MOLO/GIOVANOLI, Das US-Programm aus Schweizer Sicht, in: Jusletter du 16 Dezember 2013, N 32 ss; Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach Schweizerischen Einkommensteuerrecht, Thèse, 1989, p. 112; Koller, Schadenersatzzahlungen aus Geschäftskosten oder als Einkommensverwendung? – Reflexwirkungen der verschärften Berufshaftung auf das Steuerrecht (Besprechung von BGer 25. Januar 2002, 2A.90/2001 und 2A.91/2001), in: AJP 2003, p. 1240; AGNER/JUNG/STEINMANN, Commentaire LIFD, 1995, N 1 ad art. 59.

commercial dans la mesure où celles-ci concernaient la sphère privée du contribuable²²⁷.

Pour les personnes morales, en revanche, la question doit être élucidée à la lumière de l'interprétation de l'art. 59 al. 1 lit. a LIFD²²⁸. Sur ce point, le Tribunal fédéral estime en premier lieu que le fait que ce texte ne fasse référence qu'aux amendes fiscales ne permet pas de déduire que les sanctions pénales sont *a contrario* déductibles²²⁹. Notre Haute Cour mobilise ensuite le principe de l'unité de l'ordre juridique («*Einheit der Rechtsordnung*») qui vise, en substance, à éviter des approches contradictoires dans des domaines différents du droit. Ainsi, selon les juges de Mon Repos, si l'on admettait la déductibilité des sanctions pénales, le droit fiscal aurait, dans les faits, pour conséquence d'atténuer l'effet de la sanction²³⁰. En troisième lieu, le Tribunal fédéral parvient à la conclusion que la non-déductibilité des amendes pénales s'impose également au regard de l'interprétation systématique²³¹. En effet, l'article 59 al. 2 LIFD, introduit le 1er janvier 2001, prévoit déjà la non-déductibilité des commissions occultes²³². En conséquence, il ne serait pas concevable que des amendes pénales puissent être déduites du bénéfice imposable, alors que les commissions occultes ne sont pas considérées comme justifiées par l'usage commercial²³³. En quatrième lieu, notre Haute Cour rappelle que celle-ci a jugé que les personnes physiques exerçant une activité indépendante ne pouvaient pas déduire de leurs revenus les amendes pénales²³⁴. Or, pour le Tribunal fédéral il ne se justifie pas de réserver un traitement différent aux personnes morales²³⁵. Finalement, notre Haute Cour analyse la question discutée au regard du principe de neutralité du droit fiscal

²²⁷ ATF 70 I 250. Les auteurs suivants se prononcent en revanche en faveur de la déductibilité: voir notamment Felix RICHNER/ Walter FREI /Stefan KAUFMANN /Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2016, N 4 ad art. 59, p. 934; FREI, Moral im Steuerrecht, in ZStP 4/2011, p. 304; Peter HONGLER/Fabienne LIMACHER, Die Abzugsfähigkeit von DoJ-Bussen für Schweizer Banken im Recht der direkten Bundessteuer und aus steuerharmonisierungsrechtlicher Sicht, in: Jusletter du 10 février 2014, N 35 ss; Peter BRÜLISAUER/Silvan GULER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2016, N 34 ss ad art. 59; Andera OPEL, Ist Besteuerung von Unrecht rechtens?, in Archives de droit fiscal suisse 84, p. 212; SIMONEK Madeleine, Rechtsgutachten betreffend die Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010 zur Abzugsfähigkeit von Bussen vom steuerbaren Gewinn, erstattet an das Kantonale Steueramt Zürich, Zürich 2011, p. 32.

²²⁸ Arrêt commenté, consid. 7.1.

²²⁹ Arrêt commenté, consid. 7.2.

²³⁰ Arrêt commenté, consid. 7.3.

²³¹ Arrêt commenté, consid. 7.4.

²³² Arrêt commenté, consid. 7.4.

²³³ Arrêt commenté, consid. 7.4.

²³⁴ Arrêt commenté, consid. 7.5.

²³⁵ Arrêt commenté, consid. 7.5, faisant référence à l'ATF 70 I 250.

(«*Wertneutralität des Steuerrechts*»). Selon ce principe, le revenu issu d'une opération illicite ne doit pas être imposé différemment que celui provenant d'une activité légale²³⁶. Pour le Tribunal fédéral, le problème se pose toutefois ici en des termes différents. En effet, il s'agit de distinguer, d'une part entre les dépenses et frais de procès engagés par le contribuable en lien avec ses activités illicites, qualifiées en l'espèce de charges justifiées par l'usage commercial, et d'autre part l'amende infligée par la Commission européenne dont la déductibilité était seule litigieuse. Selon les juges de Mon Repos, l'on ne saurait donc de toute manière parler d'une asymétrie dans le traitement des revenus et des charges, respectivement d'une contradiction avec la jurisprudence relative au principe de neutralité.²³⁷

b) Sanctions financières visant à réduire le bénéfice

Cela étant, si l'interprétation conduit à considérer que l'art. 59 al. 1 lit. a LIFD englobe implicitement le principe de la non-déductibilité des sanctions pénales, ces dernières doivent être distinguées des sanctions visant uniquement à réduire le bénéfice et ne comportant aucune composante pénale²³⁸. Selon notre Haute Cour, se ralliant en cela à la doctrine, la déductibilité des sanctions visant à réduire le bénéfice au titre de charge justifiée par l'usage commercial est non seulement conforme au principe de capacité économique mais ne heurte pas non plus l'unité de l'ordre juridique²³⁹.

c) Préciation par la Haute Cour de la sanction dans le cas d'espèce

Le Tribunal fédéral n'examina toutefois pas si la sanction infligée par la Commission européenne était concrètement déductible. Suivant la distinction évoquée ci-dessus, la Haute Cour renvoya en effet l'affaire à l'instance inférieure afin que celle-ci juge dans le sens de ses considérants, et surtout, se prononce sur la question de savoir si l'amende querellée comportait une composante de réduction de bénéfice déductible. Conformément aux règles applicables à la répartition du fardeau de la preuve, il appartiendra alors au contribuable d'apporter

²³⁶ Arrêt commenté, consid. 7.6 et les nombreuses références citées.

²³⁷ Arrêt commenté, consid. 7.6.

²³⁸ Arrêts du TF du 26.9.2016, 2C_916/2014 et 2C_917/2014, consid. 7.7.

²³⁹ Arrêts du TF du 26.9.2016, 2C_916/2014 et 2C_917/2014, consid. 7.7 „*Einerseits besteht eben kein subjektiver (Schuld-) vorwurf gegenüber der juristischen Person, andererseits besteht aufgrund der integralen Abschöpfung des unrechtmässigen Gewinnanteils keine Veranlassung mehr zur Besteuerung desselben. Aus diesem Grund werden gewinnabschöpfende Sanktionen ohne pönalen Charakter von der Lehre überzeugend als geschäftsmässig begründeter Aufwand und mithin als steuerlich abziehbar bezeichnet*“.

la preuve de l'existence d'une telle composante.²⁴⁰ A l'heure où nous écrivons, le Tribunal administratif du canton de Zurich ne s'est pas encore prononcé. Il sied toutefois d'observer que le traitement fiscal des sanctions visées par les articles 101 et ss TFUE est controversé au sein même de l'Union européenne. Ainsi, en Allemagne, le *Bundesfinanzhof* réserve par exemple la composante de réduction de bénéfices en présence de circonstances aggravantes²⁴¹. La Belgique, quant à elle, adopte une position plus radicale en se focalisant sur le caractère répressif et quasi-pénal de ces sanctions et ne les admet pas en déduction du bénéfice imposable²⁴².

3. Commentaires

A notre avis, le principe de la non-déductibilité des sanctions à caractère pénal dégagé par la Haute Cour, certes tout à fait compréhensible sous l'angle de la politique fiscale, suppose une base légale expresse²⁴³. Tout d'abord, dans la mesure où une amende (i) est imputable à l'entreprise elle-même et en lien avec l'activité de celle-ci et se trouve être (ii) correctement comptabilisée dans les comptes annuels, sa déductibilité doit, selon nous, être admise, en vertu de l'autorité du droit comptable («*Massgeblichkeitsprinzip*»)²⁴⁴. Ensuite, la non-déductibilité des sanctions pénales constitue une incitation extra fiscale «à l'envers» ou «négative» qui suppose une règle correctrice expresse²⁴⁵. Certes, comme le rappelle le Tribunal fédéral, les commissions occultes ne peuvent être portées en déduction du bénéfice imposable en droit positif. Cela dit, il appartient au législateur de suppléer à

²⁴⁰ Arrêts du TF du 26.9.2016, 2C_916/2014 et 2C_917/2014, consid. 7.7, consid. 8

²⁴¹ Arrêt du Bundesfinanzhof du 7.11.2013, IV R 4/12, consid. 25 et ss, et en particulier 37

²⁴² Arrêt de la Cour constitutionnelle belge du 20 décembre 2012, 161/2012, consid. B.13

²⁴³ Cf. également dans le même sens, Madeleine SIMONEK, Avis de droit, p. 33 relève à raison que: „*Es liegt auf der Hand, dass der Abzug einer Busse als geschäftsmässig begründeter Aufwand die Abgeltungs- wie Präventionswirkung einer Busse reduziert. Es liegt ein Wertungskonflikt vor zwischen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Grundsatz der Wertneutralität des Steuerrechts einerseits und dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung andererseits. Dieser Wertungskonflikt kann in die eine oder andere Richtung gelöst werden; er kann aber nicht über den Auslegungsweg gelöst werden. Der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung kann im Steuerrecht nur im Rahmen einer der steuerrechtlichen Bestimmung bereits innewohnenden Wertung oder zumindest nicht entgegenstehenden Wertung herangezogen werden. Zur Lesung eines Wertungskonflikts ist der Grundsatz nicht geeignet. In diesem Fall ist der Gesetzgeber gefordert, die Einheit der Rechtsordnung zu verwirklichen und den Wertungskonflikt zu lesen.*”

²⁴⁴ Art. 58 al. 1 lit. a LIFD.

²⁴⁵ Une incitation fiscale négative est une mesure fiscale qui vise à décourager, par le biais de l'impôt, un certain comportement considéré comme illégal ou immoral par le législateur. Cf. sur ces questions, Jérôme BÜRGISSER, Les incitations fiscales en faveur de l'économie – Analyse de conformité de mesures sectorielles à la Constitution fédérale, aux règles de l'Union européenne en matière d'aides d'Etat et aux règles de l'Organisation mondiale du commerce, Thèse 2016, N 44, p. 9.

cette incohérence. Enfin, et dans le même sens, le principe de l'unité de l'ordre juridique s'adresse au législateur et non au juge²⁴⁶.

Un bref survol de droit comparé renforce la position défendue ici. En Allemagne, par exemple, le *Bundesfinanzhof* admit initialement la déductibilité des sanctions pénales au titre de charges justifiées par l'usage commercial²⁴⁷. Aussi, l'adoption d'une base légale fut nécessaire pour corriger cette situation²⁴⁸. Dans le même sens, aux Etats-Unis²⁴⁹ et au Canada²⁵⁰, le législateur dut intervenir pour corriger ou clarifier la situation.

En conséquence, le projet de loi fédérale sur le traitement fiscal des sanctions financières, présenté par le Conseil fédéral en novembre 2016, est bienvenu. Ce dernier prévoit que les amendes, les peines pécuniaires et les autres sanctions financières de nature administrative à caractère pénal ne peuvent être portées en déduction du bénéfice imposable²⁵¹.

Mentionnons enfin que récemment, le Tribunal cantonal fribourgeois appliqua la jurisprudence récente de la Haute Cour dans une affaire qui concernait une amende infligée par la Commission de la concurrence COMCO dans le contexte du marché du livre²⁵². Il est intéressant de noter que dans les considérants de l'arrêt, les juges cantonaux se sont appliqués à examiner de manière circonstanciée l'imputation objective du comportement illicite à la personne morale²⁵³ pour parvenir à la conclusion que la sanction financière infligée s'apparentait à une sanction pénale, et qu'elle n'étant donc pas déductible du bénéfice imposable²⁵⁴.

²⁴⁶ Voir pour plus de détails, Robert DANON / Jérôme BÜRGISSER, La non-déductibilité fiscale des sanctions pénales – Réflexions en droit positif et de lege ferenda, in IFF Forum für Steuerrecht 1/2017, pp. 51 et ss.

²⁴⁷ Arrêt du Bundesfinanzhof du 21.11.1983, in BstBHI. 1984 II 160.

²⁴⁸ BGBl I 1984, 1006.

²⁴⁹ Cour suprême des Etats-Unis, *Trank Truck Rentals, Inc. v. Commissioner*, 356 U.S. 30, 33, qui refusa la déductibilité des amendes pénales sur la base de considérations liées au «public grounds».

²⁵⁰ Cour Suprême du Canada, *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*.

²⁵¹ Message sur le traitement fiscal des sanctions financières, FF 2016, p. 8253 et 8268. Sur la présentation circonstanciée du projet et l'analyse constitutionnelle de ce projet de loi d'un point de vue de la théorie des mesures extra-fiscales «négatives», cf. Robert DANON / Jérôme BÜRGISSER, La non-déductibilité fiscale des sanctions pénales – Réflexions en droit positif et de lege ferenda, in IFF Forum für Steuerrecht 1/2017, pp. 51 et ss.

²⁵² Arrêt de la Cour fiscale (FR) du 25.1.2017, cause 604 2015 65.

²⁵³ Arrêt de la Cour fiscale (FR) du 25.1.2017, cause 604 2015 65, consid. 3d.

²⁵⁴ Arrêt de la Cour fiscale (FR) du 25.1.2017, cause 604 2015 65, consid. 3d: «Il résulte de ce qui précède que la fixation de la sanction prévue par l'art. 49a LCart dans le cas particulier se fonde notamment sur l'existence d'une infraction imputable à la recourante, sur l'appréciation de la gravité de ce comportement illicite, sur la durée de l'infraction, sur le chiffre d'affaires réalisé durant une période déterminée et, plus généralement, sur la capacité contributive de la recourante. Cela conduit à confirmer que cette sanction s'apparente à une amende et doit être qualifiée de sanction administrative financière à caractère purement pénal».

TF 2C_520/2015 et 2C_521/2015 du 28 décembre 2015
[Refus d'amortissement sur des parts sociales]
(Ruth Bloch-Riemer)

X SA, entreprise de gypserie et de peinture avec siège dans le canton de Fribourg, fait notamment valoir comme charge justifiée par l'usage commercial un amortissement unique sur les parts sociales qu'elle avait acquises en 2011 dans la coopérative Z. Z est une coopérative d'habitation d'utilité publique dont le siège se situe dans le canton de Vaud. Par taxation ordinaire du 21 juin 2013 pour la période fiscale 2011, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg procède à un redressement du bénéfice et refuse également d'admettre l'amortissement dans le cadre d'une procédure de réclamation en l'absence de justification par l'usage commercial. Le Tribunal cantonal du canton de Fribourg rejette ensuite un recours déposé par X SA dès lors que la société ne peut pas démontrer l'existence d'une circonstance exceptionnelle pour justifier l'amortissement.

Le Tribunal fédéral rejette aussi le recours en matière de droit public déposé par la société au motif que, selon sa jurisprudence, les amortissements reflètent habituellement la diminution de valeur d'un actif et qu'ils sont en principe calculés sur la base d'une méthode progressive. Un amortissement unique, par contre, n'est admissible qu'à titre exceptionnel²⁵⁵. En l'espèce, la recourante soutient que les parts sociales dans la coopérative n'auraient aucune valeur pour elle à cause de l'arrangement de celle-ci: les parts sociales ne sont pas remboursables et il n'existe aucun marché permettant d'attribuer une quelconque valeur à une part sociale de la coopérative. En revanche, le Tribunal fédéral constate, à la lecture des statuts de la coopérative, que les parts sociales attribuent notamment au titulaire le droit de céder ses parts sociales à un tiers (sous réserve du consentement du conseil d'administration), de louer les logements de la société et – uniquement dans ce cas – d'être remboursé à hauteur du montant nominal de ses parts sociales. Par conséquent, les parts sociales auraient bel et bien une certaine valeur. Le fait que la recourante ait dû acquérir ces titres pour obtenir l'adjudication de travaux de construction ne suffit pas à démontrer la réalisation de circonstances exceptionnelles qui justifieraient un amortissement unique. Partant, c'est à juste titre que le Tribunal cantonal, en appliquant la règle correctrice de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, avait confirmé le redressement du bénéfice opéré par le Service cantonal.

²⁵⁵ Arrêt commenté, consid. 3.2.

ATF 141 II 83 [Ajustement de la provision pour impôt] (Robert Danon)

1. Faits et Droit

Il se peut qu'il existe en définitive une divergence entre le montant des impôts estimés et celui effectivement dû par le contribuable. Il en va notamment ainsi lorsque l'administration redresse le bénéfice imposable. Dans le cadre de la procédure de taxation, cette divergence justifie alors, aux fins du bilan fiscal, une correction à la hausse du montant d'impôt provisionné²⁵⁶.

Deux décisions récentes ont permis à notre Haute Cour de préciser sa jurisprudence en ce domaine.

Dans une première décision, publiée au recueil officiel²⁵⁷, le Tribunal fédéral s'est demandé si des provisions pour impôts pouvaient être prises en compte postérieurement à la clôture du bilan. Notre Haute Cour a jugé que, dans le système postnumerando, pour chaque cas de reprise de bénéfice fondé sur l'art. 58 al. 1 lit. b ou c LIFD, il convenait d'augmenter en conséquence la provision pour les impôts y relatifs, ceux-ci constituant une charge justifiée par l'usage commercial (art. 59 al. 1 lit. a LIFD). Il a considéré que ce procédé résultait non seulement d'une disposition impérative du droit commercial, mais également de la règle correctrice de l'art. 58 al. 1 lit. b ou c en relation avec l'art. 59 al. 1 lit. a LIFD. Au surplus, les motifs pour lesquels le contribuable n'a pas tenu de compte de la provision dans son bilan ou s'il aurait pu être attendu de celui-ci qu'il le fasse ne jouent aucun rôle²⁵⁸.

Cette vision des choses, qui doit à notre sens être approuvée, fut confirmée dans une espèce subséquente ayant trait à un rappel d'impôt intervenant à la suite d'une dénonciation spontanée²⁵⁹. Selon le Tribunal fédéral: *«Lors d'une reprise de bénéfice effectuée dans le cadre d'une correction de bilan, l'autorité fiscale doit donc également corriger d'office les montants de provision pour impôts des années en cause, cette correction devant au demeurant intervenir indépendamment de la volonté du contribuable et du fait qu'il ait ou non pu reconnaître l'erreur figurant dans son bilan commercial. Cela revient à admettre*

²⁵⁶ ATF 141 II 83, consid. 5; arrêt du TF du 28.9.2012, 2C_651/2012, consid. 4.2.2; RDAF 2006 II 554, p. 560 ss; AGNER/JUNG/STEINMANN, Commentaire LIFD, N 6 ad art. 59; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Teil II 2014, ad art. 59, N 55; BRÜLISAUER/HELBING, N 9 ad art. 59, in: ZWEIFEL/ATHANAS, Kommentar DBG; StE 2004 B 72.14.1 n° 23.

²⁵⁷ ATF 141 II 83.

²⁵⁸ ATF 141 II 83, consid. 5.

²⁵⁹ RDAF 2015 II 267.

qu'il n'est pas pertinent de savoir si le rappel d'impôt est la conséquence d'une soustraction fiscale, pour déterminer s'il y a lieu de prendre en compte a posteriori une provision pour impôts lors d'une correction de bilan. Cette solution est au demeurant en accord avec les principes du rappel d'impôt qui doivent conduire à taxer le contribuable conformément à la situation qui aurait dû être la sienne en procédure ordinaire. [...]. Comme on l'a vu précédemment, il n'est en effet pas admissible de prendre en compte l'intention du contribuable, élément subjectif, pour exclure une correction de bilan exigée par une norme fiscale correctrice. Cet aspect subjectif ne doit en définitive intervenir que dans la procédure pénale (pour soustraction fiscale par exemple), qui ne fait en l'occurrence pas partie de l'objet de la contestation. Le fait que la recourante ait procédé à une dénonciation spontanée est donc sans importance pour la présente procédure²⁶⁰».

2. Commentaires

Cette jurisprudence récente vient infirmer l'approche suivie dans une décision antérieure²⁶¹. Dans cette dernière affaire, notre Haute Cour avait au contraire considéré que, en cas de redressement consécutif à une soustraction, le contribuable n'est pas confronté à une situation qu'il ne pouvait prévoir, de sorte que rien ne permet de déroger au principe de l'autorité du bilan commercial et de modifier le montant de la provision telle qu'évaluée par le contribuable dans sa comptabilité.

Cette vision des choses est donc à juste titre remise en cause par les deux affaires commentées ici. Pour le Tribunal fédéral²⁶², il n'est en effet pas admissible de prendre en compte l'intention du contribuable, élément subjectif, pour exclure une correction de bilan exigée par une norme fiscale correctrice. Cet aspect subjectif ne doit en effet intervenir que dans la procédure pénale (pour soustraction fiscale par exemple).

TF 2C_662/2014 et 2C_663/2014 du 25 avril 2015 [Création d'une provision lors de la procédure de rappel d'impôt] (Pietro Sansonetti)

1. Faits et droit

La société X SA, dont le siège est à Genève, a été taxée, par l'administration fiscale cantonale, pour les années fiscales 2001 à 2007.

²⁶⁰ RDAF 2015 II 267, p. 272-273.

²⁶¹ Arrêt du TF du 28.9.2012, 2C_651/2012, consid. 4.3.2.

²⁶² RDAF 2015 II 267, p. 272-273.

Suite au décès du principal animateur et actionnaire de la société X SA, cette dernière a informé l'administration fiscale cantonale que trois créanciers figurant à son bilan étaient des personnes fictives.

L'administration fiscale a dès lors procédé à l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt tant pour l'impôt fédéral direct (IFD) que pour l'impôt cantonal et communal (ICC). Les décisions de taxation ont fait l'objet de réclamations par la société X SA. Selon cette dernière, l'administration fiscale aurait dû, en redressant le bilan pour les années en cause, constituer des provisions pour impôts et ainsi diminuer les montants des bénéfices repris. La société X SA fonde ses griefs sur le fait de s'être spontanément dénoncée.

Le Tribunal fédéral rappelle d'abord que le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. L'application de cette règle vaut également en matière de procédure de rappel d'impôt.

Le Tribunal fédéral expose également que le rappel d'impôt a pour but de compenser la perte fiscale subie par la collectivité publique du fait qu'une taxation n'a pas été établie ou est restée incomplète. Le contribuable doit ainsi s'acquitter de l'impôt initialement dû qui n'a pas été taxé correctement ou qui n'a pas été taxé du tout.

En cas de rappel d'impôt, l'administration fiscale peut corriger le bilan commercial. Selon une jurisprudence de principe, le Tribunal fédéral a considéré que, pour chaque cas de reprise de bénéfice fondé sur l'art. 58 al. 1 let. b ou c LIFD, il convenait d'augmenter en conséquence la provision pour les impôts y relatifs.

En conclusion, il n'y a pas à s'écarter de la solution développée dans cette jurisprudence de principe et ainsi admettre le recours par la société X SA.

2. *Commentaires*

Cet arrêt n'appelle pas de commentaire particulier.

TF 2C_419/2015 du 3 juin 2016, publié in ATF 142 II 355 in RDAF 2016 II 449 [Capital propre dissimulé: prêt garanti par un proche] (Robert Danon)

1. Faits

Dans cette affaire, publiée au recueil officiel, le Tribunal fédéral eût l'occasion de préciser la portée, controversée en doctrine, de la notion de prêt garanti par l'actionnaire ou un proche de celui-ci dans le contexte des règles de sous-capitalisation (art. 65 LIFD et 29a LHID).

Une société sise dans le canton de Fribourg avait acquis des immeubles dans le canton de Neuchâtel par le biais d'un prêt hypothécaire que lui avait accordé une fondation. Dans la mesure où la fondation avait exigé qu'un proche de l'actionnaire soit également conjointement et solidairement responsable du prêt, litigieuse était donc la question de savoir si cette dette rentrait dans le champ des règles de sous-capitalisation pour ce motif.

2. Droit

Le Tribunal fédéral rappelle tout d'abord que l'art. 65 LIFD constitue une règle correctrice devant être concrétisée selon la réalité économique et de façon objective. Aussi, contrairement à ce qui prévalait sous l'ancien droit, l'assimilation du capital propre dissimulé aux fonds propres imposables n'est plus subordonnée à l'existence d'une évasion fiscale²⁶³. La Circulaire n° 6 du 6 juin 1997 de l'administration fédérale des contributions (AFC) relative au capital propre dissimulé de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives (ci-après: Circulaire 1997/6) concrétise l'art. 65 LIFD et bien que cette circulaire ne fasse pas partie du droit fédéral, le Tribunal fédéral ne s'en écarte pas dans la mesure où celle-ci aboutit à une application correcte du droit²⁶⁴.

Sous l'angle subjectif, la Circulaire 1997/6 précise que les fonds qui proviennent directement ou indirectement des détenteurs de parts ou de personnes proches peuvent constituer du capital propre dissimulé. Un prêt est en premier lieu considéré comme provenant indirectement des détenteurs de parts ou de personnes proches lorsque celui-ci ne fait que transiter par un tiers qui agit comme intermédiaire. Ensuite, et c'est sur ce point que porte l'affaire commentée ici, les prêts octroyés par des tiers indépendants mais garantis par les porteurs de parts ou des proches peuvent également être assimilés à du capital propre dissimulé. La Circulaire 1997/6 dispose à cet égard que: «[...] *Il n'y a pas de capital propre dissimulé si le capital étranger est fourni par des tiers indépendants et que ni les détenteurs de part ni des personnes qui leur sont proches ne le garantissent*»²⁶⁵. Ainsi, *a contrario*, il sied d'admettre que la garantie fournie par l'actionnaire ou un proche pour un prêt accordé par un tiers doit toujours être assimilée à un prêt de l'actionnaire ou du proche²⁶⁶.

²⁶³ Arrêt commenté, consid. 4.1.2 et les références citées.

²⁶⁴ Arrêt commenté, consid. 4.2.

²⁶⁵ Arrêt commenté, consid. 4.2.3; Circulaire 1997/6, consid. 2.1.

²⁶⁶ Arrêt commenté, consid. 7.1 et les références citées.

Comme le relève la Haute Cour, cette vision des choses est contestée par une partie de la doctrine. Hermann²⁶⁷ propose ainsi de distinguer selon que la garantie implique ou non une couverture absolue et intégrale du risque du créancier. Si tel n'est pas le cas (par exemple parce que l'actionnaire se limite à fournir une lettre de confort), il faut admettre que la motivation de l'actionnaire est avant tout économique (obtenir un taux d'intérêt plus avantageux) si bien que l'application de l'art. 65 LIFD ne se justifie pas. Si, en revanche, la garantie apporte une couverture intégrale du risque (lorsqu'on est par exemple en présence de structures de financement de type back-to-back), il sied de considérer que la motivation de l'actionnaire est avant tout fiscale et la question d'une sous-capitalisation se pose.

Cela étant, cette conception, jugée trop empreinte de considérations subjectives qui ne sont plus pertinentes en droit actuel, n'est pas suivie par la Haute Cour²⁶⁸. Pour le Tribunal fédéral, se ralliant en cela notamment à Böhi²⁶⁹, il convient plutôt d'examiner si la fortune personnelle de l'actionnaire ou du proche est mise à contribution comme substrat de responsabilité («Haftungssubstrat») en contrepartie du prêt accordé par le tiers²⁷⁰.

En conséquence, lorsqu'un prêt accordé par un tiers fait l'objet de garanties réelles portant sur des actifs de la société emprunteuse et qu'en sus l'actionnaire ou un proche est débiteur solidairement responsable du prêt, il faut déterminer dans quelle mesure la garantie personnelle fournie remplit économiquement la fonction de capital propre. Tel peut être le cas lorsque la garantie réelle est insuffisante pour garantir, à elle seule, le montant du prêt accordé, car en pareille situation, il faut présumer que la part du prêt qui dépasse le montant couvert par la garantie réelle a été accordée en raison de la garantie personnelle fournie par l'actionnaire, la preuve que le financement concret est conforme aux conditions du marché restant réservée²⁷¹.

En l'espèce, le Tribunal fédéral part donc simplement du montant du prêt litigieux (CHF 18'000'000) et constate que la valeur comptable, respectivement vénale, des immeubles était de CHF 17'825'570. Aussi, la partie du prêt excédant ce montant doit être considérée comme mise à disposition par un proche de l'actionnaire²⁷². Peu importe à cet égard

²⁶⁷ Charles HERMANN, Être ou ne pas être sous-capitalisé, in *L'expert-comptable suisse* 12/1998, p. 1359 ss.

²⁶⁸ Arrêt commenté, consid. 7.2.

²⁶⁹ Reto BÖHI, *Das verdeckten Eigenkapital im Steuerrecht*, Berne 2014, p. 248.

²⁷⁰ Arrêt commenté, consid. 7.2.

²⁷¹ Arrêt commenté, consid. 7.3.

²⁷² Arrêt commenté, consid. 7.5.

qu'en l'espèce la Fondation n'ait exigé la garantie d'un proche que pour s'assurer de la correcte gestion de la société et pour éviter le nantissement des actions. Selon notre Haute Cour, l'on ne saurait en effet déduire de cette seule circonstance que le financement est conforme au marché²⁷³.

2. Commentaires

Cette affaire a le mérite de clarifier la portée d'une exigence importante. En bonne logique, le raisonnement suivi par le Tribunal fédéral est également applicable à l'art. 29a LHID aux fins des impôts cantonaux et communaux sur le capital.

Cela étant, il sied d'observer que la nécessité de faire le départ entre un prêt octroyé par un véritable tiers et celui consenti (garanti) par un proche ne se pose pas dans le cadre des règles de sous-capitalisation qui se développent actuellement au niveau international sous l'impulsion du projet BEPS de l'OCDE. Cette autre approche, par exemple déjà pratiquée par l'Allemagne et reprise par l'action BEPS N 4, consiste à adopter une règle de limitation des intérêts. En substance et sous réserve de plusieurs exceptions, l'action N 4 recommande une approche fondée sur un ratio déterminé (entre 10% et 30%) qui limite les déductions nettes d'une entité au titre d'intérêts et de paiements économiquement équivalents à des intérêts à un certain pourcentage de son résultat avant charges d'intérêts, impôts, amortissement et provisions (EBITDA). Or, ce ratio s'applique en principe tant entre parties liées qu'entre tiers²⁷⁴. Au niveau européen, cette règle a également été reprise par la nouvelle directive anti-évasion fiscale du 12 juillet 2016²⁷⁵. La compatibilité de ce type de règles est toutefois controversée, que ce soit sous l'angle du droit constitutionnel²⁷⁶, du droit de l'Union européenne²⁷⁷, et finalement du droit conventionnel, singulièrement au regard de la clause de non-discrimination de l'art. 24 (4)

²⁷³ Arrêt commenté, consid. 7.4.

²⁷⁴ OCDE, Action 4 – Rapport final, n° 49 et ss.

²⁷⁵ Voir art. 4 de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12.7.2016, JO L 193 du 19.7.2016, p. 1–14; voir aussi art. 13 de la proposition de directive du Conseil du 25 octobre 2016 concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés, COM (2016) 685 final, 2016/0337 (CNS) et art. 69 et de la proposition de directive du Conseil du 25 octobre 2016 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2016) 683 final, 2016/0336 (CNS).

²⁷⁶ Voir en Allemagne, décision du Bundesfinanzhof du 14.10.2015, IR 20/15 et à ce sujet notamment LAMPERT/MEICKMANN/REINERT, Germany – Article 4 of the EU Anti Tax Avoidance Directive in Light of the Questionable Constitutionality of the German “Interest Barrier” Rule, European Taxation 2016/56, p. 323.

²⁷⁷ Voir à ce sujet notamment VAN OS, Interest Limitation, p. 184 et ss.

MC OCDE²⁷⁸. Il sera donc intéressant de suivre l'évolution du droit suisse en ce domaine.

TF 2C_1088/2014 du 26 octobre 2015 [Report de pertes, continuité économique et société immobilière] (Thierry Obrist)

1. Faits

Une société anonyme ayant subi des pertes importantes par le passé (plus de CHF 10 millions de pertes reportées dont presque 5 millions compensables fiscalement) cesse son activité industrielle en 2007 et acquiert des biens immobiliers de ses actionnaires pour plus de CHF 30 millions. Les années suivantes, la société demande à compenser les revenus immobiliers avec des pertes reportées subies alors qu'elle exerçait une activité industrielle, ce qui est refusé par l'administration fiscale.

2. Droit

Après avoir mentionné (mais sans l'appliquer) la pratique de la vente d'un manteau d'actions dans lequel les pertes de la société reprise ne sont pas compensables fiscalement, le Tribunal fédéral refuse la déduction des pertes en retenant l'existence d'évasion fiscale. Dans ce cadre, il est retenu que a) le critère objectif de la réalisation une économie fiscale est évident si la compensation des pertes avec du bénéfice immobilier devait être acceptée, b) que la structure est insolite dans le sens où, sans l'aspect fiscal, un propriétaire immobilier n'aurait pas soumis ses immeubles au risque des créiteurs et qu'il n'est pas usuel de vendre des immeubles à une société avec autant de pertes en lui accordant un prêt de presque CHF 9 millions, c) qu'il y a pas de raisons (critère subjectif) justifiant l'opération autre que celle de l'intention d'économiser des impôts.

3. Commentaires

L'arrêt représente une nouvelle application de la pratique sur la continuité économique qui a déjà fait parler d'elle en cas de restructuration de sociétés de capitaux disposant de pertes fiscalement compensables. Dans les arrêts rendus dans ce contexte, le Tribunal fédéral avait consacré une sorte d'exigence de continuité économique de l'activité

²⁷⁸ Peter HONGLER/Reto BÖHL, Unterkapitalisierung oder verdecktes Eigenkapital? Eine rechtliche und steuerpolitische Analyse der Schweizer Rechtspraxis unter besonderer Berücksichtigung von BEPS Action 4, IFF Forum 2016/2, p. 126 et ss; MARRES, Interest deduction limitations: When to apply articles 9 and 24(4) of the OECD Model, European taxation 2016, p. 2 ss; voir aussi FROSS/HEMMERLE, Vereinbarkeit und Wechselwirkungen von Unterkapitalisierungs- und Zinsschränkenregelungen mit dem Dealing-at-Arm's-Length-Grundsatz, IFF Forum 2015/3, p. 201 ss.

des sociétés pour que la reprise des pertes reportées par la société reprenante soit possible²⁷⁹. Comme nous le disions dans cette même revue en 2012²⁸⁰, l'examen de la continuité économique ne saurait, à notre sens, dépasser le cadre strict de l'évasion fiscale et l'absence de continuité économique ne peut être qu'un indice en faveur de l'évasion fiscale. C'est par ailleurs ce qui ressort de la Circulaire AFC sur les restructurations qui, si elle est bien lue, prévoit que la cessation d'activité de la société reprise au reprenant n'est autre qu'un indice de présence d'évasion fiscale²⁸¹.

L'arrêt commenté ne saurait être examiné sous l'angle du transfert d'un manteau d'actions dans la mesure où l'actionnariat n'a pas changé. Il est vrai en outre que la décision n'est pas rendue dans le cadre d'une restructuration au sens strict (fusion, scission, etc.) mais plutôt d'une réorganisation de l'activité d'une société de capitaux (changement d'activité et acquisition de biens immobiliers). Cela dit, ce contexte particulier ne doit pas faire perdre de vue que la loi ne prévoit pas expressément le critère de continuité économique de la société reprise par la société reprenant et que l'autorité fiscale ne peut refuser un report de pertes qu'aux conditions – très strictes – de l'évasion fiscale. Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral passe sous silence les avantages autres que fiscaux que pourrait générer la «création» d'une société immobilière, en particulier quant aux modes de financement et à la possibilité, légale, de thésauriser les rendements immobiliers et d'en différer la distribution en vue par exemple de l'acquisition de nouveaux immeubles. A notre sens, ces aspects auraient mérité une attention plus accrue de la part du Tribunal fédéral. En effet, l'existence d'objectifs autres que fiscaux sous-tendant à la réorganisation aurait pu conduire le Tribunal fédéral à exclure l'application de l'évasion fiscale et à admettre le report de pertes.

TF 2C_469/2015, 22 février 2016 [Réduction pour participations, conditions de durée et pourcentage de détention] (Denis Berdoz)

1. Faits

La société A. AG, cotée en bourse, dont le siège se trouve dans le canton de Zoug, détenait en 2011 une participation de 100% dans la société B. AG, également à Zoug. Cette dernière a pour but statutaire

²⁷⁹ Thierry OBRIST / Lino HÄNNI, Report de pertes, continuité économique et rattachement des facteurs fiscaux, évolution de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de report de pertes in RDAF 2012 II, p. 387ss.

²⁸⁰ Ibid.

²⁸¹ Circulaire AFC n° 5 sur les restructurations, ch. 4.1.2.2.4., p. 32: «Il y a évasion fiscale notamment [...] si une exploitation transférée par fusion cesse peu après la fusion».

d'investir et de prendre des participations dans d'autres sociétés et d'exercer une activité financière. En 2009, B. AG détenait une participation de 3.53% dans la société cotée, D. AG. Au fil des années, B. AG a augmenté par acquisitions successives sa participation à 3.93% (au 13 septembre 2010) et finalement à 11.75%. Cette participation a été vendue le 13 septembre 2011 avec un gain à un tiers indépendant.

Le 12 juin 2012, la société A. AG a absorbé sa filiale B. AG et a succédé dans les droits et obligations de cette dernière. Dans la déclaration fiscale 2011 de B. AG, A. AG a fait valoir la réduction pour participations sur la partie du gain en capital correspondant à la vente de 3.93% de la participation qui a été détenue pendant une année au moins. Elle n'a pas revendiqué la réduction pour participations sur le solde du gain provenant de la vente des 7.82% restants du fait que la condition de détention d'une année de l'art. 70 al. 4 let. b LIFD n'était pas remplie.

L'administration fiscale du canton de Zoug a refusé d'accorder la réduction pour participations au motif que B. AG n'a pas détenu une participation d'au moins 10% pendant 12 mois. Sur réclamation de A. AG, l'administration fiscale du canton de Zoug a donné raison à la société contribuable en accordant la réduction pour participations à concurrence de 3.93%. Le Tribunal administratif du canton de Zoug a confirmé la décision sur réclamation suite à un recours de l'Administration fédérale des contributions²⁸². Cette dernière a recouru au Tribunal fédéral par la voie du recours en matière de droit public.

2. Droit

Le Tribunal fédéral a dû se prononcer pour la première fois sur l'interprétation de l'art. 70 al. 4 let. b LIFD dans sa version de 2007, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011, et décider si les conditions de quote-part minimale de 10% et de durée de détention d'au moins une année doivent être cumulativement remplies ou au contraire si elles sont indépendantes l'une de l'autre. Dans la deuxième hypothèse, la réduction pour participations s'appliquerait sur la vente d'une participation inférieure à 10% détenue pendant au moins une année dès qu'une participation d'au moins 10% est cédée. Il faut noter que c'est surtout la version allemande de l'art. 70 al. 4 let. b LIFD, plus que la version française, qui est sujette à interprétation.

Notre Haute Cour rappelle tout d'abord que la réduction pour participations sur les gains en capital a été introduite par la Réforme I de

²⁸² Décision du TAF du 2.4.2015, A-2014/12.

l'imposition des entreprises. Parmi les conditions à remplir, celles-ci sont énoncées notamment à l'art. 70 al. 4 let. b LIFD, à savoir la vente d'une participation d'au moins 10% (20% jusqu'à fin 2010) et une durée de détention d'au moins un an. Le texte de cette disposition a fait l'objet de deux versions successives: la première du 10 octobre 1997, en vigueur du 1^{er} janvier 1998 au 31 décembre 2010 et la seconde datée du 23 mars 2007, introduite par la Réforme II de l'imposition des entreprises en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011. Les deux formulations sont les suivantes (avec les modifications pertinentes pour l'analyse mises en évidence):

Texte de l'art. 70 al. 4 let. b LIFD selon la version du 10 octobre 1997

Kapitalgewinne werden bei der Berechnung der Ermässigung nur berücksichtigt:
sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 20 Prozent des Grund- und Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmacht und als solche während mindestens eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war.

Les bénéfiques en capital n'entrent dans le calcul de la réduction que:

si la participation aliénée était égale à 20 pour cent au moins du capital ou du capital social d'une autre société et si la société de capitaux ou la société coopérative l'a détenue pendant un an au moins.

Texte de l'art. 70 al. 4 let. b LIFD selon la version du 23 mars 2007

Kapitalgewinne werden bei der Berechnung der Ermässigung nur berücksichtigt:
wenn die veräusserte Beteiligung mindestens 10 Prozent des Grund- und Stammkapitals einer anderen Gesellschaft betrug und während mindestens eines Jahres im Besitz der veräussernde ...

Les bénéfiques en capital n'entrent dans le calcul de la réduction que:

si la participation aliénée était égale à 10 pour cent au moins du capital ou du capital social d'une autre société ou et que la société de capitaux ou la société coopérative l'a détenue pendant un an au moins.

Le Tribunal fédéral invoque tout d'abord un arrêt du 15 janvier 2013²⁸³, dans lequel il s'était déjà penché sur la question du délai de détention minimum dans le cadre de la transformation en neutralité fiscale d'une raison individuelle en société anonyme. Dans ce cas, un entrepreneur avait apporté à une nouvelle société anonyme qu'il contrôlait avec son épouse son exploitation avec les parts d'une société à responsabilité limitée qu'il détenait dans sa fortune commerciale. La nouvelle société anonyme ayant vendu les parts de la société à responsabilité limitée moins d'un an après les avoir reçues en contribution, elle revendiquait néanmoins la réduction pour participations. Le Tribunal fédéral a jugé que la société anonyme était sujette au délai minimum de détention d'un an avant de pouvoir bénéficier de la réduction

²⁸³ Arrêts du TF du 15.1.2013, 2C_787/2012 et 2C_788/2012 in: RDAF 2013 II 380.

pour participations et que la période de détention antérieure de l'entrepreneur avant la transformation ne pouvait pas être attribuée à la société anonyme sur la base d'une interprétation économique de la notion de détention, car l'exigence de détention d'au moins une année se rapporte explicitement à la personne morale aliénante et non pas aux porteurs de parts de cette dernière. Dans cet arrêt²⁸⁴, le Tribunal fédéral relève que la durée minimum de détention a notamment pour but d'exclure du champ de la réduction pour participations les plus-values réalisées sur le portefeuille de négociation des courtiers en valeurs mobilières, de même que tous les gains en capital engrangés à court terme. Le Tribunal fédéral en conclut que le texte légal est clair et exclut toute interprétation qui tendrait à restreindre l'exigence d'une durée de détention minimum d'un an²⁸⁵.

Le Tribunal fédéral a relevé que les deux versions de 1997 et 2007 du texte allemand n'étaient pas identiques (le texte français n'a subi que des modifications mineures). En particulier, la première version pouvait être interprétée de diverses manières et que le terme «als solche» pouvait se rapporter à toute participation (quel qu'en fût le pourcentage) détenue pendant au moins une année. La doctrine majoritaire, qui supportait cette interprétation, en tirait la conclusion que les conditions de vente d'une participation minimum et de durée de détention n'étaient pas cumulatives²⁸⁶.

Le Tribunal fédéral s'est enfin penché sur les méthodes d'interprétation des normes légales en rappelant que le point de départ est l'interprétation littérale et que si le texte est clair et reflète le sens véritable de la norme, il n'est pas nécessaire de recourir à d'autres méthodes d'interprétation, telles que les méthodes historique, systématique et téléologique (pluralisme des méthodes). Notre Haute Cour a conclu que le texte légal dans sa nouvelle version en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011 était clair, dépourvu de toute ambigüité et conforme au but de la loi, de sorte qu'il n'y avait pas de raisons de s'en écarter. Les conditions de pourcentage et de durée de détention sont donc cumulatives et la réduction pour participations ne peut s'appliquer qu'à la vente d'une participation de 10% au moins et ayant été détenue pendant une année au moins. Il ne se justifie dès lors pas d'appliquer d'autres méthodes d'interpréta-

²⁸⁴ Arrêt commenté, consid. 3.3.

²⁸⁵ Arrêt commenté, consid. 2.3.8.

²⁸⁶ Notamment Marco GRETER, *Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht*, Zurich 2000, p. 183-184; DUSS/ALTORFER, in: Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS (éd.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Band I/2a, DBG, 1^{re} éd. 2000, N 25-28 ad art. 70. Denis BERDOZ, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [(éd.) *Commentaire romand LIFD*, 2017, N 66-67 ad art. 70.

tion dans ce cas de figure. Il est enfin noté qu'une grande partie de la doctrine a également revu sa position depuis l'entrée en vigueur de la nouvelle version de l'art. 70 al. 4 let. b LIFD et considère désormais que le nouveau texte légal exige que les conditions de pourcentage et de détention minimaux soient cumulativement applicables²⁸⁷.

3. Commentaires²⁸⁸

Comme indiqué ci-dessus, notre Haute Cour a tranché une question qui divisait la doctrine depuis de nombreuses d'années, soit déjà lors de l'introduction de la première version de l'art. 70 al. 4 let. b LIFD, le 1^{er} janvier 2008, et que le texte modifié de la disposition actuelle n'a pas totalement clarifié. En effet, malgré la correction du texte allemand et l'adjonction du terme «*und*» («et») en lieu et place de «*als solche*» («en tant que telle»), l'interprétation selon laquelle le terme «et» ferait uniquement référence à la participation cédée au sens de l'art. 69 LIFD reste possible. Ainsi, il suffirait que la participation cédée (quel soit son pourcentage) ait été détenue pendant une année au moins et que la société cédante ait à un moment détenu au moins 10% dans la société cédée pour bénéficier de la réduction pour participations. Dans ce cas, les arguments de la société contribuable auraient dû être admis et la réduction pour participations partiellement appliquée, puisque la quote-part de participation vendue s'élevait à plus de 10% et une partie de celle-ci (3.93%) a été détenue pendant un an au moins.

Notre Haute Cour a retenu une autre interprétation, à savoir que la quote-part minimale vendue (soit au moins 10%) et la durée de détention (un an au moins) s'appliquent cumulativement. Il convient de souligner que les travaux législatifs de la Réforme II ne contiennent aucune indication sur les raisons des modifications apportées au texte allemand. Il n'est pas donc possible de déduire de cette modification rédactionnelle une éventuelle intention du législateur de clarifier la question d'interprétation qui nous occupe. Enfin, la jurisprudence citée par le Tribunal fédéral²⁸⁹ à l'appui de son analyse ne convainc pas, car elle ne se prononce que sur la durée de détention minimum (en relation avec la volonté d'imposer les gains réalisés à court terme), mais pas sur la question du pourcentage de détention minimale.

²⁸⁷ Stefan OESTERHELT, *Beteiligungsabzug bei Teilveräusserungen*, Revue fiscale 2010, p. 910 ss.

²⁸⁸ Cf. également commentaires de Stefan OESTERHELT, *Haltedauer beim Beteiligungsabzug*, Revue fiscale 2016, p. 394-402.

²⁸⁹ Arrêts du TF du 15.1.2013, 2C_787/2012 et 2C_788/2012, in: RDAF 2013 II 380.

Néanmoins, il n'est pas contestable que la décision du Tribunal fédéral est compatible avec le texte de l'art. 70 al. 4 let. b LIFD; elle a également le mérite de prévenir des abus éventuels. En effet, si la décision avait été différente, des sociétés désirant vendre une participation inférieure à 10% détenue pendant une année auraient pu être tentées d'acquérir, sans véritable motif économique, un paquet supplémentaire d'actions juste pour atteindre le seuil de 10% peu avant la vente et bénéficier ainsi de la réduction pour participations au moins partiellement.

Cette décision ne résout toutefois pas toutes les questions d'interprétation et les questions suivantes restent encore ouvertes:

1. Une société a détenu une participation de 10% pendant plus d'une année et fait l'achat d'une participation supplémentaire de 2% peu avant de vendre la totalité.

Dans ce cas se pose la question de savoir si la réduction pour participations est accordée sur 10% seulement ou également sur les 2% détenus pendant moins d'une année. Contrairement à l'état de faits mentionnés ci-dessus, la condition du pourcentage vendu et de la durée de détention sont cumulativement remplies. L'Arrêt commenté ne répond pas directement à cette question, ni du reste la Circulaire sur la réduction pour participations²⁹⁰.

Une interprétation littérale ne s'opposerait pas à notre sens à l'octroi de la réduction pour participations sur la part de 2% qui a été détenue pendant moins d'un an.

2. Une société a détenu une participation de 15% pendant plus d'une année (valeur réelle CHF 7'500'000). Durant l'année 2 elle vend 3% (solde 12%); durant l'année 3 elle vend 5% (solde 7%); durant l'année 4 elle vend 6% (solde 1%) et durant l'année 5, le dernier 1% est vendu.

Dans ce cas, la question est de déterminer si la réduction pour participations s'applique à chaque vente partielle inférieure à 10%. Selon la pratique de l'Administration fédérale des contributions, seule la vente de l'année 4 pourrait bénéficier de la réduction pour participations, car avant les ventes des années 2 et 3, la participation n'avait pas encore passé en dessous de 10% et c'est durant cette année que la participation résiduelle devient inférieure à 10%²⁹¹. La vente de l'année 5 ne bénéficiera de la réduction que si la valeur résiduelle du solde de 1% est supérieure à CHF 1'000'000.

²⁹⁰ Stefan OESTERHELT, Haltedauer beim Beteiligungsabzug, Revue fiscale 2016, p. 394, 400.

²⁹¹ Stefan OESTERHELT, Haltedauer beim Beteiligungsabzug, Revue fiscale 2016, p. 394, 401.

Dans son Message, sur la Réforme de l'imposition des entreprises II, le Conseil fédéral explique que «Celui qui a rempli cumulativement les critères objectifs d'obtention de la réduction pour participations sur les gains d'aliénation ne doit toutefois plus être forcé, en pratique, de vendre chaque fois ou la même année d'exercice une participation minimale de 10% (voir les explications au ch. 2.4.2, al. b, de la Circulaire de l'AFC no 9 du 9 juillet 1998, Archives 67 117). Il doit maintenant avoir le droit, pour les participations concernées, d'obtenir la réduction pour participations même si les ventes correspondantes se font de manière successive sur plus d'une année d'exercice, à la condition que le critère alternatif de la valeur minimale (valeur vénale d'au moins un million de francs) soit rempli à la fin de l'année fiscale précédant la vente. On applique ainsi le principe «une fois remplie, une condition est toujours remplie»²⁹².

Selon S. Oesterhelt, on peut déduire du principe «une fois remplie, une condition est toujours remplie» qu'il suffit qu'une société détienne ou ait détenu à un moment donné une participation d'au moins 10% pour pouvoir vendre des parts inférieures à 10% avec le bénéfice de la réduction pour participations, que ce soit durant le même exercice ou au cours d'exercices différents pour autant que durant l'exercice précédent, la société cédée ait détenu une participation de 10% ou ayant une valeur vénale de CHF un million au moins. En d'autres termes, des ventes partielles inférieures à 10% seraient possibles (échelonnées sur un ou plusieurs exercices) même si aucune vente préalable d'au moins 10% n'a eu lieu; il suffirait seulement que la condition objective d'une détention de 10% au moins soit ou ait été une fois remplie, et ce, même si la participation résiduelle détenue reste supérieure à 10%. Cette interprétation se heurte toutefois au texte de l'art. 70 al. 4 let. b LIFD qui fait expressément référence à une première vente d'au moins 10%. Pour notre part, la condition d'une vente préalable d'au moins 10% est justifiée sous peine de vider de sa substance la première partie de l'art. 70 al. 4, let. b LIFD, car sinon l'application de la réduction pour participations ne dépendrait plus que de la détention, présente ou passée, d'une participation d'au moins 10% pendant une année, ce qui ne correspond pas au texte légal ni à l'intention du législateur. Cette interprétation a été confirmée par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 22 avril 2016²⁹³. Dans ce cas, une société avait vendu une participation de 1.25% sur un total de 23.55% et s'était vue refuser la réduction pour participations.

²⁹² FF 2005, p. 4549.

²⁹³ Arrêts du TF du 22.4.2016, 2C_701/2015 et 2C_702/2016, consid. 3.3.3 et 3.4.

En revanche, il serait souhaitable (en dépit du texte légal) qu'après la vente d'une participation d'au moins 10%, les ventes subséquentes partielles inférieures à 10% soient possibles même si le pourcentage des participations résiduelles encore détenues par la société après une première vente de 10% reste au-dessus de 10%. Il n'y a en effet pas de motif pertinent de désavantager une société qui détiendrait encore plus de 10% de participations après une vente préalable (en la contraignant de vendre encore au moins 10% pour bénéficier de la réduction pour participations) par rapport à une société qui détiendrait moins de 10%.

Enfin, s'il est clair que la cession de droits de participation inférieurs à 10% avec le bénéfice de la réduction pour participations n'est possible que si cette vente intervient à partir du 1er janvier 2011 (date de l'entrée en vigueur de la nouvelle disposition), l'exigence fixée par la Circulaire AFC No 27 du 17 décembre 2009 sur la réduction pour participations (ch. 2.3.3) que les participations doivent être tombées au-dessous de 10% également à la suite d'une vente effectuée après le 31 décembre 2010 est discutable, car non soutenue par le texte légal. Ainsi, des ventes partielles de moins de 10% effectuées après le 31 décembre 2010 devraient être possibles avec le bénéfice de la réduction pour participations si à un moment donné (soit avant ou après le 31 décembre 2010), une première vente de 10% a eu lieu.

3. Double imposition internationale

ATF 141 II 447 du 5 mai 2015 [Swap Case, critère du «bénéficiaire effectif» dans la CDI- Danemark, obligation de transférer les dividendes reçus dans un «Total Return Swap»] (Raphaël Gani)

1. Faits

Une banque danoise (ci-après: la Banque) a déposé auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC) des demandes de remboursement de l'impôt anticipé sur des dividendes que lui avaient versés plusieurs sociétés suisses pour les années 2006 à 2008. Après avoir accepté un premier remboursement pour la période 2006, l'AFC a refusé les remboursements ultérieurs et a demandé le remboursement effectué à tort selon elle, arguant que la Banque n'était pas la bénéficiaire effective des dividendes reçus. Le Tribunal administratif fédéral (TAF) avait donné raison à la Banque en admettant la légitimité de la demande de remboursement de l'impôt, alors que le Tribunal fédéral a admis le recours interjeté par l'AFC et refusé en dernière instance le versement de l'impôt en retour.

Le contexte dans lequel s'est déroulé le versement des dividendes est le suivant: la Banque avait conclu des contrats de «Total return swap» avec des sociétés ou d'autres banques résidentes d'Allemagne, du Royaume-Uni, des Etats-Unis ou de France.

Le contrat de swap consistait pour la Banque à verser l'équivalent de la performance totale (gain de change et dividende complet) de sociétés suisses (sous-jacent) pendant une période déterminée. En contrepartie, l'investisseur étranger versait à la Banque un intérêt et une marge. Comme l'indique l'arrêt²⁹⁴, par le biais de l'opération de swap la Banque échangeait le revenu de l'action d'une société suisse contre un autre revenu (un intérêt et une marge).

Pour compléter cet état de fait, on mentionnera encore que la Banque se couvrait du risque généré par le contrat de swap en achetant simultanément les sous-jacents du panier d'action suisses. Ainsi, lorsque la Banque devait verser l'équivalent de la performance des actions des sociétés suisses, elle s'assurait de recevoir un même revenu par les dividendes et la plus-value sur les titres acquis.

2. *Droit*

Notre Haute cour commence par rappeler le principe selon lequel l'impôt anticipé suisse peut être obtenu en remboursement par l'ayant droit qui avait au moment de l'échéance de la prestation imposable le droit de jouissance sur les éléments de fortune ayant générés le rendement (art. 21 al. 1 lit. a LIA), mais qu'en revanche, pour le bénéficiaire qui n'est pas un résident en Suisse à ce moment-là, l'impôt n'est en principe pas récupérable. Pour ce dernier, seule l'application d'une convention de double imposition peut lui permettre d'obtenir en tout ou partie le remboursement de l'impôt anticipé suisse.

En l'espèce, la Convention entre la Confédération suisse et le Royaume du Danemark du 23 novembre 1973 (CDI-DK), telle qu'applicable aux dividendes versés entre 2006 et 2008, prévoyait uniquement que «les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat». Selon l'interprétation littérale de cette disposition, couplée avec l'art. 26 CDI-DK, l'Etat de source (ici la Suisse) devait rembourser intégralement l'impôt anticipé prélevé dès lors que la Banque était une résidente danoise au sens de la convention.

En premier lieu, les Juges devaient déterminer si malgré l'absence d'exigence spécifique du critère de bénéficiaire effectif dans le texte

²⁹⁴ Arrêt commenté, consid. 6.1.2.

conventionnel, le bénéficiaire de la CDI-DK était implicitement restreint par cette notion. Dans un long développement, le TF interprète la convention suivant les principes du droit international conventionnel et en particulier, en s'appuyant sur la Convention de Vienne sur le droit des traités qui prévoit que les Etats doivent exécuter un traité de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. Il en résulterait un «test de l'absurde» qui permettrait aux Etats contractants qui constatent un résultat manifestement absurde ou déraisonnable, qu'ils n'auraient pas pu vouloir de bonne foi, de corriger ce résultat. Dans le prolongement de ce mode d'interprétation, il est constaté qu'à la fois du côté suisse et du côté danois, la réserve implicite du bénéficiaire effectif était admise. Du côté suisse, c'est la proposition de modification de l'art. 10 CDI-DK et le Message du Conseil fédéral²⁹⁵ qui permettrait de l'admettre. Du côté danois, la doctrine et la jurisprudence auraient admis cette position, même si cela n'est le cas que depuis récemment²⁹⁶.

En conséquence, le TF entre en matière sur l'existence d'une clause du bénéficiaire effectif dans la CDI-DK même en l'absence de mention expresse dans son texte.

Ceci admis, il restait à vérifier si, *in casu*, la Banque était la bénéficiaire effective des dividendes reçus, compte tenu du mécanisme de swap. Notre Haute cour rappelle que l'élément essentiel de cette notion consiste dans le pouvoir de disposition sur le revenu. Le bénéficiaire effectif doit être en mesure de contrôler l'utilisation du revenu et d'en avoir pleine jouissance sans que ce pouvoir ne soit limité par une obligation légale ou contractuelle, ce qui permet d'éviter qu'une société disposant de pouvoirs limités ne soit interposée entre le créancier et le débiteur aux fins de bénéficier des avantages d'une CDI. Tant le Tribunal administratif fédéral (TAF) que le TF ont repris à leur compte les critères de la notion de bénéficiaire effectif dégagés par BAUMGARTNER²⁹⁷. En revanche, ils ont divergé sur leur application au cas d'espèce. En effet, comme l'écrit BAUMGARTNER, le pouvoir de disposition ne peut pas être reconnu – et partant le récipiendaire n'est pas le bénéficiaire effectif – lorsque deux conditions sont réunies: d'une part, il doit exister un lien de dépendance entre le fait de recevoir les revenus grevés et l'obligation de les transférer à un tiers; d'autre part, l'obligation de transférer les revenus acquis doit dépendre de l'existence même

²⁹⁵ FF 2010, p. 89.

²⁹⁶ Arrêt commenté, consid. 4.4.2, visiblement depuis 2012.

²⁹⁷ Beat BAUMGARTNER, *Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, Thèse, Zurich 2010, spécialement p. 229 ss.

des revenus. Ainsi²⁹⁸, n'est pas bénéficiaire effectif celui qui voit son pouvoir de disposition et d'utilisation des dividendes «restreint du fait d'une obligation juridique ou contractuelle de transférer les revenus reçus, et que cette obligation de transfert est en rapport de causalité avec l'obtention du revenu». Or, selon le TAF, il n'y a pas d'interdépendance juridique entre les contrats de swap et les contrats d'acquisition des actions sous-jacentes: il n'y avait selon cette instance en particulier aucune obligation juridique de recourir à la couverture des risques liés aux swaps, ni un devoir de transfert des dividendes reçus. Il n'y avait pas non plus une telle obligation de fait. A l'inverse, le TF en analysant les risques pris par la Banque et les diverses parties aux contrats estime que la Banque s'est contentée des intérêts et de la marge prévus par le contrat de swap et que sans couverture des risques liée à l'achat d'actions sous-jacentes, il ne lui aurait pas été possible de conclure les swaps à ces conditions. Dès lors que le swap a été conclu au même moment que l'achat et la vente des actions et que ces acquisitions ont été possibles grâce aux intérêts versés par les cocontractants aux swaps, la Banque avait ainsi de multiples raisons qui la contraignaient *de facto* à acheter les actions.

En conclusion, le TF estime que «d'un point de vue économique, l'obtention des dividendes était ainsi liée d'une telle manière à l'obligation contractuelle de fournir des prestations aux contreparties de contrats de swap, que l'on peut conclure à une obligation de fait de transférer les dividendes. Cela signifie également que l'on peut considérer comme rempli le critère mentionné plus haut de l'interdépendance [...] entre l'obtention des dividendes et le transfert des montants reçus.» Ainsi, la Banque n'est pas la bénéficiaire effective des dividendes distribués par les sociétés suisses et le remboursement de l'impôt anticipé ne peut donc pas être fondé sur la CDI-DK. Le recours de l'AFC a donc été admis et le remboursement de l'impôt anticipé définitivement refusé.

3. Commentaires de Raphaël Gani

Le raisonnement de notre Haute Cour tient explicitement en deux temps. Il fallait en effet déterminer en premier lieu si la CDI-DK sur laquelle la Banque fondait son droit au remboursement de l'impôt anticipé exigeait – implicitement – du contribuable sollicitant le bénéfice de la convention qu'il soit le bénéficiaire effectif du revenu. Comme mentionné ci-dessus, le texte de la CDI-DK limitait explicitement le droit à ses bénéficiaires à la condition unique d'être résident d'un des Etats

²⁹⁸ Arrêt commenté, consid. 5.5.2.

contractants. En estimant que l'art. 10 CDI-DK contenait cependant implicitement en sus de la condition de la résidence une clause de bénéficiaire effectif, le tribunal s'est selon nous écarté à tort du texte conventionnel, pour deux motifs au moins.

Premièrement, la clause conventionnelle applicable en l'espèce a été négociée en 1973, à un moment où le Modèle OCDE lui-même ne contenait pas une telle référence. Or, construire une volonté commune des parties à l'acte comme incluant implicitement une telle clause alors qu'elle n'existait même pas dans le modèle nous paraît audacieux. Il appartenait aux parties contractantes de renégocier explicitement cette disposition (cf. *infra* à ce sujet) si elles entendaient véritablement limiter l'accès à la CDI aux seuls bénéficiaires effectifs des revenus. Le principe constitutionnel de la légalité (art. 127 al. 1 Cst. féd.) exige entre autres que l'impôt prélevé par l'Etat soit prévisible pour le contribuable. Dans le même sens, une absence d'imposition – ou un droit au remboursement de l'impôt prélevé – figurant clairement dans un texte conventionnel (CDI) ne devrait pas pouvoir être remis en cause sur la base d'une prétendue volonté commune des Etats contractants qui n'a pas été matérialisée dans le texte conventionnel. Le principe de la légalité s'y oppose à notre sens. Ce raisonnement s'applique également sur le plan international comme en l'espèce, nonobstant l'effet négatif des conventions de double imposition. Certes, cet effet négatif implique qu'une CDI ne peut pas constituer par elle-même une base légale aux fins de taxation d'un revenu. Cependant force est de constater qu'en l'espèce l'application de la CDI restreint le droit d'un Etat de prélever un impôt. Dans ce sens, l'interprétation et l'application d'une CDI doivent aussi être effectuées dans le respect du principe de la légalité.

D'autre part, dans sa version modifiée en vigueur dès le 22 novembre 2010, et qui ne concerne donc pas le cas d'espèce, on observera que le taux résiduel d'impôt dans l'État de source a été augmenté à 15%. A cette même date, les Etats contractants ont admis d'introduire une clause restreignant le dégrèvement de l'impôt source à ce taux résiduel de 15% uniquement si le contribuable est «le bénéficiaire effectif» de ces rendements (art. 10 al. 2 CDI-DK). Or, le Message du Conseil fédéral passe complètement sous silence l'introduction de cette exigence de bénéficiaire effectif, en se contentant d'indiquer: «Le fait d'accorder un droit d'imposition limité des dividendes provenant de portefeuilles d'investissements profitera également à la Suisse. Cette mesure pourrait en effet contribuer à mettre un terme à l'utilisation abusive de la CDI-DK, observée à plusieurs reprises ces derniers temps.» Mais le fait même d'introduire en 2010 expressément une clause anti-abus précisant que le dégrèvement ne

peut intervenir que si le contribuable est le bénéficiaire effectif du revenu pourrait être un aveu de la lacune préexistante. En effet, si comme l'interprète le TF, la clause du bénéficiaire effectif était véritablement déjà implicitement contenue dans la CDI-DK, soit il n'était pas nécessaire de l'introduire expressément, soit, le Message gouvernemental aurait dû expressément indiquer au législateur que la notion bien que formellement introduite ne constituait pas une exigence nouvelle. Ainsi, en omettant de préciser cet élément, force est de constater que le législateur semble admettre l'existence de la lacune.

En conclusion sur ce point, pour les motifs évoqués ci-dessus, il nous paraît erroné d'admettre implicitement l'existence d'une clause de bénéficiaire effectif dans la CDI-DK. Tout ceci constitue toutefois à présent de l'histoire du droit fiscal, la clause conventionnelle ayant été modifiée depuis lors.

En revanche, pour ce qui concerne la définition du bénéficiaire effectif, tant cet arrêt que l'arrêt 2C_895/2012 présenté ci-dessous doivent être salués en tant qu'ils clarifient de manière pertinente la définition du bénéficiaire effectif. La définition négative mise en avant par le TF (fondée sur la thèse de BAUMGARTNER) retient qu'un bénéficiaire ne peut pas être reconnu comme «bénéficiaire effectif» du revenu reçu, si son pouvoir de disposition sur le revenu et sa capacité d'utiliser ce revenu sont restreints par une obligation légale ou contractuelle de transférer les revenus reçus, et que cette obligation de transfert est en rapport de causalité avec l'obtention du revenu. Dite obligation peut résulter soit d'un contrat conclu préalablement au versement du dividende, soit de restrictions effectives dans le pouvoir de décision du bénéficiaire. Cet aspect suppose naturellement une analyse économique des faits et non pas une analyse de la situation juridique. Or, on observera que dans l'application de cette définition par le TF, la composante de risque supporté par l'entité bénéficiaire des revenus est très importante. En effet, l'entité qui réduit son risque – comme en l'espèce en achetant des sous-jacents – et réduit par conséquent également sa marge bénéficiaire sur l'opération sera considérée comme obligée de transmettre son revenu. A l'inverse, l'entité qui supporte un risque en conservant des sous-jacents sans nécessité ou ne couvre pas ses positions pourra plus facilement prétendre qu'elle est la bénéficiaire effective des revenus. Ainsi, le raisonnement tenu par le TF glisse d'une certaine manière d'une obligation *de facto* de retransmission qu'il assimile à une absence de risque supportée par l'entité. Certes, tant pour la question du swap et que des «*futures*»²⁹⁹ cette obligation de fait était

²⁹⁹ Cf. infra arrêt du TF du 5.5.2015, 2C_895/2012.

intimement liée à la couverture des risques par la banque danoise, mais il faut garder à l'esprit que cette analyse en termes de risque n'est pas nécessairement pertinente dans tous les cas et que seul le critère de l'obligation (légale ou contractuelle, juridique ou effective) doit prévaloir.

Au final, il nous paraît ainsi paradoxalement que si la banque danoise avait pris le risque de ne pas acquérir les valeurs suisses sous-jacentes au contrat de swap, mais par hypothèse d'autres titres suisses qu'elle considérerait comme comportant un meilleur potentiel, elle aurait pu être considérée comme la bénéficiaire effective des rendements, car la rémunération qu'elle versait à ses contreparties au swap n'aurait pas été directement dépendant des dividendes reçus de source suisse.

Il est aussi important de souligner que cette interprétation de la notion de bénéficiaire effectif est opérée par notre Haute cour sans se référer au Commentaire du Modèle OCDE. Dans son édition aujourd'hui applicable (i.e. la version 2014 de ce Commentaire), il a été précisé qu'une personne même en recevant directement le revenu peut ne pas être qualifiée de bénéficiaire effectif «parce que le droit du récipiendaire d'utiliser le dividende et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Cette obligation découle habituellement de documents juridiques pertinents, mais peut également exister en raison de faits et de circonstances qui montrent que, fondamentalement, le récipiendaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser le dividende et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Ce type d'obligation ne comprend pas les obligations contractuelles ou légales qui ne dépendent pas de la réception du paiement par le récipiendaire direct, comme les obligations qui ne dépendent pas de la réception du paiement et que le récipiendaire direct peut avoir en qualité de débiteur ou de partie à des transactions financières [...]. Lorsque le récipiendaire d'un dividende a effectivement le droit d'utiliser le dividende et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le «bénéficiaire effectif» de ce dividende.»

La ligne suivie par l'OCDE est guidée par les éléments de contrôle des revenus (sur un plan juridique ou dans les faits): le récipiendaire doit pouvoir décider de l'utilisation qu'il fait du dividende reçu. Le commentaire ajoute dans ce contexte que le récipiendaire qui cède les revenus devant bénéficier du dégrèvement peut malgré tout être qualifié de bénéficiaire effectif dans la mesure toutefois où cette cession ultérieure est librement consentie, c'est-à-dire qu'elle n'est pas liée à l'obtention des revenus. Toutefois, le Modèle traite expressément des

«obligations qui ne dépendent pas de la réception du paiement et que le récipiendaire direct peut avoir en qualité de débiteur ou de partie à des transactions financières». Cette restriction doit-elle être comprise comme qualifiant toute institution impliquée dans une transaction financière de bénéficiaire effective? Il ne nous semble pas que l'OCDE ait voulu une telle solution. Bien au contraire, cette mention spécifique ne peut être comprise que comme une obligation de contextualisation de l'interprétation. Certes, le cadre de transactions financières peut justifier un certain manque de contrôle sur les revenus distribués. Il ne doit pas cependant constituer un blanc-seing pour admettre que toutes les transactions intervenant dans un tel cadre doivent, même en l'absence de contrôle par le récipiendaire, être considérées comme versées à l'ayant droit effectif. Il nous semble ainsi que malgré l'omission de la référence au Commentaire 2014 du Modèle OCDE, la ligne du Tribunal fédéral est cohérente avec les engagements de la Suisse dans le cadre de l'OCDE.

TF 2C_895/2012 du 5 mai 2015 [Remboursement de l'impôt anticipé pour une banque (relation Suisse/Danemark): bénéficiaire effectif, substance over form, violation des transactions boursières, opérations de couverture] (Raphaël Gani)

1. Faits

Une banque danoise a acheté 40'000 actions de sociétés qui étaient cotées au Swiss Market Index (SMI) le 19 février 2007 pour un montant de l'ordre de 3,7 milliards CHF. Le même jour, la banque a conclu avec des personnes qui n'étaient résidentes ni du Danemark ni de la Suisse des contrats de vente à terme («*futures*») pour le même montant avec échéance au 15 mars 2007 (période prolongée par un «*rolling*» avec nouvelle vente au 15 juin 2007). Le résultat global des achats par la banque danoise et des opérations de vente de «*futures*» a été positif pour la contribuable qui, selon les faits retenus par le TF, a réalisé un bénéfice de 1'787'083 CHF en mars, auquel s'ajoute un gain de 2'991'546 CHF au mois de juin, ce qui représente une marge de respectivement 0.04% et de 0.08% du montant global investi dans les achats.

La banque a demandé le remboursement de l'impôt anticipé en relation avec des dividendes que lui avaient versés les sociétés suisses dont les actions avaient été acquises. Elle prétendait avoir droit à ce remboursement sur la base de la convention de double imposition entre la Suisse et le Danemark (CDI-DK).

Dite demande a été pour l'essentiel refusée par l'AFC au motif que la banque danoise n'était pas la bénéficiaire effective des dividendes. Comme dans l'ATF 141 II 447 présenté ci-dessus, le Tribunal administratif fédéral (TAF) avait admis le recours de la contribuable, ainsi que le remboursement de l'impôt anticipé à hauteur de 26'397'705.06 CHF. Tout comme dans l'arrêt précité, le Tribunal fédéral a admis de son côté le recours de l'administration fiscale et ainsi fermé la porte de manière définitive au remboursement de cet impôt.

2. Droit

La structure de résolution de l'arrêt ici en cause est très similaire à celle de l'ATF 141 II 447 présenté ci-dessus, ce qui n'est guère étonnant si l'on considère que les deux arrêts ont été rendus en séance publique le même jour par la même Cour.

Notre Haute cour admet ainsi que la CDI-DK contient implicitement une clause exigeant que le récipiendaire d'un dividende en soit le bénéficiaire effectif pour admettre un dégrèvement de l'impôt anticipé fondé sur cette convention. Elle maintient sa définition du bénéficiaire effectif³⁰⁰ selon laquelle le récipiendaire d'un revenu ne peut pas être considéré comme son bénéficiaire effectif si deux conditions sont réunies: d'une part, il doit exister un lien de dépendance entre le fait de recevoir les revenus grevés et l'obligation de les transférer à un tiers; d'autre part, l'obligation de transférer les revenus acquis doit dépendre de l'existence même des revenus.

Dans le cas d'espèce, les dividendes avaient bel et bien été reçus par la banque danoise, mais celle-ci les avait en large partie reversés aux contractants des contrats de vente à terme. Dans ce contexte, le TF suit l'Administration fiscale qui considérait que l'opération globale d'achat des titres et de conclusion des futures ne pouvait que découler d'une entente préalable entre la banque danoise et les cocontractants qui n'étaient pas résidents de Suisse ou du Danemark. Il ne s'agissait en réalité donc pas d'une opération boursière typique par laquelle le mécanisme de marché impersonnel de la bourse fait effet. Il est retenu qu'une grande partie des dividendes perçus par la banque danoise a été reversée à des personnes qui n'avaient pas droit à la CDI-DK, au sens du modèle de «stepping-stone», c'est-à-dire en transformant les dividendes en un autre type de revenu, dont le versement constitue une charge déductible. Ainsi, l'opération remplit la première des deux

³⁰⁰ Se référant toujours à Beat BAUMGARTNER, *Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, Thèse, Zurich 2010, spécialement p. 229 ss.

conditions pour que la récipiendaire des revenus – la banque danoise – ne puisse pas en être considérée comme la bénéficiaire effective: une obligation de retransférer les revenus.

Le TF se pose ensuite la question de la deuxième condition (de BAUMGARTNER), à savoir le fait que l'obligation de transférer les revenus acquis doit dépendre de l'existence même des revenus. Il considère, notamment au regard des risques économiques réduits que supportait la banque danoise et le fait qu'elle ait procédé de manière concomitante à l'acquisition des futures, que ce lien de dépendance doit être admis.

Au final, le TF conclut à l'admission du recours et au refus de remboursement de l'impôt anticipé suisse à la banque danoise au motif qu'elle n'en est pas la bénéficiaire effective.

TF 2C_752/2014 du 27 novembre 2015 in RDAF 2016 II 190 [Remboursement de l'impôt anticipé (CDI-Luxembourg): bénéficiaire effectif] (Raphaël Gani)

1. Faits

Une Sàrl G, dont le siège est sis au Luxembourg, est détenue par une société dont le siège est au Delaware, qui agissait à son tour à titre de «*nominee*» pour le compte de cinq sociétés américaines. Au Luxembourg, la société G n'avait ni personnel, ni bureau, ni infrastructure. Ses fonds propres étaient très faibles. Elle participait à hauteur de 52,44% dans une société de personnes luxembourgeoise X SNC qui détenait une société J à Neuchâtel, laquelle détenait à son tour la société de capital K, dont le prix d'acquisition était de 4'674'758 CHF. Cette participation sera revendue en fin 2006 pour un montant de plus de 22 mios. La société venderesse, J à Neuchâtel, a décidé du versement d'un dividende pour l'exercice clôt en 2006 à hauteur de 4'890'000 CHF (échéance le 10 septembre 2007), sur lequel l'impôt anticipé a été retenu. Une demande de remboursement de l'impôt anticipé a été effectuée par la société luxembourgeoise G en relation avec ce dividende distribué par J., proportionnellement à sa participation au capital de la société de personnes X. La demande portait par conséquent sur un dividende distribué de 2'564'316 CHF (52,44% de 4'890'000 CHF). L'Administration fédérale a refusé le remboursement de l'impôt.

2. Droit

Le remboursement de l'impôt anticipé requis par la société G au Luxembourg était fondé sur la Convention entre la Suisse et le Luxembourg (CDI-Lux; RS 0.672.951.81), dont la teneur (avant la

modification du 25 août 2009, entrée en vigueur le 19 novembre 2010) conditionnait le remboursement comme suit: «1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat. 2. a) Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder: (i) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le *bénéficiaire effectif* est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes; (ii) 15 pour cent du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas. b) Nonobstant les dispositions de la lettre (i) du sous-paragraphe a), les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant ne sont pas imposables dans cet Etat *si le bénéficiaire est une société* (autre qu'une société de personnes) qui est un résident de l'autre Etat contractant et qui détient, durant une période ininterrompue de deux ans précédant la date du paiement des dividendes, directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes. Cette disposition ne s'applique qu'aux dividendes provenant de la fraction de participation qui a été la propriété ininterrompue du bénéficiaire pendant ladite période de deux ans.» (mise en évidence en italique par l'auteur).

Le cœur du litige consistait ainsi à déterminer si à la lit. b de la disposition précitée, le recours uniquement au terme «bénéficiaire», alors que la lettre précédente mentionnait «bénéficiaire effectif», était intentionnel. Le Tribunal administratif fédéral avait considéré dans ce contexte que la notion de «bénéficiaire» rejoint celle de «bénéficiaire effectif», de sorte que, même en application de l'art. 10 § 2 let. b CDI-Lux, seul le bénéficiaire effectif peut prétendre au remboursement de l'impôt anticipé. En se référant aux deux arrêts de principe rendus le 5 mai 2015³⁰¹, notre Haute cour rappelle que l'exigence du bénéficiaire effectif est implicite dans les conventions de double imposition et ne nécessite pas de référence expresse et que cette solution, qui trouve appui dans la majorité de la doctrine suisse, vise à limiter l'utilisation injustifiée de conventions de double imposition, dans la mesure où seul le bénéficiaire effectif peut se prévaloir des avantages de la convention. En conclusion sur ce point, le TF retient que seul le bénéficiaire effectif peut prétendre au remboursement de l'impôt anticipé en application de

³⁰¹ Cf. ci-dessus, arrêts du TF du 5.5.2015, 2C_364/2012 et 2C_377/2012.

la CDI-Lux et que cette solution se justifie à plus forte raison en l'espèce que le texte de l'art. 10 § 2 let. b CDI-Lux fait appel à la notion de bénéficiaire. Dans ce cas en effet, la doctrine majoritaire est d'avis que la notion de bénéficiaire rejoint celle de bénéficiaire effectif et qu'admettre le contraire reviendrait à adopter une conception purement formaliste des conventions de double imposition.

Restait à déterminer si en l'espèce la contribuable était la bénéficiaire effective des rendements grevés. Selon la définition consacrée³⁰², le bénéficiaire effectif d'une société est en premier lieu celui qui reçoit effectivement une prestation et peut en disposer. Cela signifie que la personne qui reçoit le dividende doit être en mesure de contrôler son utilisation et en avoir pleine jouissance, sans que ce pouvoir de disposer ne soit limité par une obligation légale ou contractuelle. Le Tribunal fédéral reprend ici en particulier la définition proposée par Vogel, selon laquelle le «beneficial owner» est la personne qui peut décider librement de l'utilisation du capital ou du rendement, le cas échéant de les mettre à disposition de tiers, et/ou qui a le pouvoir de disposer des revenus. Il en déduit notamment que le critère essentiel à la base de la définition du bénéficiaire effectif était le contrôle économique, respectivement le pouvoir d'utilisation effective. D'après la jurisprudence précitée, la notion de bénéficiaire effectif ne doit pas être appréhendée dans un sens technique et étroit, mais en tenant compte des circonstances économiques. Lorsque la personne qui reçoit le dividende doit simplement le transférer à un tiers, elle ne dispose d'aucun pouvoir de contrôle sur la destination des revenus. Une telle limitation dans le pouvoir de disposer peut résulter d'un contrat écrit, mais aussi découler des circonstances³⁰³. Se référant à nouveau à la thèse de BAUMGARTNER, le Tribunal rappelle que la qualification de bénéficiaire effectif ne peut pas être retenue lorsque la personne qui reçoit les revenus a l'obligation de les transférer à un tiers. Dite obligation peut résulter soit d'un contrat conclu préalablement au versement du dividende, soit de restrictions effectives dans le pouvoir de décision du récipiendaire.

En l'espèce, la société G ne remplissait pas les conditions précitées pour être qualifiée de bénéficiaire effective des dividendes versés par J. Selon le TF, elle était «créée dans le seul but de procéder aux transactions litigieuses, (et) a été placée sous la dépendance et le contrôle financier total du groupe américain B., qui la détenait entièrement.» En outre, «le contexte et le déroulement concret des transac-

³⁰² Voir les arrêts présentés ci-dessus et en particulier l'ATF 141 II 447.

³⁰³ ATF 141 II 447 précité, consid. 5.2.1.

tions ne laissent subsister aucun doute sur la nature réelle de la recourante. G. n'avait aucun pouvoir de décision sur l'utilisation des dividendes versés». La demande de remboursement est donc refusée.

3. *Commentaires*

Ce qui peut être souligné ici c'est que le Tribunal fédéral refuse pour des motifs procéduraux d'entrer en matière sur une conclusion subsidiaire prise par la contribuable et consistant à demander le bénéfice dérivé de la CDI entre la Suisse et l'Etat du bénéficiaire effectif des revenus. Comme pour l'arrêt 2C_642/2014 (commenté ci-dessus), le TF exclut, pour des raisons procédurales, l'application de la CDI entre la Suisse et le bénéficiaire effectif (in casu CDI-US) dans son consid. 7 faute d'objet identique et faute également de concerner directement la société recourante: «Par conséquent, en évoquant pour la première fois devant le Tribunal fédéral la possibilité d'obtenir un remboursement de l'impôt anticipé sur la base du domicile de ses associés aux Etats-Unis, la recourante élargit l'objet du litige, ce qui n'est pas admissible. Son argumentation n'est donc pas recevable».

L'octroi du bénéfice dérivé de la CDI entre la Suisse et les Etats-Unis à une société sise au Luxembourg est fondé idéologiquement sur le raisonnement suivant: si l'ayant droit ultime et donc le bénéficiaire effectif des dividendes versés par la société suisse avait directement investi dans la société suisse, il aurait eu droit au bénéfice de la CDI-US, toute chose égale par ailleurs. Si l'entité qu'il intercale entre lui et la société suisse ne peut pas être considérée comme la bénéficiaire effective des revenus, alors il est légitime d'appliquer cette «transparence» jusqu'au bout. Le Commentaire 2014 du Modèle OCDE confirme cet élément en prévoyant (ch. 12.7 ad art. 10): «Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers s'interpose entre le bénéficiaire et l'organisme payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant». Par conséquent, dans la mesure où la contribuable en fait la demande initialement à titre subsidiaire, l'octroi du taux (réduit) de la CDI entre la Suisse et l'Etat de résidence de l'ayant droit effectif doit être garanti.

ATF 142 II 161 du 24 septembre 2015 [Entraide administrative (CDI CH-F)] (Raphaël Gani)

1. Faits

En 2013, les autorités françaises avaient sollicité l'assistance administrative de l'Administration fédérale des contributions (AFC) au sujet

d'un couple de ressortissants français ayant son domicile fiscal en Suisse. Les autorités françaises avaient demandé la transmission de documents liés à des comptes bancaires suisses détenus par le couple. Pour fonder cette requête, le fisc français mentionnait que les époux faisaient l'objet d'un contrôle fiscal en France et que, selon les indications des services fiscaux, des éléments permettaient de considérer qu'ils étaient domiciliés en France, où se trouvait leur foyer, qu'ils y séjournaient principalement et y exerçaient leurs activités professionnelles. En outre, il avait été découvert que les contribuables détenaient des comptes bancaires ouverts en Suisse. Ainsi, au regard de la législation française, les résidents fiscaux avaient notamment l'obligation de déclarer les comptes bancaires ouverts à l'étranger et les revenus de source française et étrangère. Malgré les demandes de l'administration française, les époux X. n'avaient pas déclaré ces comptes ni les avoirs qui y figuraient et les revenus en découlant.

Dans un premier temps, l'AFC a questionné le fisc français pour déterminer les motifs pour lesquels la France refusait de tenir compte du domicile fiscal suisse des époux en cause. Finalement, l'AFC a accordé aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative les concernant et leur a transmis les informations et la documentation reçues du détenteur d'informations. Dite documentation contenait les états des comptes en fin d'année, ainsi que des informations concernant des transactions et mentionnant les tiers impliqués.

Le Tribunal administratif fédéral avait admis le recours que le couple avait interjeté en 2014 et infirmé la décision d'octroi de l'assistance administrative. Il avait, d'une part, conclu que les autorités françaises n'avaient pas suffisamment justifié leur soupçon de domicile fiscal français du couple. On ne pouvait dès lors pas considérer que les renseignements demandés étaient «vraisemblablement pertinents», comme l'exigeait, en matière d'échange de renseignements, la Convention en vue d'éviter les doubles impositions conclue entre la France et la Suisse. D'autre part, selon le TAF, aucun document contenant le nom de tiers ne pouvait être transmis dans le contexte de l'assistance administrative, au regard des règles du droit suisse.

2. *Droit*

C'est en séance publique (art. 59 LTF) que le Tribunal fédéral a rendu la présente décision. En premier lieu, il lui revenait de trancher la question de la pertinence vraisemblable de la demande d'entraide fiscale. Selon l'art. 28 par. 1 1^{re} phrase CDI-F – qui correspond entièrement au standard du Modèle OCDE, les autorités compétentes des Etats

contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la CDI ou pour l'administration ou l'application de leur législation interne relative aux impôts dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. Prenant le contre-pied du TAF, notre Haute cour répète³⁰⁴ que le sens et le but de l'assistance administrative ne permettent pas d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir. Se référant également à la doctrine³⁰⁵, ainsi qu'au Commentaire du Modèle³⁰⁶, les Juges rappellent que la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe ainsi pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de refuser de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. Il est ainsi jugé que cette condition de la pertinence vraisemblable doit être relativisée et ne représente pas un véritable obstacle à l'entraide. En effet, l'Etat requis doit se borner à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère³⁰⁷ et qu'il ne peut refuser de transmettre les informations que s'il apparaît avec certitude que celles-ci ne sont pas pertinentes pour l'Etat requérant. Finalement, en application de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités, c'est avant tout le contenu de la demande formée par l'Etat requérant qui va permettre à l'Etat requis d'évaluer la condition de la pertinence vraisemblable.

Dans le contexte du cas d'espèce, la question de la pertinence vraisemblable prenait une connotation particulière puisque les deux Etats contractants tendaient à considérer que les contribuables étaient assujettis de manière illimitée chez eux. Une partie de la doctrine³⁰⁸ soutenait que dans une telle situation, si la Suisse reçoit une demande

³⁰⁴ Cf. en effet déjà l'ATF 139 II 404, consid. 7.2.2, p. 424.

³⁰⁵ Entre autres auteurs, RAPPO/TILLE, Les conditions d'assistance administrative internationale en matière fiscale selon la LAAF, in: RDAF 2013 II 1, p. 16.

³⁰⁶ Spécialement Commentaire MC-OCDE, N 5 ad art. 26.

³⁰⁷ ATF 139 II 404, consid. 7.2.2, p. 424.

³⁰⁸ HOLENSTEIN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, N 235-237 ad art. 26 OECD MA.

de renseignements portant sur un de ses contribuables assujettis à l'impôt de manière illimitée, provenant d'un Etat qui considère aussi ce contribuable comme y étant assujetti à l'impôt de manière illimitée, l'Administration fédérale doit alors trancher au préalable ce conflit de résidences en recourant aux critères successifs prévus dans la Convention applicable et ne transmettre les renseignements demandés que s'il en résulte que la personne physique est effectivement un résident fiscal de l'Etat requérant (et non pas un résident fiscal suisse). Dans le cas contraire, la Suisse ne serait pas tenue de transmettre les informations à l'Etat requérant. Or, le TF refuse de suivre ce raisonnement. Il estime au contraire que la question de la conformité à la Convention au sens de l'art. 28 par. 1 in fine CDI-F doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer la personne visée par la demande comme un de ses contribuables assujettis à l'impôt de manière illimitée. Cela signifie que si l'Etat requérant fait valoir un critère d'assujettissement illimité à l'impôt que l'on retrouve dans la Convention (par exemple, parce qu'il soutient que le contribuable a le centre de ses intérêts vitaux dans cet Etat), l'imposition qui en découle dans l'Etat requérant n'est pas en soi contraire à la Convention même en cas de double résidence. Par conséquent, le contribuable visé par une telle demande ne peut pas objecter d'une résidence en Suisse au sens de la CDI puisque le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis doit se limiter, au stade de l'assistance administrative, à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se retrouve dans ceux qui sont prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale. En conclusion sur ce point, le TF valide le principe de la transmission des informations requises et considère donc le critère de la pertinence vraisemblable comme rempli.

La seconde question qui devait être tranchée consistait dans l'étendue des informations à transmettre. Les documents préparés par l'AFC contenaient le détail des transactions qui étaient intervenues sur les comptes et les noms de tiers qui y figuraient. Les contribuables estimaient en particulier (avec le TAF semble-t-il) que le nom des tiers devait être caviardé. Or, selon le Commentaire du Modèle OCDE³⁰⁹, les renseignements qui peuvent être obtenus selon le droit et la pratique internes d'un Etat au sens de l'art. 26 sont ceux dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir les Etats par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt.

³⁰⁹ Cf. Commentaire OCDE, N 16 ad art. 26.

Pour la Suisse, la doctrine avait admis de manière générale que la réserve conventionnelle en faveur du droit interne figurant à l'art. 28 par. 3 CDI-F renvoyait, pour ce qui a trait à l'obtention de renseignements auprès d'une personne en Suisse, à la LIFD. Sont ici concernées les dispositions réglant les obligations de procédure qui incombent au contribuable et aux tiers. Selon le TAF, malgré l'inopposabilité du secret bancaire, le devoir de renseignement des banques serait restreint à la seule production des attestations prévues par l'art. 127 al. 1 LIFD. Cette disposition «redeviendrait» en effet applicable ensuite de la levée du secret bancaire. Prenant sur cette question également le contre-pied des juges précédents, il est décidé en dernière instance que l'Administration fédérale dispose, en vertu de l'art. 28 par. 5 2e phrase CDI-F (dont le caractère *self executing* est reconnu), des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, sans que puisse lui être opposés, ni le secret bancaire de l'art. 47 LB, ni toute autre disposition de droit interne. En particulier, les restrictions liées à l'art. 127 al. 1 LIFD doivent s'effacer face à l'art. 28 par. 5 CDI-F. En conclusion, le détail des comptes doit être transmis. Pour ce qui est du nom de tiers, le TF fixe la règle suivante: «l'Etat requis doit supprimer les indications relatives aux tiers non concernés lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative³¹⁰. Les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont au demeurant protégés. A la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF).».

³¹⁰ Cf. FF 2011, p. 5783 et BEUSCH/SPÖRRI, in: op. cit., N 334 ad art. 26 OECD MA.

TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 [Entraide administrative (CDI CH-F)] (Raphaël Gani)

1. Faits

Dans le cadre d'une demande d'entraide fiscale, la France a requis la production de documents bancaires concernant un contribuable résidant en France. Il ressortait du contrôle fiscal dont l'intéressé faisait l'objet qu'il n'aurait pas déclaré un compte ouvert en Suisse, sur lequel il aurait perçu directement des honoraires destinés à une société française dont il était associé-gérant. Les autorités françaises ont demandé que leur soient transmis, outre les relevés de fortune et d'intérêt, les relevés de ce compte pour l'année 2010 et ceux de tous les autres comptes que ce contribuable détenait auprès de l'établissement bancaire.

L'AFC étant entrée en matière sur la demande d'entraide, c'est le TAF, sur recours du détenteur des comptes, qui avait jugé que les relevés des comptes de ce dernier auprès de la Banque ne devaient pas être transmis aux autorités françaises, seul le montant total des versements effectués sur chacun de ses comptes pouvant l'être. C'est sur le recours de l'AFC contre le jugement du TAF que notre Haute cour devait se prononcer.

2. Droit

Comme dans l'arrêt 2C_1174/2015 ci-dessus, la première question à examiner était celle du caractère vraisemblablement pertinent de la demande. En renvoyant largement à ce précédent, le TF précise à nouveau qu'il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une requête au motif du manque de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. L'Etat requis ne peut que contrôler si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. L'autorité requise n'a ainsi pas à déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais elle doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête et ne peut refuser de transmettre que les documents dont il apparaît avec certitude qu'ils ne sont pas déterminants.

Dans ce cadre, le TAF avait considéré que l'art. 127 LIFD était non seulement applicable mais qu'en outre il s'opposait à la transmission de l'intégralité des écritures relatives à un compte en l'absence de soupçons quant à l'existence d'une infraction pénale au sens du droit fiscal suisse. Or, suivant en cela la jurisprudence inaugurée dans l'arrêt 2C_1174/2015 ci-dessus, le TF n'a pas suivi cette solution. En effet, le

libellé de l'art. 28 par. 5 2^e phrase CDI CH-FR, qui exclut, par une double formulation («nonobstant le par. 3 ou toute disposition contraire du droit interne»), que le droit interne puisse s'opposer à la transmission d'informations visées à ce paragraphe, est suffisamment clair pour être directement applicable. Elle dispose donc du caractère *self executing*. Corollaire de cette caractéristique, la transmission de documents bancaires, dès lors qu'ils remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (cf. art. 28 par. 1 CDI CH-FR), ne pouvait être restreinte par une disposition de droit interne telle que l'art. 127 al. 1 LIFD.

Il en découle que la transmission des relevés de comptes litigieux, qui respecte l'exigence de la pertinence vraisemblable et, par là même, le principe de la proportionnalité, doit être admise.

TF 2C_690/2015 du 15 mars 2016 [Entraide administrative (CDI CH-F)] (Raphaël Gani)

1. Faits

Dans cette nouvelle demande d'entraide fiscale par la France, le fisc de cet Etat requérait la production de renseignements sur une société suisse à qui une société française avait versé 50% des commissions de vente qu'elle avait perçues en contrepartie de diverses prestations de services rendues par la société suisse. La requête portait ainsi sur la nature des activités et des fonctions de la société en Suisse, à ses moyens humains (effectif de la société avec nom et adresse des salariés en 2011 et 2012) et matériels, à l'identité de ses clients en 2011 et 2012, ainsi qu'à la nature et au montant des dépenses qu'elle avait engagées pour rendre les services. L'AFC est entrée en matière et a décidé de transmettre, notamment, le nom et l'identité des employés de la société suisse en 2011 et 2012, ainsi que les noms des clients de celle-ci.

Sur recours de la société suisse, le TAF a réformé la décision de l'AFC en tant qu'elle transmettait les noms des employés et les listes de clients. Devant le TF, le litige portait donc uniquement sur le point de savoir si la transmission aux autorités françaises des nom et adresse des employés de la société suisse en 2011 et 2012, ainsi que le nom de ses clients pour la même période était admissible.

2. Droit

Le TAF avait refusé la transmission des données précitées. Il estimait pour l'essentiel que tant l'art. 127 LIFD que le principe de proportionnalité faisait échec, sous l'angle du droit interne réservé par l'art. 28 par. 3 CDI CH-FR, à la demande d'entraide sur ces points. Peu

importait, selon les juges de St-Gall que ces éléments aient satisfait au critère de la pertinence vraisemblable.

Pour trancher, le TF commence par rappeler la distinction entre deux types de collaboration du contribuable, à savoir d'une part la collaboration après le dépôt de la déclaration d'impôt (art. 126 LIFD) et d'autre part les obligations d'attestation, de renseignements et d'informations de tiers (art. 127 à 129 LIFD). Ainsi, «l'obligation générale de collaborer du contribuable prévue à l'art. 126 LIFD s'étend aux renseignements demandés en vue d'imposer une autre personne, pour autant que cela puisse présenter de l'importance pour sa propre taxation, comme cela est notamment le cas en matière de distribution dissimulée de bénéfice ou dans des situations constitutives de Durchgriff; en revanche, les renseignements détenus par des tiers qui ne sont pas susceptibles d'affecter la propre taxation du contribuable ne peuvent être exigés de lui que dans les limites des art. 127 à 129 LIFD». Dès lors que dans le cas d'espèce, la demande d'entraide concernait un cas potentiel de distribution dissimulée de bénéfices par la société suisse, la base légale de droit interne sur laquelle se fondait la transmission d'information était bien l'art. 126 et non pas l'art. 127 LIFD comme le soutenait le TAF. En outre, comme il l'avait jugé dans les cas précédents (cf. ci-dessus), l'application de l'art. 4 al. 3 LAAF («La transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents [...]») ne doit pas être comprise comme faisant obstacle à la remise de toute documentation qui comprendrait le nom de tiers non impliqués, mais nécessite au contraire une pesée des intérêts en présence par l'État requis: lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande), les indications relatives aux tiers non concernés ne doivent pas être transmises; en revanche, lorsque la suppression des indications concernant des tiers non impliqués (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative, ces données peuvent être transmises.

En l'espèce, le TF a considéré que les données qui permettaient de déterminer l'existence potentielle d'une distribution dissimulée de bénéfices devaient être transmises, quand bien même il s'agissait de personnes tierces.

TF 2C_594/2015 du 1^{er} mars 2016 [Entraide administrative (CDI CH-F)] (Raphaël Gani)

1. Faits

Il s'agit d'une nouvelle demande d'entraide fiscale par les autorités fiscales françaises en vue d'obtenir des informations sur une société genevoise, dont un résident français serait l'unique actionnaire. A l'appui de cette demande, le fisc exposait que le contribuable français percevait des redevances d'une société française en contrepartie du droit d'exploiter des marques qui lui appartenaient et qu'il ne déclarait plus aucun revenu à ce titre après avoir transféré, en 2009, la propriété de ces marques à la société suisse.

2. Droit

Comme il l'a fait dans les autres arrêts recensés ci-dessus, le TF admet le recours de l'AFC et confirme la transmission des informations requises. La base légale en droit interne suisse est bien l'art. 126 LIFD et pas 127 LIFD dès lors que la propre taxation de la société suisse pourrait être affectée directement. En outre, l'art. 28 par. 3 CDI-FR ne fait pas obstacle à la transmission des informations dès lors que l'art. 126 LIFD fournit à la Suisse une base légale suffisante.

TF 4A_83/2016 du 22 septembre 2016 [Communication par la banque des noms d'avocats au DoJ et à l'IRS américains] (Raphaël Gani)

Pour mettre en perspective les arrêts présentés ci-dessus en matière d'entraide fiscale internationale, on citera l'arrêt rendu par le TF dans un cadre civil au sujet de la transmission aux Etats-Unis, par une banque tessinoise, du nom de deux avocats ainsi que de celui d'une société anonyme d'avocats. En effet, dite banque avait décidé de participer au programme (*«Program for non-prosecution agreements and non-target letters for Swiss banks»*) conjointement mené par l'IRS et le DOJ et de signer ainsi un *Non-Prosecution-Agreement*.

L'intention de la banque de transmettre ces informations reposait sur le fait que les avocats disposaient d'une procuration sur sept comptes, sept sous comptes et sept fondations de droit panaméen dont l'ayant droit économique était un citoyen américain domicilié aux Etats-Unis.

Le Tribunal fédéral valide la position du tribunal cantonal zurichois qui avait refusé cette transmission en l'espèce. Il indique ainsi qu'une livraison des données aux autorités américaines serait indispensable dans le sens précité notamment s'il fallait admettre que, sans la livrai-

son de celles-ci, le litige fiscal avec les Etats-Unis s'intensifierait de nouveau, que la place financière suisse devrait en supporter les conséquences et que la réputation de la Suisse serait atteinte en tant que partenaire de négociation fiable. En l'espèce, la banque recourante ne démontre pas de manière suffisante que la livraison en l'état est indispensable à la sauvegarde d'intérêts publics.

Le Tribunal fédéral considère en décidant ainsi que la LPD permet de prendre en compte d'un point de vue juridique le changement de la situation factuelle. En effet, la LPD a pour but de protéger la personnalité des personnes qui font l'objet d'un traitement de données, but qui ne serait pas atteint si l'on ne pouvait pas prendre en compte les changements factuels et ainsi analyser au moment du jugement si la transmission des données n'est plus indispensable sous l'angle de l'intérêt public.

4. Double imposition intercantonale

**TF 2C_198/2015 du 11 septembre 2015 [Rémunération de l'associé d'une SNC imposable au domicile de ce dernier]
(Daniel de Vries Reilingh)**

1. Faits

A.X., domiciliée dans le canton du Jura, a hérité, au décès de son père, notamment des parts de la société en nom collectif Y & Cie (ci-après Y & Cie ou SNC) dont le siège est à Genève. L'autorité fiscale genevoise a imposé A.X. pleinement sur sa part au bénéfice de Y & Cie pour la période fiscale 2007 alors que le canton du Jura, pour la même période fiscale, a également imposé une quote-part de celle-ci. Les autorités jurassiennes ont en effet estimé qu'une partie du bénéfice de Y & Cie doit être qualifiée comme du salaire conformément à l'accord intercantonal pour la répartition des associés d'une société en nom collectif publiée dans l'information n°7/87 de l'Administration fiscale cantonale genevoise. L'autorité fiscale genevoise a considéré, pour justifier la non-application de l'information précitée, que A.X. n'avait pas exercé personnellement une activité au sein de la société en nom collectif.

2. Droit

Selon la jurisprudence, la fortune commerciale, les intérêts perçus sur le capital social, ainsi que le bénéfice d'une société en nom collectif ou en commandite exerçant une activité commerciale sont imposables, auprès des associés, dans le canton où se trouve le siège de la société.

Les prélèvements des associés qui constituent un salaire pour leur travail personnel fourni («*persönliche Arbeit*») au sein de cette dernière sont en revanche imposables dans le canton de leur domicile³¹¹. La fixation de la part des prélèvements imposables au domicile doit, selon la jurisprudence, se fonder sur les clauses du contrat de société dans la mesure où elles s'en tiennent à ce qui peut être réclamé de manière usuelle. Lorsque le contrat de société ne prévoit rien, il y a lieu en principe de s'en tenir au salaire qui devrait être versé à un tiers pour le travail fourni par le sociétaire; à cet égard, il faut s'assurer que le montant en cause reste dans un rapport raisonnable avec le bénéfice net qui est dégagé par l'affaire avec une certaine régularité, et non seulement pour l'année en cause³¹².

Le Tribunal fédéral rappelle également que les directeurs des administrations fiscales des cantons romands et du Tessin ont simplifié la procédure de taxation des revenus des associés d'une société en nom collectif ou en commandite dont le domicile est situé dans un autre canton que celui du siège.

Notre Haute Cour a jugé qu'il était établi que la recourante n'avait pas fourni de travail en faveur de la SNC qui lui aurait permis de réclamer un salaire. Les prélèvements qu'elle avait effectués sur le résultat annuel de la SNC en 2007 comprenait uniquement les intérêts perçus sur le capital social ainsi que sa part au bénéfice de l'activité commerciale de la SNC. Ces revenus n'étaient imposables que dans le canton du siège de cette dernière. En l'absence de travail personnel fourni par la recourante, cette dernière ne pouvait pas prétendre qualifier de salaire une part des prélèvements effectués. La simple existence de l'accord passé entre les administrations fiscales des cantons romands et le Tessin ne palliait pas le défaut de travail personnel et partant l'absence de salaire³¹³.

3. Commentaires

Le Tribunal fédéral ne prend pas position par rapport à la critique qui a parfois été émise s'agissant du traitement différent du bénéfice de la SNC – imposable au for de l'exploitation – et la part «salaire» de l'associé – imposable au domicile fiscal principal de ce dernier³¹⁴.

³¹¹ Arrêt commenté, consid. 6.1 et les références citées.

³¹² Arrêt commenté, consid. 6.2 et les références citées.

³¹³ Arrêt commenté, consid. 6.4.

³¹⁴ MÄUSLI-ALLENSPACH, in: ZWEIFEL/BEUSCH/MÄUSLI-ALLENSPACH (éd.), *Interkantonales Steuerrecht*, Bâle 2011, N 43 ad art. 18 et les références citées.

L'arrêt précité doit cependant être approuvé. Il n'y a aucune raison d'attribuer une part «salaire» au canton du domicile de l'associé d'une SNC lorsqu'aucune activité n'est effectivement exercée. Nous rendons attentifs à la critique de Raphaël GANI dans sa revue de jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale en 2015 publiée aux Archives 85 p. 43 ss, p. 51 à 52, qui souhaite se baser uniquement sur l'accord intercantonal pour fixer la part salaire – lorsqu'une activité est effectivement exercée – et non pas sur les clauses du contrat conclu par les associés. La jurisprudence du Tribunal fédéral s'en tient cependant au contrat de société conclu pour autant que ce contrat prévoit un salaire usuel. Cette jurisprudence doit, à notre avis, être approuvée.

TF 2C_461/2015 et 2C_462/2015 du 12 avril 2016 [For de l'activité indépendante et fardeau de la preuve] (Daniel de Vries Reilingh)

1. Faits

A.A., domicilié à Fribourg, est expert fiscal diplômé et expert-comptable diplômé. Il est associé et employé à 100% de X SA, dont le siège est à Berne. A.A. détient également une entreprise en raison individuelle à Schwyz. Les activités de la société anonyme bernoise et de la raison individuelle sont similaires.

L'autorité fiscale fribourgeoise n'a pas reconnu le for spécial de l'exploitation dans le canton de Schwyz. A.A. a recouru contre cette décision. Il demande qu'une répartition intercantonale soit effectuée entre les cantons de Fribourg et de Schwyz.

2. Droit

Le revenu de l'activité lucrative indépendante exercée au for de l'exploitation, dans des installations fixes, est attribué au canton du lieu de situation. En l'absence d'installations fixes et permanentes en dehors du for fiscal principal, le revenu de l'activité indépendante (et la fortune commerciale qui y est rattachée) est imposable au domicile fiscal principal. Un for spécial de l'exploitation en dehors du canton du domicile fiscal principal ne saurait résulter d'une simple déclaration formelle (par exemple en raison d'une inscription au registre du commerce, d'une boîte aux lettres ou d'une case postale). L'activité y exercée doit bien plus se dérouler dans des installations fixes et permanentes, lesdites installations ne devant cependant pas être propriété du détenteur de l'exploitation.

Le for de l'exploitation n'est pas reconnu lorsqu'il est créé de manière artificielle et ne correspond pas à la situation réelle. Lorsqu'un for spécial est invoqué, la pratique exige que l'activité commerciale doive s'y dérouler principalement. S'agissant d'activités, qui, selon leur nature, ne sont pas exercées à partir d'installations fixes et permanentes existantes, mais de manière décentralisée auprès des différents clients ou acheteurs, le domicile de ces derniers n'est pas déterminant. Il suffit que les autres activités (p.ex. les travaux préparatoires et administratifs) soient exercées de manière prépondérante à partir de l'installation fixe et permanente³¹⁵.

Selon un principe général, l'autorité fiscale doit démontrer toutes les circonstances qui augmentent la charge fiscale tandis que le contribuable doit prouver tous les éléments qui la diminuent. Ce principe général vaut également dans le présent contexte: lorsqu'en raison de l'ouverture d'un nouveau for spécial extra cantonal du lieu de l'exploitation, l'assujettissement dans le canton du domicile ne s'étend pas à tous les éléments imposables, les contribuables doivent prouver ces circonstances qui diminuent l'imposition. En revanche, lorsqu'un for spécial de l'exploitation n'est plus reconnu, comme c'est le cas en l'occurrence, le fardeau de la preuve repose sur l'autorité fiscale. Cette dernière doit démontrer qu'aucun for spécial de l'exploitation n'existe, respectivement que le for spécial précédemment reconnu n'est qu'un for fictif. Cette règle s'applique lorsque le contribuable a rempli ses obligations de collaborer dans la mesure de ce qui peut être exigé³¹⁶.

En l'occurrence, le Tribunal fédéral a constaté que l'instance inférieure a relevé que le contrat de bail portant sur les locaux commerciaux à Schwyz ne concernait qu'une chambre meublée de 20 m² et que cette chambre était au surplus partagée avec une autre entreprise. Le loyer pour cette colocation de la chambre s'élevait à CHF 500.– par mois, plus CHF 80.– de charges, charges qui comprenaient notamment le service de réexpédition du courrier en cas d'absence. Comme possibilité de parking, il y avait seulement une «part» à une place de parc qui était louée et qui ne coûtait que CHF 20 par mois. L'entreprise en raison individuelle ne disposait par ailleurs pas de ligne de téléphone fixe, seulement le téléphone portable du recourant étant indiqué. En outre, les frais engagés pour la relation avec la clientèle étaient en réalité «localisés» dans la région de Berne/Fribourg. Sur la base de ces constatations, l'instance inférieure est arrivée à la conclusion que l'activité de la raison individuelle n'était pas exercée de manière principale dans le

³¹⁵ Arrêt commenté, consid. 3.2 et les références citées.

³¹⁶ Arrêt commenté, consid. 3.2 et les références citées.

canton de Schwyz, mais que le for de l'exploitation était un domicile fictif.

Pour le Tribunal fédéral, bien que le fardeau de la preuve en ce qui concerne l'existence du domicile fiscal se soit déplacé, les installations de la raison individuelle dans le canton de Schwyz apparaissent extrêmement sommaires, sans rapport avec l'activité commerciale de la raison individuelle. Durant la période fiscale 2011, l'activité individuelle a généré un chiffre d'affaires de CHF 338'000.– et le recourant avait déclaré un revenu de l'activité indépendante de CHF 164'00.00. Ces chiffres laissent présumer un emploi du temps important, qui ne pouvait pas se dérouler au sein de l'infrastructure très sommaire dans le canton de Schwyz, sans compter que le recourant était employé à 100% de la société X SA à Berne. L'on ne pouvait pas non plus expliquer pourquoi le contrat de bail mentionne expressément l'envoi de la correspondance postale en cas d'absence, si le recourant était effectivement présent au for de l'exploitation à Schwyz. Compte tenu de ces éléments, le for spécial de l'exploitation dans le canton de Schwyz ne pouvait être reconnu, respectivement il s'agit uniquement d'un domicile fictif³¹⁷.

3. Commentaires

Le Tribunal fédéral présente de manière limpide la jurisprudence en matière de for de l'exploitation et celle en matière de répartition du fardeau de la preuve. L'arrêt, qui convainc, doit être entièrement approuvé.

TF 2C_714/2015 du 15 juin 2016 [Répartition du fardeau de la preuve et devoir de collaboration du contribuable] (Daniel de Vries Reilingh)

1. Faits

X a annoncé le 30 septembre 2012 son départ de Neuchâtel pour le Valais. Le service fiscal neuchâtelois a maintenu le domicile fiscal de X à Neuchâtel, retenant qu'il était marié, passait encore du temps au domicile conjugal et exerçait une activité lucrative dans le canton de Neuchâtel.

X de son côté a fait valoir qu'il était séparé de son épouse depuis le 10 septembre 2012 et qu'il avait choisi de passer sa retraite en Valais,

³¹⁷ Arrêt commenté, consid. 3.3 et les références citées.

était en train de régler le transfert de son entreprise à son fils et n'y était plus qu'employé à temps partiel.

2. *Droit*

Le Tribunal fédéral rappelle qu'il appartient aux autorités fiscales d'instruire d'office les éléments de faits constitutifs du domicile fiscal mais que le contribuable a un devoir de collaboration et doit, en particulier, fournir des renseignements circonstanciés au sujet des éléments propres pour fonder son assujettissement (art. 42 LHID). En raison de ce devoir de collaboration, il est tenu de rendre vraisemblable l'existence d'étroites relations avec le canton où il se dit domicilié³¹⁸.

Le Tribunal fédéral juge dans le cas d'espèce que compte tenu de l'ensemble des circonstances et des éléments amenés par l'autorité fiscale que c'était à bon droit que l'autorité cantonale avait constaté qu'il incombait au recourant d'apporter des preuves concrètes de la réalité et de la durée de ses séjours en Valais, notamment en fournissant des relevés bancaires établissant la fréquence de ses dépenses dans ce dernier canton. Le recourant n'ayant pas donné suite aux réitérées invitations des autorités fiscales et de la juridiction fiscale cantonale, l'instance précédente pouvait juger sans violer le droit fédéral ni l'interdiction de la double imposition intercantonale que le recourant n'avait pas rendu vraisemblable l'existence d'étroites relations avec le canton du Valais et avait conservé son domicile fiscal principal dans le canton de Neuchâtel pour les périodes fiscales en cause³¹⁹.

3. *Commentaires*

Cet arrêt illustre très bien le principe du fardeau de la preuve, celui de la collaboration et celui du renversement de ce fardeau lorsque l'autorité fiscale amène suffisamment d'éléments permettant d'établir l'existence d'un domicile fiscal sur son territoire.

TF 2C_228/2015 du 7 juin 2016 [Professionnel de l'immobilier: droit personnel assimilable économiquement à un droit de jouissance réel] (Daniel de Vries Reilingh)

1. *Faits*

X, personne physique, est domicilié dans le canton de Zurich. Le 9 juin 1998, X et Y AG ont créé une société simple dans le but d'acquie-

³¹⁸ Arrêt commenté, consid. 6.3 et les références citées.

³¹⁹ Arrêt commenté, consid. 6.3.

rir, pour un montant de CHF 9'100'000.– des parcelles situées dans le canton de Vaud et de les exploiter. Ils ont convenu que seul Y AG devait être inscrite au registre foncier. X a été imposé dans le canton de Vaud sur le rendement de sa fortune immobilière vaudoise.

Le 20 décembre 2006, Y AG a vendu les deux immeubles au prix de CHF 16'800'000.–. Le même jour, X et Y AG ont décidé de liquider la société simple. Y AG a ainsi versé un montant de CHF 2'300'000.– à X, pour solde de tout compte, provenant du produit de la vente des deux immeubles.

L'autorité fiscale vaudoise a considéré que le produit de la vente des immeubles était imposable dans le canton de Vaud et devait y être soumis à l'impôt sur le revenu, X étant qualifié de professionnel de l'immobilier. La décision de taxation vaudoise a été confirmée par le Tribunal cantonal vaudois.

X interjette recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Il soutient notamment qu'étant domicilié dans le canton de Zurich et n'ayant aucun rattachement économique dans le canton de Vaud, les autorités vaudoises n'auraient aucune compétence pour l'imposer sur le gain qu'il a touché à la suite de la vente des immeubles.

2. Droit

En vertu de l'art. 4 al. 1 LHID, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton, sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique notamment lorsqu'elles ont la «jouissance» d'un immeuble sis dans le canton. Le canton de Vaud a donc choisi de reprendre dans la LI/VD la notion de «jouissance d'immeubles» de l'art. 4 al. 1 LHID sous une forme large, en incluant les «droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels».

Selon le Tribunal fédéral, la participation de X à la société simple créée en 1998 et liquidée en 2006 lui a octroyé des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels au sens de l'art. 4 al. 1 lettre c LI/VD, portant sur les immeubles situés dans le canton de Vaud. La règle précitée présente des rattachements économiques. Lorsqu'une norme se réfère à des critères économiques, son interprétation ne peut découler strictement des formes du droit civil choisies par le contribuable; les autorités fiscales doivent apprécier les faits selon la réalité économique³²⁰.

³²⁰ Cf. ATF 138 II 57, consid. 2.1, p. 59; arrêts du TF du 6.8.2015, 2C_16/2015, consid. 2.3.3 et du 12.10.2012, 2C_41/2012, consid. 3.1.

En particulier, en matière de revenu provenant de la fortune immobilière, la jurisprudence en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale a attribué le droit d'imposer au canton de situation de l'immeuble lorsque le revenu est en étroite connexité avec l'immeuble³²¹.

En l'espèce, la participation de X à la société simple constitue un droit personnel assimilable économiquement à des droits de jouissance réels sur les immeubles situés dans le canton de Vaud. X a participé à hauteur de 40% aux revenus provenant des immeubles vaudois. Sa participation s'étendait aussi au produit de la vente de ces derniers. Le gain réalisé par X est ainsi en étroite connexité avec les deux immeubles vaudois vendus. Le droit du canton de Vaud d'imposer le gain réalisé par X existe, que le bénéfice réalisé soit qualifié de gain en capital privé ou de bénéfice commercial³²².

S'agissant de la qualification du bénéfice réalisé par X (gain en capital privé, soumis à l'impôt spécial sur les gains immobiliers ou revenu de l'activité indépendante soumis à l'impôt sur le revenu), notre Haute Cour a jugé que les seuls facteurs plaidant en faveur d'une qualification de fortune privée sont le caractère occasionnel de la vente ainsi que la longue durée de possession. Tous les autres indices contrebalancent ces facteurs. Il s'agit des éléments suivants:

Constitution d'une société simple en 1998 qui avait pour but l'achat et l'exploitation des immeubles vaudois;

Y AG, son associé, a pour but l'achat, la vente, le courtage, le financement, l'administration et la conception d'immeubles;

- Les immeubles vendus abritaient 100 logements d'habitation et X n'y a jamais habité;
- X dispose de connaissances spécialisées en matière d'immeubles ainsi qu'il ressort d'un autre arrêt du Tribunal fédéral concernant X³²³;
- La société simple a octroyé à X une indemnité compensatoire de CHF 1'100'000.– pour le financement des coûts de développement supportés par X;
- L'achat a été financé à 100% par un prêt contracté par l'associé de X; ce dernier a également financé sa participation par des fonds étrangers;
- Le prix de vente des immeubles.

³²¹ Cf. arrêt du TF du 12.10.2012, 2C_41/2012, consid. 3.2 et les références citées en lien avec l'art. 21 al. 1 let. c LHID.

³²² Cf. Daniel DE VRIES REILINGH, *La double imposition intercantonale*, 2^e éd., Berne 2013, n° 763 ss, p. 239 ss; cf. ATF 133 I 19, consid. 3, p. 21.

³²³ Arrêt du TF du 29.9.2008, 2C_145/2008, point A.

Compte tenu de l'ensemble des circonstances, le bénéfice réalisé par le contribuable lors de la vente des immeubles ne peut être qualifié de gain en capital privé, obtenu de manière fortuite dans le cadre de la simple administration de la fortune privée. Partant, en qualifiant l'opération litigieuse de commerciale, le Tribunal cantonal n'a pas violé le droit fédéral et cantonal applicable, interprété à l'aune de la jurisprudence, étant rappelé que la notion d'activité lucrative indépendante s'applique largement.

3. Commentaires

L'arrêt du Tribunal fédéral ici commenté doit être approuvé. Bien que la notion de «droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels», qui est une notion aux contours peu claires, ne doit être considérée comme remplie qu'avec retenue, il saute aux yeux, dans le cas d'espèce, que cette condition était en l'occurrence remplie. L'arrêt ne prête pas le flanc à la critique et doit être approuvé sur ce point. Il en va de même de la deuxième question, c'est-à-dire de la qualification de privée ou commerciale de l'opération. Les éléments énumérés plaident pour une qualification commerciale et ce n'est pas l'écoulement du temps qui permet de la modifier.

TF 2C_817/2014 du 25 août 2015 publié in RDAF 2016 II 11 [Commerçant professionnel de l'immobilier et répartition d'office de la part aux frais généraux de 5%] (Daniel de Vries Reilingh)

1. Faits

En janvier/février 2003, A (le recourant) a acheté deux immeubles, situés dans le canton de Zurich, pour CHF 32 millions. Il a réuni ses deux biens et constitué une PPE afin de construire un nouvel immeuble attenant au centre commercial existant. En 2006, il a vendu à Y SA une partie de la construction, utilisée à des fins commerciales. Le prix de vente a été fixé à environ CHF 52 millions (TVA comprise), respectivement à environ CHF 49 millions (sans TVA). Déjà avant la vente, en janvier 2003 et à décembre 2004, A a conclu des contrats de bail avec un grand distributeur, prévoyant une durée de bail jusqu'en 2022, respectivement 2026. Le début du bail a été fixé au 1^{er} octobre 2006. Le grand distributeur a effectué des investissements importants en tant que locataire; il a en effet loué les locaux «nus». Ses investissements se sont élevés à environ CHF 9 millions.

Devant le Tribunal fédéral, le recourant demande que les investissements effectués par le locataire d'un montant de CHF 9 millions soient

déduits du gain immobilier réalisé à titre de coût d'investissement. Il exige en outre que la répartition intercantonale de l'année 2007 soit modifiée dans ce sens que le canton de Zurich tienne compte d'une part forfaitaire aux frais généraux de 5% du prix de vente de l'immeuble, soit un montant de CHF 2,5 millions.

2. Droit

2.1. *Investissements immobiliers faits par le locataire déductible comme coût d'investissement par la propriétaire du bien-fonds?*

La première question que le Tribunal fédéral a dû juger était de savoir si l'investissement de CHF 9 millions effectué par le locataire pouvait être déduit par le propriétaire (le recourant, vendeur) comme coût d'investissement au moment de la vente de l'immeuble. Le Tribunal fédéral a jugé qu'en vertu du principe de l'accession, qui a un caractère obligatoire, les accessoires et les parties intégrantes appartiennent au propriétaire du bien-fonds. Ce principe n'exclut cependant pas que le locataire, en accord avec le bailleur, érige des constructions sur le bien immobilier loué. En interprétant les différents contrats conclus en rapport avec le bien immobilier vendu (contrat de bail et contrat de vente), le Tribunal fédéral arrive à la conclusion que les investissements faits par le locataire ne forment pas l'objet du contrat de vente. Le grand distributeur les avait effectués à ses propres frais et pouvait les amortir à zéro jusqu'à la fin du contrat de bail. Les investissements étaient dès lors complètement amortis à la fin du contrat de bail, moment du retour des investissements au propriétaire. Ces investissements n'étaient dès lors pas à considérer comme déductibles, à titre de coût d'investissement, du prix de vente par le propriétaire de l'ouvrage (art. 12 al. 1 LHID; consid. 3.2).

2.2. *Prise en compte d'office ou sur demande du forfait de 5% (frais généraux) du professionnel de l'immobilier?*

La deuxième question à juger a concerné la déduction des frais généraux du commerçant d'immeuble. Le Tribunal fédéral a jugé que l'obligation du canton de situation de l'immeuble de tenir compte d'un forfait pour les frais généraux (salaires du personnel, frais de voyage, téléphones, frais de port, etc.) du commerçant d'immeuble en faveur du canton du siège ou du canton du domicile découlait directement de l'art. 127 al. 3 de Constitution fédérale. Il passe en revue sa jurisprudence rendue depuis 1923 et arrive à la conclusion que le canton du lieu de situation de l'immeuble doit examiner *d'office* si une part de

frais généraux doit être déduite du bénéfice immobilier réalisé et attribuée au canton du domicile. Cette obligation découlait de l'art. 44 al. 2 de la Constitution fédérale, selon lequel les cantons se doivent respect et assistance. Si les conditions pour porter en compte une déduction à titre de frais généraux sont remplies, cette déduction doit être accordée d'office par le canton du lieu de situation, en faveur du canton du siège respectivement du domicile.

3. *Commentaires*

Il est surprenant, mais réjouissant, que le Tribunal fédéral juge, se fondant sur la base du devoir d'assistance entre les cantons, que ces derniers doivent examiner d'office qu'une déduction forfaitaire à titre de frais généraux doit être accordée par le canton du lieu de situation de l'immeuble. Si le canton du lieu de situation n'en a pas tenu compte, le recourant peut encore réclamer la déduction dans le cadre de la procédure de recours. Sur ce dernier point, la jurisprudence du Tribunal fédéral nous paraît cependant aller loin, voire trop loin, car peu en harmonie avec les principes généraux de procédure.

Par ailleurs, l'obligation de s'assurer d'une répartition équitable³²⁴, sur laquelle s'appuie le Tribunal fédéral, pourrait à notre avis obliger le Tribunal fédéral de vérifier, lorsqu'un cas lui est soumis, que la solution qu'il trouve engendre une double imposition ou non. Or on le sait, le Tribunal fédéral n'intervient pas d'office lorsqu'un de ses propres arrêts conduit concrètement à une double imposition intercantonale. Si cette «obligation de répartition équitable» a effectivement sa base dans la Constitution fédérale, elle s'imposerait cependant également au Tribunal fédéral lorsqu'un de ses jugements créé une situation de double imposition. A supposer que la place de «l'obligation de répartition équitable» constitue un droit constitutionnel, elle devrait donc conduire à une modification de la propre jurisprudence du Tribunal fédéral et l'obliger d'éliminer le cas échéant d'office, une situation de double imposition intercantonale. Or nous doutons que tel soit vraiment le cas.

³²⁴ Arrêt commenté, consid. 4.4.3.

**TF 2C_1080/2014 du 5 juillet 2016 [Compensation à l'intérieur du même canton en vertu du droit fédéral harmonisé]
(Daniel de Vries Reilingh)**

1. Faits

A, une institution de prévoyance avec siège à Zürich, a vendu en 2009 trois immeubles situés dans le canton de St-Gall pour le prix de CHF 5'720'000.—. Elle a également vendu, la même année, un immeuble dans le canton de St-Gall réalisant une perte de CHF 721'580.75. L'autorité fiscale cantonale saint-galloise a imposé la vente des trois premiers immeubles en fixant le gain immobilier à CHF 2'589'370.00.

L'institution de prévoyance interjette recours au Tribunal fédéral. Elle demande que la perte réalisée d'un montant de CHF 721'580.75 en vendant le quatrième immeuble soit répartie proportionnellement sur les trois immeubles vendus avec bénéfice en 2009.

2. Droit

La dernière instance cantonale a confirmé l'imposition de la vente des trois premiers immeubles sans tenir compte de la perte du quatrième en expliquant que l'institution de prévoyance était exonérée de l'impôt, si bien que le gain immobilier était soumis à l'impôt spécial sur les gains immobiliers. Selon le droit saint-gallois, une compensation de gains et de pertes entre différents immeubles n'était pas possible. L'impôt sur les gains immobiliers saint-gallois était un impôt spécial ou objectif qui ne tenait pas compte de la capacité contributive du contribuable. Selon la jurisprudence, il était interdit aux cantons de taxer différemment les gains immobiliers réalisés par les professionnels de l'immobilier extra-cantonaux par rapport au gain réalisé par des professionnels de l'immobilier qui avaient leur siège dans le canton; une comparaison avec les commerçants professionnels de l'immobiliers intercantonaux n'était en l'occurrence pas de mise parce que l'institution de prévoyance était exonérée de l'impôt sur le bénéfice et le capital. Pour cette raison, l'interdiction de la double imposition intercantonale n'était pas violée. Il n'y avait pas non plus une imposition discriminatoire de la recourante.

Cette dernière fait valoir qu'elle agissait comme un professionnel de l'immobilier ou comme une société immobilière s'agissant de son portefeuille d'immeuble. Ces professionnels pouvaient compenser les gains et les pertes réalisés en vendant les immeubles, si bien que seulement le bénéfice net était imposé. Cette règle était également applicable à la recourante. Le principe de l'imposition selon la capacité contribu-

tive lui était également applicable car elle devait payer l'impôt spécial sur les gains immobiliers sur toutes les ventes d'immeubles. L'art. 23 al. 4 LHID prévoyait au demeurant une compensation des pertes pour les caisses de pension afin d'éviter une surimposition. Sous l'angle économique, l'impôt spécial sur les gains immobiliers était comparable à l'impôt sur le bénéfice d'une société immobilière; le législateur n'avait pas voulu que les gains d'institutions de prévoyance réalisés en vendant des immeubles soient économiquement moins bien traités que les bénéfices réalisés par les autres personnes morales.

Le Tribunal fédéral a jugé que seule était litigieuse la question de la compensation de la perte à l'intérieur du même canton. On ne se trouvait ainsi pas dans une situation intercantonale si bien que l'interdiction de double-imposition intercantonale (art. 127 al. 3 Cst. féd.) n'était pas concernée.

Le Tribunal fédéral rappelle d'abord que les cantons sont libres d'imposer les gains réalisés en vendant des immeubles faisant partie de la fortune commerciale selon le système dualiste (impôt sur le bénéfice) ou le système moniste (impôt sur les gains immobiliers)³²⁵.

Le canton de Saint-Gall connaît le système dualiste. Ainsi, si la recourante n'était pas exonérée de l'impôt, les gains immobiliers réalisés seraient soumis à l'impôt sur le bénéfice si bien que des pertes pouvaient être compensées avec les gains immobiliers (art. 24 al. 4 LHID en relation avec l'art. 10 al. 1 let. c LHID). Dès lors que l'art. 23 al. 4 1^{re} phrase LHID réserve expressément l'impôt sur les gains immobiliers pour les institutions de prévoyance au sens de l'art. 23 al. 1 let. d LHID, la recourante est soumise à l'impôt spécial sur les gains immobiliers dans le canton de Saint-Gall quand bien même ce canton connaît le système dualiste³²⁶.

L'impôt spécial sur les gains immobiliers ne connaît pas de compensation des pertes avec des gains. Dans la mesure où un canton prévoit une telle compensation, il s'agit de droit cantonal autonome; les cantons disposent en effet d'une certaine marge de manœuvre (ou d'autonomie), qui subsiste malgré l'harmonisation fiscale³²⁷.

Le Tribunal fédéral constate ensuite que plusieurs cantons connaissant un système dualiste prévoient une compensation des personnes morales exonérées de l'impôt dans leur droit cantonal. Il en va ainsi du canton d'Argovie, des Grisons, du Valais ainsi que du canton de Vaud. L'autonomie des cantons en relation avec la déduction des pertes,

³²⁵ Arrêt commenté, consid. 5.2.

³²⁶ Arrêt commenté, consid. 5.3.

³²⁷ Arrêt commenté, consid. 5.4 et les arrêts cités.

lorsque l'impôt sur les gains immobiliers s'applique, ne vaut que pour les personnes morales soumises à l'impôt. En relation avec les personnes morales exonérées, qui sont soumises à l'impôt spécial sur les gains immobiliers, l'art. 23 al. 4 2^e phrase LHID renvoie à l'art. 10 al. 1 let. c LHID selon lequel les pertes effectives sur les éléments de la fortune commerciale, qui ont été comptabilisées, sont déductibles. L'art. 23 al. 4 LHID précise que cette compensation s'applique «par analogie». L'art. 23 al. 4 2^e phrase LHID en relation avec l'art. 10 al. 1 let. c LHID oblige, en d'autres termes, les cantons d'admettre la déduction des pertes de l'impôt sur les gains immobiliers de personnes morales exonérées de l'impôt. Cette disposition a pour seul but d'obliger les cantons qui appliquent l'impôt spécial sur les gains immobiliers à admettre la déduction des pertes de personnes morales exonérées de l'impôt³²⁸.

3. Commentaires

L'arrêt ici commenté ne concerne pas directement le droit fiscal intercantonal. Il est néanmoins intéressant de s'y arrêter et de l'examiner de manière plus détaillée. Le renvoi de l'art. 24 al. 4 2^e phrase LHID à la déduction des pertes de l'art. 10 al. 1 let. c LHID ne peut être compris – dans un système d'impôt spécial sur les gains immobiliers – que comme imposant une compensation des pertes pour l'impôt spécial pour les gains immobiliers. Il se pose cependant la question de savoir quel canton doit accorder cette compensation. Pour en décider, le droit intercantonal peut être d'une certaine utilité. Dans ce domaine, les pertes doivent en principe être compensées d'abord à l'intérieur du même canton. Si une compensation à l'intérieur du même canton n'est pas possible, le canton du domicile doit supporter les pertes. Un tel système de compensation se justifie en l'occurrence également pour une caisse de pensions exonérée de l'impôt sur le bénéfice.

Pour le surplus, l'arrêt ici commenté qui illustre très bien l'étendue, mais aussi les limites de l'harmonisation fiscale, doit être entièrement approuvé.

³²⁸ Arrêt commenté, consid. 5.5.

TF 2C_318/2015 du 29 février 2016 [Attribution d'un préciput et rulings fiscaux accordés] (Daniel de Vries Reilingh)

1. Faits

A SA est une société anonyme qui a son siège au Tessin et qui possède des établissements stables à Genève et à Berne. Le 20 avril 2007, la société a conclu un accord avec l'administration fiscale cantonale genevoise. Cette dernière administration a émis la réserve suivante: «nous n'admettons pas que le canton du siège bénéficie d'un quelconque préciput puisque la répartition est effectuée sur la base de toutes les charges, en dehors des frais financiers et des impôts».

Pour établir la taxation 2011, le fisc genevois n'a pas tenu compte de préciput en faveur du Tessin. La dernière autorité cantonale genevoise a considéré que conformément à l'accord passé entre la société et le fisc, ce dernier n'avait à juste titre pas accordé de préciput au Tessin lors de la répartition intercantonale du bénéfice. Le fait que pour les périodes antérieures, un préciput avait été admis en faveur du siège n'y changeait rien. La dernière instance cantonale genevoise n'a cependant pas examiné la question de la violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale, renvoyant la société à cet effet devant le Tribunal fédéral dans la mesure où elle désirait contester les taxations tessinoise et bernoise entrées en force.

A SA recourt au Tribunal fédéral et demande que les taxations 2010 et 2011 du canton du Tessin soient modifiées en ce sens que le préciput de 20% en faveur du Tessin soit supprimé; subsidiairement elle demande que les taxations 2010 et 2011 du canton de Genève soient modifiées en tenant compte d'un préciput de 20% en faveur du Tessin. Dans le cadre de l'instruction, l'Office de taxation tessinois joint un accord de répartition intercantonale du bénéfice de la société, faisant état d'un préciput de 20% en faveur du canton du siège.

2. Droit

Le litige porte en l'occurrence sur la question de savoir si le canton de Genève devait prendre en compte un préciput en faveur du canton du Tessin dans le cadre de la répartition intercantonale des bénéfices des années 2010 et 2011 ou si, se fondant sur l'accord passé avec la contribuable, il pouvait renoncer à attribuer une telle part accrue du bénéfice au canton du siège.

Le Tribunal fédéral relève en premier lieu que la convention intervenue entre Genève et la recourante – qu'elle soit valable ou non – n'est pas opposable au canton du Tessin. Il relève également que la convention entre la société et le Tessin n'était pas non plus opposable au canton

de Genève. Il examine ensuite si c'est à juste titre que la Cour de justice genevoise a exclu de prendre en compte un préciput en faveur du canton du siège.

Le Tribunal fédéral retient que les faits relatifs à la façon dont le fisc genevois a procédé à la répartition intercantonale du bénéfice ne sont pas suffisamment établis dans l'arrêt cantonal attaqué. La Cour de Justice genevoise n'a ainsi pas précisé la construction juridique de la société recourante, ni ses activités. Elle n'a pas non plus expliqué comment la répartition du bénéfice avait été effectuée (méthode appliquée) ni quels étaient les facteurs pris en compte. Elle n'avait pas non plus exposé le contenu de la taxation tessinoise et la façon dont le fisc tessinois a procédé à la répartition du bénéfice.

Le Tribunal fédéral étant lié par les faits contenus dans l'arrêt contesté lors d'un recours en matière de double imposition intercantonale – à l'exception des cas dans lesquels le canton dont la taxation est entrée en force conteste l'état de faits –, il ne peut en l'occurrence se prononcer sur la conclusion principale, ni d'ailleurs sur la conclusion subsidiaire. Le Tribunal admet ainsi le recours et renvoie à l'autorité cantonale précédente afin que celle-ci établisse des faits pertinents.

3. Commentaires

Cette affaire soulève des questions très intéressantes, qui n'ont cependant pas pu être jugées par le Tribunal fédéral en raison de l'absence de constatation des faits pertinents par la Cour de Justice genevoise. Cette affaire soulève la question du préciput s'agissant du fond et la question de la bonne foi s'agissant des accords conclus par la société avec les autorités fiscales cantonales tessinoise et genevoise. En ce qui concerne ce dernier point, il y a lieu de remarquer d'emblée que la recourante a adopté un comportement contradictoire en concluant des accords diamétralement opposés avec deux administrations fiscales cantonales. Dans la mesure toutefois où le contribuable n'est pas lié par un accord qui se révélerait être contraire à la loi, il ne saurait, à notre avis, souffrir de cette situation. En d'autres termes, il ne devrait pas subir une double imposition intercantonale du fait d'avoir signé des accords contradictoires avec deux autorités cantonales différentes.

5. TVA

ATF 142 II 113 du 31 mai 2016 [Indépendance de l'établissement stable étranger] (Per Prod'hom)

Confirmation de la jurisprudence sous l'ancien droit, selon laquelle un établissement stable à l'étranger doit être vu comme une entité distincte du siège en matière de TVA. Dans le cas d'espèce, toutefois, le Tribunal fédéral constate que l'établissement étranger est constitué sous la forme d'une société commerciale indépendante. Par conséquent, l'existence d'une personnalité morale exclut d'emblée la qualification de succursale.

TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 [Inapplicabilité de la «théorie des stades»] (Per Prod'hom)

1. Faits

Au cours des années 2006 à 2009, la société A., assujettie, a facturé des «prestations de management et d'architecture» à deux autres sociétés suisses, B. et C. Ces prestations concernaient deux hôtels et une villa sis au Qatar. Dans ce contexte, la société A. agissait comme sous-traitant pour les sociétés B. et C. La question litigieuse à résoudre concernait le lieu d'imposition des prestations fournies et leur éventuel lien avec les immeubles sis à l'étranger.

2. Droit et commentaires

Sous le droit applicable pendant la période concernée, le lieu de la prestation de services était réputé situé au lieu du prestataire³²⁹, sauf s'il existait une exception expresse. L'une de ces exceptions concernait la fourniture de prestation de services en lien avec un bien immobilier³³⁰. Dans ce dernier cas, la prestation était réputée fournie au lieu de l'immeuble³³¹. Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif fédéral s'est basé sur la théorie qu'il appelle «théorie des stades», selon laquelle il y aurait une différence entre la prestation fournie au destinataire final et la prestation fournie à un tiers qui refacture cette prestation³³². Selon lui, il faut traiter ces opérations de manière distincte, aussi pour déterminer leur localisation. Dans le cas particulier, il en a conclu que si la société A. a agi comme sous-traitant, cela exclut d'emblée tout lien direct avec les immeubles situés à l'étranger.

³²⁹ Art. 14, al. 1 aLTVA.

³³⁰ Art. 14, al. 2, let. a aLTVA.

³³¹ Arrêt attaqué du TAF du 4.9.2014, A412/2013, consid. 3.2.1.1.

³³² Arrêt attaqué du TAF du 4.9.2014, A-412/2013, consid. 3.2.1.2.

Le Tribunal fédéral estime qu'il ne faut pas retenir cette «théorie des stades», du moins telle qu'elle a été appliquée par le Tribunal administratif fédéral. En effet, il précise que «dès lors que la TVA se concentre sur les prestations objet de l'impôt et non sur la personne de l'assujetti [...], il n'importe en principe pas, dans l'optique de qualifier une prestation déterminée, de savoir à quel titre contractuel ou dans quelle fonction un prestataire interagit avec un client, pour autant que les opérateurs économiques ne soient pas liés par un rapport de représentation»³³³.

Par conséquent, il ne voit pas pourquoi une relation de sous-traitant pourrait d'emblée exclure la qualification d'un lien direct avec un immeuble, sans même analyser la nature des prestations³³⁴. Pour ces motifs, il a renvoyé l'affaire au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle décision et l'instance inférieure a elle-même renvoyé l'affaire à l'Administration fédérale des contributions³³⁵.

Selon nous, la «théorie des stades» ne s'applique pas de manière générale, que ce soit sous l'ancien droit ou sous le nouveau droit. Sous l'ancien droit, le législateur n'avait prévu que quelques exceptions à l'approche objective et économique consistant à examiner chaque prestation pour elle-même. C'est-à-dire qu'il fallait se baser essentiellement sur la nature des prestations, sauf dérogation spéciale. Ces rares exceptions visaient essentiellement quelques prestations médicales qui devaient être fournies par des prestataires «qualifiés» pour pouvoir être exclues du champ de l'impôt³³⁶ ou quelques rares cas de prestations qui devaient être fournies directement au public pour bénéficier d'une exclusion du champ de l'impôt pour des motifs culturels³³⁷. En dehors de ces rares exceptions, le législateur a suivi une conception objective des prestations, indépendamment du prestataire ou du destinataire. Pour l'anecdote, dans une affaire concernant les «cartes de sauvetage» de la REGA, c'est le Tribunal administratif fédéral qui avait pris une position plutôt libérale, considérant qu'une prestation d'assurance pouvait également être fournie par une société qui n'est pas inscrite en tant que société d'assurance, alors que le Tribunal fédéral avait été le plus restrictif, concluant que les cartes de sauvetage permettant une assistance de secours et une couverture des frais ne constituent pas une assurance au sens de la LTVA³³⁸.

³³³ Arrêt commenté, consid. 5.3.

³³⁴ Arrêt commenté, consid. 5.4.

³³⁵ Cf. arrêt du TAF du 3.12.2015, A-7273/2015.

³³⁶ Art. 18, ch. 3 aLTVA.

³³⁷ Art. 18, ch. 14 aLTVA.

³³⁸ Arrêt du TF du 13.2.2008, 2C_506/2007, arrêt du TAF du 19.7.2007, A-1510/2006, consid. 3.3; pour une critique de ces arrêts: PER PROD'HOM, La TVA en Pratique, Python & Peter, 4^e éd., 2015, p. 222.

Sous le nouveau droit, le Parlement a précisé de manière beaucoup plus précise que, sauf exception expresse, la qualification d'une prestation est déterminée exclusivement en fonction de son contenu³³⁹. Cela vaut non seulement pour les exclusions du champ de l'impôt, mais également pour la localisation des prestations. Évidemment, si la prestation du sous-traitant n'est pas identique à celle du prestataire principal, son traitement fiscal peut être différent. Par exemple, si une société de cartes de crédit fournit des prestations de services exclues du champ, lorsqu'elle fait appel à un sous-traitant pour des services purement administratifs, ces derniers services ne bénéficient pas forcément de l'exclusion du champ de l'impôt lié aux prestations fournies par la société de cartes de crédit. Au stade du sous-traitant, le service fourni ne permet peut-être pas de remplir les critères de l'exclusion du champ de l'impôt (en raison du contenu des services). À notre avis, c'est dans ce sens ce qu'il faut comprendre le fait que la TVA est un impôt multistades. Il faut examiner la nature des prestations fournies à chaque stade du processus.

TF 2C_969/2015 du 24 mai 2016 [Pluralité de prestations dans le cadre d'une entreprise qui fournit des prestations d'encaissement et de garantie] (Per Prod'hom)

Pour le Tribunal fédéral, les prestations en question ne sont pas forcément fournies ensemble et ne présentent pas le caractère d'une prestation principale et d'une prestation subordonnée. Il s'agit donc de prestations indépendantes.

TF 2C_206/2015 du 16 novembre 2015 [Représentation dans le cas de vente d'habits de seconde main] (Per Prod'hom)

Notion de vente pour le compte d'un tiers qui soit reconnaissable pour les clients. Selon le Tribunal administratif fédéral, il était notoire que les ventes d'habits usagés soient réalisées pour le compte de différents particuliers. Le Tribunal fédéral ne partage pas cet avis et il estime qu'il existe d'autres systèmes de vente, par exemple la reprise à titre gratuit et la vente pour son propre compte. Ainsi, si le vendeur se limite à indiquer quelques codes sur les habits, le type de vente n'est pas reconnaissable pour les clients. Dans ce cas, il ne s'agit pas d'une représentation en matière de TVA mais d'une vente pour son propre compte.

³³⁹ Art. 21, al. 3 LTVA.

TF 2C_321/2015 du 22 décembre 2015 [Cas d'évasion fiscale] (Per Prod'hom)

Une société assujettie utilisait trois entités séparées pour acquérir des bouteilles de vin anciennes et rares auprès de particuliers, pour ensuite revendre les bouteilles en utilisant le système du taux de la dette fiscale nette. Comme cette structure d'acquisition créait un avantage fiscal, l'Administration fédérale des contributions a estimé qu'il s'agissait d'un cas d'évasion fiscale. Le Tribunal fédéral a aussi suivi cette interprétation.

TF 2C_1115/2014 du 29 août 2016 [Activité entrepreneuriale et déduction de l'impôt préalable] (Per Prod'hom)

1. Faits

Une société holding suisse, assujettie à la TVA, exerce plusieurs activités. D'une part, elle détient des participations. D'autre part, elle agit comme centrale d'achats pour des sociétés affiliées. Par ailleurs, la société détient une importante collection d'œuvres d'art qu'elle montre au public, dans les locaux du siège, sans rémunération. Elle prête aussi parfois des œuvres à des sociétés affiliées. Pour l'Administration fédérale des contributions, la société holding ne pouvait pas déduire l'impôt préalable payé sur l'acquisition des tableaux, en raison de l'absence de lien avec un domaine entrepreneurial. Sur ce point, l'administration fiscale a été suivie par le Tribunal administratif fédéral.

2. Droit et commentaires

L'assujetti peut déduire l'impôt préalable dans le cadre de son activité entrepreneuriale. Au contraire de l'ancien droit qui présupposait un lien entre une prestation entrante et une prestation sortante, le Tribunal fédéral rappelle que le législateur a pris une autre position dans le cadre de la nouvelle loi, à savoir qu'il faut essentiellement un lien entre les prestations entrantes et l'activité entrepreneuriale générale de l'entreprise pour pouvoir déduire l'impôt préalable lié aux prestations entrantes³⁴⁰. C'est dans ce contexte qu'il convenait d'apprécier l'utilisation entrepreneuriale des œuvres d'art qui ont été acquises³⁴¹.

Au contraire de l'Administration fédérale des contributions et de l'instance inférieure qui avaient estimé que l'assujetti ne pouvait pas déduire l'impôt préalable en raison de l'existence d'un domaine

³⁴⁰ Arrêt commenté, consid. 2.3.4.

³⁴¹ Arrêt commenté, consid. 3.1.

d'activité non entrepreneurial et d'une absence de lien avec des activités soumises, le Tribunal fédéral a précisé que l'activité entrepreneuriale doit être appréciée dans son ensemble et qu'il n'est nul besoin de rechercher un lien entre les prestations entrantes et les chiffres d'affaires précis de l'entreprise³⁴².

Dans le cas présent, même si la société holding mettait des œuvres à disposition gratuitement, ce qui est déterminant est que ces remises avaient un but commercial au sens large³⁴³. En effet, cela permettait d'améliorer l'image de l'entreprise auprès du personnel, des clients et des tiers.

Pour le Tribunal fédéral, il faut aussi examiner s'il y a adéquation entre les charges et l'activité commerciale. En cas de disproportion, la charge peut être traitée comme relevant davantage d'un intérêt privé que commercial³⁴⁴. Ainsi, un domaine non entrepreneurial ne devrait pas être admis à la légère.

Dans le cas particulier, le Tribunal fédéral a conclu au caractère entrepreneurial et commercial en ce qui concerne la gestion de cette collection d'œuvres d'art.

Nous partageons le point de vue du Tribunal fédéral en ce qu'il faut rechercher le lien général avec l'activité commerciale de l'assujéti et ne pas créer artificiellement des «domaines d'activité» qui n'aurait pas de lien avec l'activité entrepreneuriale. En principe, ce n'est que dans le cadre des opérations exclues du champ de l'impôt, des opérations purement privées ou en lien avec des subventions ou des taxes qu'il faut procéder à des allocations directes et indirectes aux différentes activités, afin de réduire le droit de déduire l'impôt préalable.

6. Impôt anticipé

TF 2C_928/2014 du 9 juin 2015 [l'impôt anticipé: acquisition d'actions propres] (Pietro Sansonetti)

Le 13 avril 2000, le contribuable (en l'occurrence une société anonyme) a acquis 25 de ses propres actions (représentant 10% de son capital-actions). Dix ans plus tard, dans le cadre d'un contrôle, l'AFC a informé le contribuable que le délai de garde avait expiré le 13 avril 2006 et que, partant, une créance fiscale d'un montant de CHF 404'250.– (respectivement de CHF 621'923.– si l'impôt anticipé

³⁴² Arrêt commenté, consid. 3.3 et 3.8.2.

³⁴³ Arrêt commenté, consid. 3.5.2.

³⁴⁴ Arrêt commenté, consid. 3.6.5.

n'est pas versé ultérieurement par le tiers qui a aliéné les actions de la société à celle-ci) est née. Le Tribunal fédéral rappelle qu'il existe deux situations différentes dans le cadre de l'acquisition d'actions propres par une société. Premièrement, il y a liquidation partielle directe, respectivement inconditionnelle, lorsque la société rachète ses propres actions dans l'intention de réduire son capital (du point de vue du droit civil) ou dans une mesure telle que la limite de pourcentage admissible de l'art. 659 al. 1 et 2 CO est dépassée, c'est-à-dire que la société acquiert plus de 10% du capital-actions, voire 20% dans certaines situations particulières. Tout ce qui dépasse ces valeurs, déclenche immédiatement, c'est-à-dire déjà au moment du rachat des actions, les conséquences fiscales d'une liquidation partielle. Deuxièmement, une liquidation partielle conditionnelle, respectivement médiate («mittelbar»), existe lorsque la société respecte bien les limites de pourcentage de l'art. 659 CO, mais que les actions ne sont pas à nouveau aliénées dans le délai de garde admissible fiscalement. La créance fiscale naît à l'expiration dudit délai (art. 12 al. 1bis LIA). Conformément à l'art. 4a al. 2 LIA, ce délai se monte à 6 ans. Le Tribunal fédéral précise que le délai commence à courir au moment de l'exécution du contrat de vente des actions à la société. Il en va de même concernant la question du respect du délai de garde; le délai de garde est respecté si le contrat de vente (par lequel la société aliène ses actions propres préalablement acquises à un tiers) est exécuté avant son échéance. Le moment de la conclusion du contrat de vente n'est pas déterminant. Selon l'art. 684 al. 2 CO, le transfert d'actions nominatives peut avoir lieu par la remise du titre endossé à l'acquéreur. Les droits de l'endosseur sont, pour tous les papiers-valeurs transmissibles, transférés à l'acquéreur par l'endossement et la remise du titre (art. 969 CO). Par conséquent, le transfert d'actions nominatives intervient lorsque l'acquéreur entre en possession du titre endossé. Par ailleurs, en matière fiscale, les règles générales sur le fardeau de la preuve ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Conformément à ce principe, il appartient en principe à l'AFC de prouver que le délai de garde a été dépassé. En l'espèce, l'AFC a conclu au non-respect du délai de garde sur la base des bilans annuels du contribuable et des formulaires 103 présentés. Cela est suffisant pour admettre que l'AFC a apporté la preuve du non-respect du délai. Le Tribunal fédéral relève qu'il semble étonnant que le contribuable ne se soit pas rendu compte de la non-comptabilisation de la revente alléguée des actions, qui aurait eu lieu au plus tard le 31 décembre 2005, de telle sorte qu'il a dû corriger ultérieurement les

bilans annuels pour les années 2005 à 2009. De plus, le contribuable n'a pas pu apporter la preuve d'un paiement qui aurait été reçu comme contre-prestation pour la vente des actions. La comptabilisation d'un tel paiement n'a été enregistrée que lors de l'exercice 2011. Le paiement *per se* n'est pas décisif pour déterminer si un acte de disposition a eu lieu avant le 31 décembre 2005, mais il constitue tout du moins un indice. En définitive, le Tribunal fédéral a considéré que la vente par la société des 25 actions propres n'a pas eu lieu dans le délai de six ans depuis l'acquisition et a, par conséquent, confirmé la décision de l'AFC.

TF 2C_85/2015 du 16 septembre 2015 [Refus du remboursement de l'impôt anticipé] (Pietro Sansonetti)

1. Faits et droit

Le 20 décembre 2011, le conseil d'administration de la société prend la décision de verser un dividende de CHF 89'769 au contribuable, gérant et actionnaire de la société. Le contribuable perçoit ce montant le 27 janvier 2012. Toutefois, ce revenu ne figure ni dans sa déclaration d'impôt pour l'année 2011, ni dans sa déclaration d'impôt pour l'année 2012. Suite à l'interpellation de l'administration fiscale du canton d'Argovie, le contribuable déclare le dividende et formule une requête de remboursement de l'impôt anticipé. L'administration fiscale rejette cette requête en raison du défaut de déclaration.

Premièrement, le Tribunal fédéral se réfère à l'art. 23 LIA qui dispose que celui qui, contrairement aux prescriptions légales, n'indique pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou de la fortune d'où provient ce revenu perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu. En lien avec cette disposition, la jurisprudence a précisé que le contribuable perd son droit au remboursement de l'impôt anticipé s'il n'annonce pas le revenu grevé de l'impôt anticipé, ou la fortune d'où il provient dans la première déclaration qui suit l'exigibilité de la prestation ou, ultérieurement, dans une communication spontanée visant à compléter la déclaration, mais suffisamment tôt pour que le revenu correct puisse être pris en considération lors de la taxation définitive. Le contribuable doit avoir déclaré lui-même les revenus soumis à l'impôt anticipé.

En outre, le Tribunal fédéral note qu'il n'est pas nécessaire d'avoir l'intention de frauder pour perdre son droit au remboursement de l'impôt anticipé.

Le contribuable a perdu le droit au remboursement faute d'avoir fait une déclaration complète, spontanée et non tardive.

2. Commentaires

Il s'agit ici de la confirmation de la jurisprudence et de la pratique constante de l'Administration fédérale des contributions en la matière. Cette situation pourrait toutefois évoluer en fonction de la motion déposée le 29 septembre 2016 par Madame la conseillère nationale Daniela SCHNEEBERGER en vue de permettre le maintien du droit au remboursement lorsque l'oubli provient d'une erreur ou d'une négligence et à condition que le revenu grevé de l'IA soit imposé en définitive.

TF 2C_322/2016 du 23 mai 2016 [Remboursement de l'impôt anticipé: déclaration] (Pietro Sansonetti)

1. Faits et droit

Le contribuable est le seul associé d'une Sàrl dont l'assemblée des associés a décidé du paiement d'un dividende de CHF 800'000 dû au 31 décembre 2012. Le dividende apparaît dans la déclaration fiscale de la société, laquelle a dûment rempli le formulaire 110 et viré l'impôt anticipé de CHF 280'000. Le contribuable a également déclaré ses participations, mais n'a pas déclaré avoir perçu le dividende de CHF 800'000. Suite à cela, l'administration fiscale du canton d'Argovie et le tribunal administratif lui ont refusé le remboursement de l'impôt anticipé.

Premièrement, le Tribunal fédéral a précisé que, pour éviter de perdre son droit au remboursement, le contribuable doit annoncer le rendement du capital qui a été grevé de l'impôt dans la première déclaration qui suit l'exigibilité du rendement ou, ultérieurement, dans une communication spontanée visant à compléter la déclaration, mais suffisamment tôt pour que le revenu correct puisse être pris en considération lors de la taxation définitive. Le contribuable doit avoir déclaré lui-même les rendements soumis à l'impôt anticipé.

En l'espèce, le dividende a été déclaré à l'administration fiscale du canton d'Argovie uniquement lorsque cette dernière a requis des explications, raison pour laquelle le remboursement de l'impôt anticipé a été légitimement refusé.

2. Commentaires

On se référera ici au commentaire de l'arrêt 2C-85/2015.

TF 2C_949/2014 du 24 avril 2015 [Remboursement de l'impôt anticipé: revenu brut non déclaré] (Pietro Sansonetti)

1. Faits et droit

Les contribuables ont déclaré la possession de 1000 actions d'une SA, d'une valeur de CHF 100'000. En ce qui concerne le rendement brut de ces titres, les contribuables ont indiqué un montant de «CHF 0» dans la déclaration fiscale qu'ils ont déposée à l'administration fiscale tessinoise. Cette dernière a ajouté aux rendements mobiliers des contribuables un montant de CHF 180'000 relatif à des dividendes versées par la SA (le fisc a retenu 60% du montant brut de CHF 300'000 que les contribuables n'avaient pas déclarés). L'administration fiscale tessinoise a enfin retenu qu'au vu du défaut de déclaration du rendement de CHF 300'000 par les contribuables, ils perdaient tout droit au remboursement de l'impôt anticipé sur ce rendement.

Les contribuables ont formé réclamation contre la décision de taxation faisant valoir que la non-déclaration était due à un oubli. Par décision sur réclamation le fisc a confirmé sa décision et n'a pas accordé le remboursement de l'impôt anticipé, en se référant à l'article 23 LIA et à l'arrêt du TF 2C_95/2011. L'autorité de recours cantonale a, à son tour, confirmé la décision. Les contribuables interjetent recours de droit public au Tribunal fédéral contre cette dernière décision et font valoir une violation de l'art. 23 LIA.

Premièrement, le Tribunal fédéral réfère à sa jurisprudence rendue au sujet de l'art. 23 LIA. Afin d'éviter d'être déchu du droit au remboursement, le contribuable doit annoncer aussi bien le rendement sujet à l'impôt anticipé que la substance duquel il provient et ce, à l'occasion de la première déclaration fiscale présentée à l'autorité fiscale après l'échéance de la prestation imposable, ou fournir des indications complémentaires qui puissent être prises en considération avant l'entrée en force de la décision de taxation. En d'autres termes, le contribuable peut sauvegarder son droit au remboursement de l'impôt anticipé en faisant une déclaration jusqu'à l'entrée en force de la décision de taxation ordinaire.

Par ailleurs, le contribuable doit déclarer lui-même ses rendements soumis à l'impôt anticipé. En règle générale, peu importe que l'administration fiscale puisse se rendre compte du caractère incomplet de la déclaration et avoir accès aux informations manquantes en les deman-

dant à des tiers ou en comparant les déclarations de tiers. Le fisc doit pouvoir partir du principe que le contribuable a rempli sa déclaration de manière complète et exacte, en conformité avec ses obligations découlant des art. 124 al. 2 LIFD et 42 al. 1 LHID. Un devoir d'enquête ultérieur de la part du fisc est la règle seulement si la déclaration fiscale contient des erreurs évidentes.

Le Tribunal fédéral rappelle en outre que l'AFC est l'autorité chargée de contrôler l'application uniforme des prescriptions fédérales en matière d'impôt anticipé. Dans ce cadre, l'AFC a communiqué sa pratique en matière de déchéance du droit au remboursement à l'impôt anticipé par la Circulaire no 40 du 11 mars 2014. La Circulaire ne s'impose ni aux tribunaux, ni aux contribuables. Toutefois, dans la mesure où elle reflète le sens réel du texte légal et propose une interprétation correcte, les autorités de recours doivent en tenir compte.

Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral constate qu'en indiquant un montant de CHF 0 à titre de rendement de dividendes de la SA, les contribuables n'ont pas donné une valeur erronée à un rendement, mais ont au contraire déclaré n'avoir perçu aucun revenu – et ceci de manière encore plus évidente que s'ils avaient laissé la case correspondante de la déclaration vide. Par conséquent, le Tribunal fédéral est d'avis que les contribuables ont violé l'art. 23 LIA en relation avec les art. 124 al. 2 LIFD et 42 al. 1 LHID.

Pour ces motifs également, le Tribunal fédéral exclut que le cas d'espèce soit assimilé à une simple correction de rendements déjà déclarés.

Enfin, la non-déclaration des rendements relatifs aux actions de la SA ne peut être guérie par le fait que l'un des contribuables – également administrateur de la SA – a communiqué le dividende brut de CHF 300'000 par le biais du Formulaire 103 *Impôt anticipé sur le revenu d'actions, de bons de participation et de bons de jouissance suisse*. Le contribuable a agi dans ce cadre uniquement en sa qualité d'administrateur de la SA sans compter le fait que la société et son actionnaire sont deux sujets juridiques distincts. Enfin, le Tribunal fédéral considère que la SA est obligée envers l'AFC, alors que l'actionnaire l'est envers l'administration fiscale cantonale.

2. Commentaires

Les commentaires figurant au résumé de l'arrêt 2C_85/2015 s'appliquent ici. On relèvera, au surplus, les observations du Tribunal fédéral quant à la portée des Circulaires émises par les autorités fiscales. Enfin, il paraît douteux dans un cas tel que celui-ci que, dans

l'hypothèse d'une acceptation de la motion SCHNEEBERGER, l'attitude du contribuable soit considérée comme une erreur ou la conséquence d'une négligence.

TF 2C_172/2015 du 27 août 2015 [Droit au remboursement de l'impôt anticipé] (Pietro Sansonetti)

1. Faits et droit

Il s'agit d'un contribuable qui n'a pas mentionné, dans sa déclaration fiscale, les actions d'une société ainsi que les dividendes y relatifs. Malgré cette absence de déclaration, l'administration fiscale cantonale a pris en compte, dans sa décision de taxation, la valeur desdites actions et le revenu correspondant aux dividendes. Suite à cela, le contribuable a demandé la restitution de l'impôt anticipé, ce qui lui a été refusé par l'administration fiscale. Il avait accompagné sa demande d'une attestation faisant état de ses actions et des dividendes versés pendant la période fiscale en cause. L'art. 23 LIA sanctionne la violation par le contribuable de son obligation de déclarer lui-même ses éléments imposables. En général, cette obligation est exécutée en mentionnant les éléments en question dans l'état des titres joint à la déclaration d'impôt. Le contribuable peut également les indiquer ultérieurement, à tout le moins jusqu'au prononcé de la décision de taxation, en complétant ou corrigeant sa déclaration. Seule une indication des éléments de revenus et de fortune conforme à ce qui précède permet en principe au contribuable de sauvegarder son droit au remboursement de l'impôt anticipé. Dans tous les cas, le droit au remboursement de l'impôt anticipé suppose, outre une déclaration conforme à ce qui vient d'être précisé, que le contribuable n'ait pas cherché à soustraire au fisc des éléments de revenus ou de fortune. En l'occurrence, le Tribunal fédéral a considéré que le contribuable, en ne mentionnant dans sa déclaration ni les actions ni les dividendes perçus, mais en ne fournissant uniquement les informations nécessaires à la fixation de ses revenus et de sa fortune qu'après que l'administration fiscale ait mentionné les actions et les dividendes dans sa décision de taxation, n'avait pas droit au remboursement de l'impôt anticipé. Selon le Tribunal fédéral, une telle façon de faire ne remplit pas les conditions d'une indication personnelle ultérieure des éléments de revenu. Le Tribunal relève, par ailleurs, que dans le cas d'espèce, le remboursement est exclu sans qu'il soit nécessaire d'examiner si le contribuable avait une intention manifeste de soustraction ou de fraude. Selon le Tribunal fédéral, si une solution contraire à celle-ci était retenue, cela reviendrait à permettre au contri-

buable de taire des éléments déterminants dans la déclaration d'impôt et d'attendre la taxation afin de voir si l'autorité fiscale a ajouté ces éléments au revenu, respectivement à la fortune, avant d'éventuellement choisir de demander le remboursement de l'impôt anticipé.

2. Commentaires

L'intérêt de cet arrêt consiste dans le fait que, ici, le Tribunal fédéral a procédé à une évaluation assez détaillée des circonstances dans lesquelles l'omission de déclaration du revenu grevé de l'IA est intervenue. Cette approche subjective et non pas simplement objective apparaît ici convaincante.

TF 2C_383/2013 du 2 octobre 2015 [Droit au remboursement de l'impôt anticipé: la notion de droit de jouissance] (Pietro Sansonetti)

1. Faits et droit

Notre Haute Cour a précisé qu'il s'agit d'une notion qui doit être comprise dans son sens économique et non pas purement juridique, en soulignant la maîtrise effective qui doit caractériser le droit de jouissance. Selon le Tribunal fédéral, le remboursement de l'impôt doit être refusé à quiconque dont le revenu grevé fait déjà l'objet d'obligations contractuelles ou d'autres restrictions de fait au moment de la perception. Une restriction de fait est présumée exister dès lors qu'on se trouve en présence d'une dépendance réciproque, en d'autres termes lorsque la perception des revenus dépend de l'obligation de les transférer plus loin, et que l'obligation de les transférer plus loin dépend de leur perception.

S'appuyant sur son arrêt de principe 2C_364/2012 du 5 mai 2015 qui porte sur la notion de jouissance effective selon la CDI entre la Suisse et le Danemark, le Tribunal fédéral a dressé un parallèle entre cette notion et le droit de jouissance au sens du droit interne en concluant que les deux concepts se recouvrent dans une large mesure. Le Tribunal fédéral a retenu que les critères déterminants à la base des deux définitions étaient la propriété et le contrôle économique. Dans un cas comme dans l'autre, il s'agit d'éviter qu'une personne ou une société dotée d'un pouvoir de disposer limité sur les dividendes qu'elle percevait ne soit intercalée pour obtenir indûment le remboursement de l'impôt anticipé en Suisse.

En l'espèce le Tribunal fédéral a dénié la jouissance effective à la recourante et a renoncé à examiner la question sous l'angle de l'évasion fiscale de l'art. 21 al. 2 LIA.

2. Commentaires

Cette problématique doit être replacée dans le cadre plus général du débat qui a entouré l'arrêt de principe cité ci-dessus consacré à la définition de la jouissance effective sur les rendements soumis à l'impôt anticipé.

TF 2C_1083/2014 du 20 novembre 2015 [Droit au remboursement de l'impôt anticipé en cas de taxation d'office] (Pietro Sansonetti)

1. Faits et droit

Des époux, qui n'ont pas rempli leur déclaration fiscale pour l'année 2009 malgré deux avertissements, se voient notifier une décision de taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse. Cette dernière ne prévoit aucun droit au remboursement de l'impôt anticipé. Le 30 juillet 2012, les époux déposent leur déclaration fiscale et font valoir une prétention en remboursement de l'impôt anticipé de CHF 41'301. L'administration fiscale du canton de Bâle-Ville n'a pas pris en considération cette déclaration puisque, à ce moment-là, la décision de taxation d'office était déjà entrée en force. La commission de recours en matière fiscale du canton de Bâle-Ville a admis le recours alors formé par les époux en retenant que l'administration fiscale aurait pu identifier les revenus pertinents pour l'impôt anticipé. L'AFC a recouru contre ce jugement.

Le Tribunal fédéral dispose qu'il ne revient pas à l'administration fiscale d'identifier les revenus pertinents pour le remboursement de l'impôt anticipé. Conformément à l'art. 23 LIA et à la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, le contribuable doit indiquer lui-même aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou la fortune d'où provient ce revenu, à défaut de quoi il perd son droit au remboursement de l'impôt anticipé. Cette indication doit être faite dans la première déclaration qui suit l'exigibilité de la prestation ou, ultérieurement, dans une communication spontanée visant à compléter la déclaration, mais suffisamment tôt pour que le revenu correct puisse être pris en considération lors de la taxation définitive.

Aucune réclamation n'a été formulée dans les délais légaux, donc la décision de taxation d'office est déjà entrée en force lorsque le contri-

buable réclame un remboursement de l'impôt anticipé. En raison de son retard, le contribuable a perdu son droit au remboursement.

2. *Commentaires*

On relèvera ici la constatation par le Tribunal fédéral, que l'appréciation d'office, aussi consciencieuse soit-elle, ne saurait impliquer un remboursement par appréciation (donc hypothétique) d'impôt anticipé, ce qui est logique et correspond à l'une des finalités de cet impôt.

TF 2C_930/2015 du 26 novembre 2015 [Restitution du remboursement à tort de l'impôt anticipé] (Pietro Sansonetti)

1. *Faits et droit*

Le Tribunal fédéral rappelle tout d'abord qu'il construit son raisonnement en se fondant sur les faits constatés par l'autorité précédente, à moins que ces derniers aient été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF, ce qu'il appartient au recourant de démontrer. Aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peuvent être présentés, à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF). Lorsque – comme en l'espèce – le recourant présente des événements qui ne ressortent pas de la décision attaquée, sans alléguer ni démontrer en quoi l'autorité précédente aurait constaté les faits de manière arbitraire, le tribunal ne s'écartera pas des faits retenus dans la décision attaquée.

Ensuite, le Tribunal fédéral précise que le droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment le droit pour l'intéressé d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, l'autorité pouvant – comme en l'espèce – renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion.

Le Tribunal fédéral rappelle enfin que l'art. 6 CEDH, qui garantit l'égalité des armes, ne trouve pas application dans les procédures fiscales qui, comme en l'espèce, portent sur le bien-fondé de la restitution de l'impôt anticipé remboursé à tort.

Il est également relevé qu'il serait contraire au principe de la bonne foi de se plaindre d'un manque de célérité de la part de l'autorité cantonale, puisque la recourante ne s'était pas opposée à la suspension de la procédure prononcée par l'instance précédente. De la sorte, le grief de

la violation du principe de célérité (art. 29 al. 1 Cst.), qui prévoit que toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable, doit également être rejeté.

La recourante invoque également la protection de la bonne foi garantie par les art. 5 al. 3 et 9 Cst. en soulevant qu'elle a sciemment présenté à l'administration cantonale des demandes de remboursement d'impôt anticipé en lien avec des billets gagnants dont elle n'était pas propriétaire au moment du tirage. Sur ce point, le Tribunal fédéral considère que, dans la mesure où ce grief n'est pas irrecevable en tant qu'il est fondé sur des faits qui ne résultent pas de la décision attaquée, il doit être rejeté.

Finalement, la recourante s'en prend à l'estimation confirmée par l'instance précédente de la restitution de l'impôt anticipé remboursé, qui serait arbitrairement fixée à 70%. Sur ce point, le Tribunal fédéral considère que la motivation de l'instance est suffisante mais que, sur le fond, les arguments que la recourante oppose à ce procédé sont irrecevables tant qu'ils ne sont pas motivés conformément aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF et qu'ils ne reposent pas sur des faits retenus dans la décision attaquée.

2. Commentaires

Cet arrêt rappelle utilement un certain nombre de principes procéduraux applicables en matière fiscale, celui de la bonne foi de l'administré n'étant pas le moins important dans le cas d'espèce.

TF 2C_642/2014 du 22 novembre 2015 in RDAF 2016 II 179 [Remboursement de l'impôt anticipé par un établissement stable suisse d'une entreprise étrangère, appartenance à la fortune d'exploitation de l'établissement stable, confirmation de la jurisprudence] (Raphaël Gani)

1. Faits

La succursale zurichoise d'une banque française, inscrite au Registre du commerce depuis 1999 a demandé le remboursement de l'impôt anticipé perçu sur des rendements échus en 2008 et 2009. Les titres ayant généré les rendements ont pour la plupart été acquis sur le marché par la banque française au nom de son siège et ont ensuite été transférés à sa succursale zurichoise dans le cadre d'opérations «back to back». Par ce procédé, le siège «vendait» les actions à sa succursale et achetait les futures émises par cette dernière. Le bilan de la succur-

sale au 31 décembre 2008 s'élevait à 942 millions de francs alors que cet établissement détenait des titres pour une valeur de plusieurs milliards entre février et mai de la même année.

Cette demande de remboursement a, en définitive, été refusée par l'Administration fédérale des contributions, ainsi que par le Tribunal fédéral administratif. Ce dernier indiquait qu'à tout le moins deux motifs s'opposaient à ce remboursement, à savoir d'une part que les titres ayant généré les rendements ne pouvaient pas être attribués à l'établissement stable zurichois et d'autre part que le procédé relevait de l'évasion fiscale.

2. Droit

Le TF avait tranché en 2008 déjà une question similaire et le TAF s'était fondé sur cette jurisprudence pour statuer, ce que contestait la banque française. Notre Haute cour rappelle que selon l'arrêt 2C_333/2007, pour avoir droit au remboursement de l'impôt anticipé en vertu de l'art. 24 al. 3 LIA, l'entreprise doit a) être étrangère, b) disposer d'un établissement stable en Suisse, c) être tenue de payer des impôts cantonaux et communaux d) sur les revenus provenant de cet établissement stable ou sur la fortune d'exploitation de cet établissement et enfin e) demander le remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur le rendement de cette fortune (*«von den Einkünften aus diesem Betriebsvermögen abgezogenen -Verrechnungssteuer»*)³⁴⁵. Il rappelle qu'en outre, la jurisprudence a fixé comme condition supplémentaire le fait que l'actif ayant généré le rendement grevé devait appartenir à la fortune d'exploitation du requérant, ce qui limitait le droit au remboursement de l'impôt anticipé d'une entreprise étrangère fondé sur l'établissement suisse.

Plus précisément, cette notion de fortune d'exploitation est une notion à contenu économique, qui vise à vérifier si la participation en cause sert directement et exclusivement l'activité de l'établissement stable, constituant ainsi une part du capital d'exploitation et un actif nécessaire à l'exploitation de l'établissement (*«upstream»*) ou si l'activité de l'établissement stable a contribué pour une part essentielle à l'acquisition des bénéfices de la société dont la participation est en cause (*«downstream»*). Cet examen a pour but d'éviter qu'une entreprise étrangère ne transfère une participation dans les comptes de sa succursale suisse uniquement pour des motifs fiscaux, notamment le remboursement de l'impôt anticipé, et non pas pour des motifs com-

³⁴⁵ Arrêt du TF du 22.2.2008, 2C_333/2007, consid. 6.1, in: RDAF 2009 II 162, p. 171.

merciaux. Tel n'est pas le cas si la participation est détenue dans l'intérêt de l'ensemble de l'entreprise étrangère ou profite à l'ensemble de cette dernière.

Cette condition avait fait l'objet de critiques dans la doctrine. Pour l'essentiel, il était avancé que la fonction de garantie qu'exerce l'impôt anticipé dans les relations internes devrait aussi valoir s'agissant de l'art. 24 al. 3 LIA. En outre, l'approche de la jurisprudence risquait d'engendrer des situations de double charge fiscale, si une succursale en Suisse, assujettie aux impôts cantonaux et communaux, se voyait refuser le remboursement de l'impôt anticipé au motif que les rendements en cause n'appartiennent pas à la fortune d'exploitation de l'entité en Suisse. Après examen de ces avis doctrinaux, notre Haute cour maintient dans le cas d'espèce l'exigence supplémentaire et évite ainsi un revirement de jurisprudence. Elle justifie ce maintien par le fait que la fonction de garantie de l'impôt anticipé s'applique uniquement aux personnes qui ont leur domicile ou leur siège en Suisse mais pas pour les bénéficiaires de prestations imposables qui ne sont pas domiciliés en Suisse selon le droit interne suisse. Dans ce dernier cas en effet, l'impôt anticipé est en principe une charge définitive dans les relations internationales, sous réserve d'application de conventions internationales. Dans ce cadre strict, le remboursement admis par l'art. 24 al. 3 LIA apparaît donc comme exceptionnel. Le TF relativise aussi le risque de double imposition objecté par la doctrine, en relevant que l'assujettissement de l'établissement stable signifie uniquement un assujettissement aux impôts cantonaux ou communaux, sans égard au fait que celui-ci bénéficie d'un traitement privilégié sous forme d'allègement, voire d'une exonération fiscale.

En l'espèce, le TF constate que la condition discutée ci-dessus d'appartenance des titres à la fortune d'exploitation de l'établissement stable fait défaut et que pour ce motif déjà c'est à juste titre que la demande de remboursement de l'impôt anticipé a été refusée. Il n'est donc pas nécessaire de recourir à l'évasion fiscale.

Dans un même mouvement, la conclusion subsidiaire de la recourante, qui tendait à se voir appliquer le taux résiduel de la CDI-F (20% en l'occurrence) en lieu et place des 35% de retenue du droit interne, a également été rejetée. Le TF considère en effet que si, certes, il est admissible de présenter une argumentation juridique nouvelle, pour autant que celle-ci repose sur les constatations de fait de l'arrêt attaqué³⁴⁶, cette demande formulée nouvellement en dernière instance

³⁴⁶ ATF 138 II 217, consid. 2.4, p. 220 s.; arrêt du TF du 9.11.2013, 2C_941/2012, consid. 1.8.3, in: ASA 82, p. 375.

fédérale, repose sur un contexte complètement différent. Le remboursement litigieux jusqu'ici était conditionné à l'existence d'un établissement stable en Suisse tenu de payer des impôts cantonaux et communaux, et le remboursement ne portait que sur des rendements en lien direct avec celui-ci. A l'inverse, le remboursement fondé sur la CDI-F permettrait potentiellement à la société étrangère de réclamer le dégrèvement partiel d'impôt sur des dividendes imposables en France et qui ont été frappés de l'impôt anticipé en Suisse. Les demandes en remboursement de l'impôt anticipé ont donc un contenu matériel différent, selon qu'elles se fondent sur l'art. 24 al. 3 LIA ou sur l'art. 11 al. 2 CDI-F, et la conclusion subsidiaire est donc rejetée pour ce motif procédural.

3. *Commentaires*

Le Tribunal fédéral perd malheureusement ici l'occasion de modifier sa pratique et de revenir sur l'arrêt 2C_333/2007 du 22 février 2008 (RDAF 2009 II 162 p. 171).

En premier lieu, l'absence de fonction de garantie de l'art. 23 al. 4 LIA comme le retient la jurisprudence précitée est difficilement soutenable: si une participation dans une société suisse dont les rendements sont soumis à l'impôt anticipé est attribuable à un établissement stable en Suisse d'une société étrangère, sur la base des règles de répartition internationale, la fortune et les revenus de cette participation deviennent assujettis à l'impôt en Suisse. La succursale suisse sera imposée sur ces facteurs fiscaux et il n'est pas soutenable de prétendre que dans un tel cas, la fonction de garantie de l'impôt anticipé ne s'applique pas. Or, en indiquant que l'impôt anticipé est en principe définitif pour les personnes morales qui ne sont pas assujetties de manière illimitée en Suisse et qu'un remboursement ne peut intervenir que sur la base d'une CDI, notre Haute cour se trompe. La distinction qui est faite sous l'angle de la résidence (art. 4 du Modèle OCDE) entre un assujettissement illimité ou simplement économique ne fait dans le cas d'espèce aucun sens. C'est bien plus l'assujettissement à l'impôt en Suisse de la participation et de ses rendements qui permettent d'admettre que sur le plan du remboursement de l'impôt anticipé la fonction de garantie est applicable. Par conséquent, c'est à tort que la fonction de garantie de l'art. 24 al. 3 LIA a été niée en l'espèce. L'exigence supplémentaire d'appartenance de la participation aux actifs d'exploitation – qu'approuve ici le Tribunal fédéral et qui ne repose pas sur le texte légal – est en contradiction avec le but de la loi selon lequel lorsqu'un contribuable est assujetti en Suisse sur un rendement grevé

d'impôt anticipé, la fonction de cet impôt ne peut consister qu'à garantir le prélèvement de l'impôt sur les revenus et la fortune.

Deuxièmement, et de manière corollaire, le refus provoque une différenciation entre l'impôt anticipé et l'impôt sur le revenu qui n'est pas voulue par le législateur. En effet, alors que le texte de l'art. 24 al. 4 LIA se réfère expressément aux impôts directs («les entreprises étrangères qui sont tenues de payer des impôts cantonaux ou communaux»), la solution du TF reviendrait à interpréter cette notion de manière différente dans les deux impôts.

En conclusion sur ce point, la notion de fortune d'exploitation doit être uniquement interprétée comme une référence aux règles de répartitions internationales applicables en matière d'impôts directs et non pas en tant qu'impliquant une divergence sur les critères de rattachement à l'impôt. Il n'est pas souhaitable – indépendamment de la question de la double imposition économique – qu'une succursale soit considérée comme assujettie à l'impôt pour ce qui est de l'impôt sur le bénéfice et le capital mais ne le soit pas «suffisamment» pour prétendre au remboursement de l'impôt anticipé.

En dernier lieu, ce refus de remboursement par le Tribunal fédéral sur la base de l'art. 24 al. 3 LIA devrait être considéré comme une violation de la clause de non-discrimination de la CDI avec la France (art. 26 CDI-F). En effet, le texte conventionnel prévoit que «l'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant n'est pas établie dans cet autre Etat d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre Etat qui exercent la même activité.» Or, le TF n'évoque même pas cet argument pourtant déterminant. Dans son précédent (2C_333/2007 cons. 8.2), il avait prétendu que cette disposition conventionnelle n'était pas applicable dès lors que la demande de remboursement n'était fondée que sur la LIA et pas sur une convention de double imposition. Ce raisonnement ne saurait être suivi. La clause de non-discrimination de la CDI-F lie la Suisse et l'empêche de traiter de manière moins favorable un établissement stable étranger indépendamment du contexte de remboursement de l'impôt anticipé. C'est ainsi l'ensemble du traitement des établissements stables en droit interne qui doit respecter le principe conventionnel. Pour juger de l'existence d'une discrimination, il faut examiner si la charge fiscale supportée par un établissement stable est globalement égale à celle d'une filiale en situation comparable. S'agissant de la retenue à la source sur un dividende perçu par un établissement stable, le Commentaire du Modèle OCDE pose clairement (ch. 64 et 65 de l'art. 24 al. 3) que cette retenue doit non seulement être prélevée à la fois pour les résidents et les non-résidents (ce qui est le cas

de l'impôt anticipé bien sûr), mais également que cet impôt doit pouvoir être imputé (c'est-à-dire remboursé pour les personnes morales) sur l'impôt sur le bénéfice prélevé ultérieurement. Or, en l'espèce, il est plus difficile – dans ce sens que la pratique de TF pose une condition supplémentaire au remboursement de l'IA – pour les établissements stables de sociétés étrangères d'obtenir le remboursement et par conséquent leur charge fiscale globale est alourdie.

En conclusion sur ce point, il nous apparaît que non seulement la solution adoptée ici par le TF n'est pas en ligne avec le texte et la systématique de la LIA, mais qu'au surplus, elle crée une inégalité de traitement contraire à la clause de non-discrimination inscrite dans la CDI avec la France.

7. Impôt sur les gains immobiliers

TF 2C_1044/2014 et 2C_1040/2014 du 26 novembre 2015 [Transfert économique d'immeubles, société d'exploitation vs société immobilière] (Thierry Obrist)

1. Faits

Les époux A et B aliènent le 11 août 2008 le 100% du capital-actions de la société W. SA qui exploite, dans un immeuble lui appartenant, un home pour personnes âgées («*ein Wohn- und Pflegeheims*», ci-après: un «EMS»). Au même moment, la société W. SA vend l'exploitation de l'EMS à une société tierce, Z. SA, et ne détient par conséquent depuis cette date plus que l'immeuble servant à l'activité de l'EMS. Pour l'administration fiscale thurgovienne, cette aliénation des actions de W. SA s'apparente à une cession économique du pouvoir de disposer de l'immeuble et doit être soumise à l'impôt sur les gains immobiliers et au droit de mutation.

2. Droit

L'arrêt commenté (2C_1044/2014) qui concerne l'impôt sur les gains immobiliers doit être lu en parallèle à l'arrêt 2C_1040/2014, rendu le même jour et qui concerne le droit de mutation thurgovien. Ces deux arrêts traitent du même état de fait mais parviennent, comme on va le voir, à une solution diamétralement opposée pour ces deux différents types d'impôt.

Tout d'abord, dans l'arrêt concernant l'impôt sur les gains immobiliers, la Haute Cour rappelle que deux conditions doivent être cumulativement remplies pour qu'un transfert économique donnant lieu au prélèvement de l'impôt sur les gains immobiliers au sens de

l'art. 12 al. 2 lit. a LHID puisse être envisagé. Il faut en premier lieu que la vente porte sur la totalité ou une majorité du capital-actions de la société, ou que plusieurs actionnaires agissent de concert à cet effet, ou encore que le transfert d'un paquet d'action, même minoritaire, donne un droit d'usage exclusif d'une unité de PPE. En second lieu, il est nécessaire qu'au moment déterminant pour la transaction, la société soit qualifiée de société immobilière. A ce titre, le Tribunal fédéral rappelle qu'une société peut être une société d'exploitation (et non immobilière) même si, selon les circonstances, 90% de ses actifs au bilan sont des biens immobiliers si ceux-ci sont essentiels à l'activité de l'entreprise³⁴⁷. En l'espèce, après un examen du contexte global de l'opération en question, les juges de Mon Repos concluent que W. SA était bien, au moment de la vente, une société d'exploitation et non une société immobilière étant donné que les deux transactions du 11 août 2008 n'ont mené ni à la liquidation de la société ni à la cession de son activité³⁴⁸. En outre, le but des vendeurs étant que l'exploitation de l'EMS soit poursuivie après la vente, l'immeuble a continué à servir de support à l'activité opérationnelle alors même que X SA, la société acquéreuse des actions W SA, n'était intéressée que par l'immeuble et son rendement. Dans ses conditions, l'impôt sur les gains immobiliers ne peut pas être prélevé sur la base du droit harmonisé.

Dans l'arrêt relatif à la même transaction mais concernant le droit de mutation (2C_1040/2014 du 26 novembre 2015), la situation juridique est différente. En effet, en tant qu'impôt indirect, le droit de mutation ne relève pas du droit fédéral harmonisé mais de la souveraineté des cantons qui disposent d'une très large latitude. Dans ce contexte, le Tribunal fédéral ne peut vérifier une éventuelle violation de l'application du droit que sous l'angle restreint de l'arbitraire (art. 9 Cst. féd.). Dans le cas d'espèce, les juges de Mon Repos constatent que l'instance cantonale pouvait dans les circonstances du cas d'espèce conclure sans arbitraire que la société Z SA était uniquement intéressée à la reprise de l'immeuble et pas à l'exploitation de l'EMS. En outre, la position de l'instance cantonale selon laquelle cette société a acquis dans les faits une société immobilière n'est pas insoutenable³⁴⁹. Sur la base de ces

³⁴⁷ Cependant, dans des circonstances particulières, un transfert économique peut être exceptionnellement admis alors même que la société est qualifiée d'exploitation, cf. notamment ATF 91 I 467 et ATF 104 Ia 251.

³⁴⁸ „Eine wirtschaftliche Liquidation des Betriebs mittels dessen Einstellung stand weder im Vorfeld, noch im Zeitpunkt der beiden Transaktionen oder in der darauf folgenden Zeit zur Diskussion“.

³⁴⁹ „Die Auffassung der Vorinstanz, dass die Beschwerdeführerin im Ergebnis eine Immobiliengesellschaft erwarb, erscheint jedenfalls nicht als geradezu unhaltbar“, arrêt du TF du 26.11.2015, 2C_1040/2014, consid. 2.4.3.

considérations, le Tribunal fédéral ne casse pas la décision du Tribunal administratif thurgovien et confirme ainsi le prélèvement du droit de mutation.

3. *Commentaires*

L'arrêt est intéressant à plusieurs aspects. Il précise tout d'abord qu'une société n'est pas nécessairement une société immobilière même si ses actifs sont constitués principalement d'immeubles. Ce point qui est logique et qui correspond généralement à la pratique des autorités fiscales mérite tout de même d'être relevé dans la mesure où il serait particulièrement erroné de considérer qu'une société est une société immobilière uniquement sur la base de la lecture de son bilan dans lequel peut, par hypothèse, figurer une exploitation représentant une activité importante pour la société mais qui est comptabilisée à une valeur proportionnellement beaucoup moins élevée que des actifs immobiliers.

L'arrêt est intéressant car il démontre qu'il est possible d'analyser une même transaction sous deux angles complètement différents: pour l'impôt sur les gains immobiliers, c'est le point de vue du vendeur qui est déterminant et pour le droit de mutation on se place du point de vue de l'acheteur pour déterminer si la société cible est une société immobilière et que le transfert de ses actions représente un transfert économique de l'actif immobilier. La conception retenue dans l'arrêt commenté fait du sens dans la mesure où le contribuable de l'impôt sur les gains immobiliers est l'aliénateur et le contribuable des droits de mutations est, en principe, l'acquéreur. Cela dit, il faut encore constater ici que le Tribunal fédéral ne dit pas que cette solution retenue pour les droits de mutation est absolument la plus juste des solutions possibles mais uniquement que la position de l'autorité fiscale thurgovienne n'est pas arbitraire. Dans cette mesure, malgré la décision commentée ici, les cantons conservent une certaine latitude dans l'élaboration d'autres solutions, sous réserve du contrôle de l'arbitraire par le Tribunal fédéral.

TF 2C_666/2015 du 7 octobre 2016 [Droit personnel assimilable économiquement à un droit de jouissance réel: impôt sur les gains immobiliers dans le canton de Vaud en cas de vente d'une participation à une société immobilière par une société anonyme sise hors Suisse] (Daniel de Vries Reilingh)

1. *Faits*

Y SA est une société immobilière inscrite au registre du commerce du canton de Vaud. La quasi-totalité de ses actifs consiste en des

immeubles situés dans le canton de Vaud. Entre mai 2005 et octobre 2006, X SA, société anonyme ayant son siège d'abord à Fribourg, puis à Lucerne et depuis 2012 à Schwyz, a acquis 51% du capital-actions de Y SA. Le 25 octobre 2007, X SA a vendu sa participation à Y SA à Z SA. Cette dernière a acheté, le 30 novembre 2007, le solde du capital-actions de Y SA.

Le 30 août 2012, l'autorité fiscale vaudoise a rendu une décision de taxation à l'encontre de X SA. Elle a fixé le gain immobilier réalisé par X SA en vendant sa participation de 51% au capital-actions de Y SA à CHF 1'498'462.– et l'impôt en découlant à CHF 375'496,95. Cette décision de taxation a été confirmée par le Tribunal cantonal vaudois par arrêt du 15 juin 2015. Les juges cantonaux ont retenu, en substance, que la vente par X SA de 51% du capital-actions d'Y SA, société immobilière détenant des immeubles dans le canton de Vaud, constituait un rattachement économique suffisant à créer un assujettissement limité dans ce canton. En outre, X SA était une société holding possédant 10% au moins du capital-actions d'une autre société et bénéficiant de la réduction pour participations, ce qui soumettait également le gain réalisé lors de la vente des actions d'Y SA à l'impôt sur les gains immobiliers.

X SA interjette recours au Tribunal fédéral. Elle considère qu'elle n'est pas assujettie aux impôts dans le canton de Vaud, faute d'y avoir son siège, son administration effective ou encore un rattachement économique (établissement stable ou immeuble); elle estime par conséquent ne pas être soumise à l'impôt sur les gains immobiliers dans le canton de Vaud. Elle considère que la détention et la vente de 51% des actions de Y SA ne suffisent pas pour fonder un rattachement économique dans le canton de Vaud.

2. Droit

2.1. Assujettissement à l'impôt dans le canton de Vaud sur la base de l'art. 21 al. 1 lettre c LHID

Selon l'art. 21 al. 1 let. c LHID, les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve – comme en l'espèce – hors du canton sont assujetties à l'impôt, lorsqu'elles «sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou qu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels». L'art. 86 al. 1 let. c de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RS/VD 642.11) a la même teneur que l'art. 21 al. 1 let. c LHID. Il s'agit donc de droit cantonal harmonisé, dont le Tribunal fédéral examine librement l'application.

La question est de savoir si la détention par X SA de 51 % du capital-actions de Y SA confère à X SA des «droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels». Le Tribunal fédéral considère que le sens à donner à cette notion n'est pas clair, si bien qu'il faut l'interpréter. Il faut s'inspirer de l'art. 4 al. 1 LHID concernant le rattachement économique des personnes physiques qui a la même teneur³⁵⁰.

L'imposition dans un autre canton que celui du siège constitue une exception, dont les articles 21 LHID et 86 LI/VD (consacrés au rattachement économique) exposent les conditions. Partant, en présence d'une notion peu claire telle que celle de «droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels», ladite exception ne doit pas être appliquée de manière trop extensive. Il faut ainsi une situation extraordinaire pour pouvoir justifier une imposition dans le canton de situation des immeubles fondée sur cette notion indéterminée. A défaut d'une telle situation exceptionnelle, c'est le principe de l'imposition dans le canton du siège ou de l'administration effective de la société qui s'applique³⁵¹.

En résumé, on peut déduire de la jurisprudence concernant la LHID, de la doctrine dominante rendue en matière de LHID et (dans un souci d'harmonisation verticale) de l'interprétation de la doctrine en lien avec l'art. 51 al. 1 let. c LIFD, que la simple détention d'actions d'une société immobilière ne suffit pas à elle seule à créer un assujettissement limité dans le canton de situation des immeubles. Un assujettissement économique fondé sur la notion de «droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels» n'est toutefois pas exclu si une personne jouit «comme un propriétaire» des immeubles situés dans le canton, notamment parce qu'elle perçoit les loyers d'une sous-location, parce qu'elle participe directement aux revenus et à l'éventuelle perte provenant desdits immeubles, ou lorsqu'une personne détient la totalité des actions d'une société immobilière dont les actifs sont constitués d'immeubles et que l'actionnaire se trouve de facto dans la même situation qu'un propriétaire³⁵².

En l'espèce, la contribuable n'a jamais été domiciliée dans le canton de Vaud et elle n'a jamais été propriétaire des immeubles qui appartenaient à Y.SA. Elle n'avait aucun lien direct avec ces immeubles. Le seul rapport qui existait entre la recourante et les immeubles litigieux était constitué par le fait que celle-ci détenait 51% du capital-actions

³⁵⁰ Arrêt commenté, consid. 4.3.

³⁵¹ Arrêt commenté, consid. 4.6.

³⁵² Arrêt commenté, consid. 4.10.

d'Y. SA. Contrairement à la situation qui prévalait dans les arrêts 2C_41/2012 du 12 octobre 2012 et 2C_228/2015 du 7 juin 2016 précités, elle ne participait pas directement aux revenus (et, dans le cas de l'arrêt 2C_228/2015, à l'éventuelle perte) provenant desdits immeubles. La situation n'était pas non plus comparable à celle de l'actionnaire unique d'une société immobilière dont les actifs sont constitués d'un seul immeuble que la société met à disposition de l'actionnaire et de sa famille³⁵³.

Dans ces circonstances, on ne se trouve pas dans une situation qui permettrait d'admettre, à titre exceptionnel, que la détention par la contribuable de 51% du capital-actions d'Y. SA constituerait un «droit personnel assimilable économiquement à des droits de jouissance réels» sur les immeubles appartenant à cette société. Un assujettissement économique de la recourante dans le canton de Vaud fondé uniquement sur l'art. 21 al. 1 let. c LHID est donc exclu en l'espèce.

2.2. Assujettissement sur la base des art. 12 al. 2 lettre a et 21 al. 1 lettre c LHID.

Le Tribunal fédéral examine si l'assujettissement de la société recourante est donnée en application des art. 12 al. 2 let. a et 21 al. 1 let. c LHID. Il précise que, dans l'affirmative, ledit assujettissement serait limité à l'impôt sur les gains immobiliers, à l'exclusion de tout autre type d'imposition, notamment relative au rendement des immeubles, dès lors que l'art. 12 al. 2 let. a LHID se limite à cet impôt.

D'après l'art. 12 al. 2 lettre LHID, sont assimilés à une aliénation les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (al. 2 let. a).

Le Tribunal fédéral passe d'abord en revue sa jurisprudence rendue en application de l'art. 12 al. 2 lettre a LHID. Ainsi, dans un ancien arrêt, la vente de toutes les actions d'une société purement immobilière³⁵⁴ ou encore en cas de vente de la «grande majorité» des actions d'une telle société³⁵⁵ devait être soumise à l'impôt sur les gains immobiliers dans le canton du lieu de situation de l'immeuble. Cette jurisprudence a été récemment confirmée dans l'arrêt 2C_1044/2014 du 26 novembre 2015, dans lequel le Tribunal fédéral a notamment relevé que le but de l'art. 12 al. 2 let. a LHID était d'éviter le détournement manifeste de l'impôt³⁵⁶. Les actes juridiques qu'il faut assimiler à une

³⁵³ Arrêt commenté, consid. 4.11.

³⁵⁴ ATF 85 I 91, consid. 3, p. 101 ss; cf. aussi ATF 95 I 26, consid. 2, p. 30.

³⁵⁵ ATF 98 Ia 86, consid. 3c, p. 93.

³⁵⁶ Arrêt du TF du 26.11.2015, 2C_1044/2014, consid. 2.1, in: RDAF 2016 II 275.

aliénation sont ceux par lesquels les parties essentielles de la propriété de l'immeuble (ou des immeubles) sont transférées, de sorte que l'acte en question produit le même effet qu'un transfert de propriété civile, aussi bien dans les faits qu'économiquement. Tel est le cas lorsque l'acheteur se trouve dans une position qui correspond en grande partie à celle d'un propriétaire au sens du droit civil et qu'il fait usage des pouvoirs qui y sont associés. Ce pouvoir de disposer renferme dans les faits le pouvoir de possession, l'utilisation, la possibilité de recueillir les fruits, la modification, la séparation, l'altération ou la destruction de l'immeuble ainsi que, sur le plan juridique, la vente, la donation ou la possibilité de grever l'immeuble³⁵⁷.

Le Tribunal fédéral a relevé que seule une interprétation restrictive de la notion de transfert de propriété économique fondée sur l'art. 12 al. 2 let. a LHID est propre à garantir que les effets fiscaux d'une transaction juridique soient prévisibles, comme l'exige le principe de la légalité de l'impôt prévu à l'art. 127 al. 1 Cst.³⁵⁸.

Le but de l'art. 12 al. 2 lettre a LHID et l'objectif de la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale rendue avant l'entrée en vigueur de la LHID sont d'éviter que le contribuable puisse, notamment par le biais d'une construction juridique ad hoc, telle que la création d'une société immobilière, se soustraire abusivement au paiement de l'impôt sur les gains immobiliers. Pour qu'une application parallèle des art. 12 al. 2 let. a et 21 al. 1 let. c LHID puisse justifier un assujettissement à l'impôt sur les gains immobiliers dans le canton du lieu de situation des immeubles en cas de vente des actions d'une société immobilière, il faut être en présence de circonstances exceptionnelles, propres à fonder un risque d'abus. S'il faut ainsi admettre que la vente de la totalité des actions d'une société immobilière correspond au transfert du pouvoir de disposer des immeubles comme un propriétaire, il sied en revanche, en présence de l'aliénation d'une partie seulement des actions, d'examiner dans chaque cas concret si l'on est en présence d'une situation potentiellement abusive.

En l'espèce, la recourante a vendu à Z SA 51% du capital-actions de Y SA, société immobilière. Cette circonstance ne saurait à elle seule justifier un assujettissement de l'intéressée à l'impôt sur les gains immobiliers dans le canton du lieu de situation des immeubles, faute d'autres éléments propres à fonder une situation d'abus, étant rappelé que le bénéfice réalisé par une personne morale est en principe imposable dans le canton où elle a son siège ou son administration effective³⁵⁹. Le Tribunal

³⁵⁷ Arrêt du TF du 26.11.2015, 2C_1044/2014 précité, consid. 2.2.

³⁵⁸ Arrêt du TF du 26.11.2015, 2C_1044/2014 précité, consid. 2.4.2.

³⁵⁹ Supra consid. 4.6.

cantonal n'a pas examiné si la situation entourant la vente des actions litigieuses apparaissait dans son ensemble comme potentiellement abusive, car il s'est fondé uniquement sur l'élément relatif au pourcentage (51%) du capital-actions vendu (arrêt attaqué, p. 15). En particulier, les juges précédents n'ont pas vérifié s'il y avait une relation entre la vente des actions par la recourante le 25 octobre 2007 et l'acquisition par Z SA du reste du capital-actions de Y SA environ un mois plus tard, le 30 novembre 2007. L'arrêt attaqué n'expose pas les circonstances dans lesquelles s'est déroulée cette deuxième vente et relève seulement que «le 30 novembre 2007 [Z SA] a acquis la totalité du capital-actions de Y SA». Or cet élément est important, car un éventuel accord – relatif au transfert des actions – entre la recourante et la personne (physique ou morale) qui a vendu le reste du capital-actions à Z SA le 30 novembre 2007, serait propre à fonder une situation d'abus, révélant en définitive un transfert coordonné entre les différents actionnaires de l'entier du capital-actions de la société immobilière, ce qui équivaut à un transfert des immeubles détenus par cette dernière.

Le Tribunal fédéral a par conséquent admis le recours et renvoyé la cause aux juges cantonaux pour nouvelle décision.

3. Commentaires

L'arrêt ne dit rien au sujet de l'interaction entre les deux systèmes d'imposition, impôt sur le bénéfice et impôt sur les gains immobiliers. Or dans un système dualiste, qui soumet le gain immobilier réalisé par les personnes morales à l'impôt sur le bénéfice – et non pas à l'impôt spécial sur les gains immobiliers –, ce dernier impôt n'a pas sa place. L'art. 12 al. 4 LHID prévoit par ailleurs que «Les cantons peuvent percevoir l'impôt sur les gains immobiliers également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable, à condition que ces gains ne soient pas soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice ou que l'impôt sur les gains immobiliers soit déduit de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice». Or dans un système dualiste, le gain immobilier d'un immeuble faisant partie de la fortune commerciale est soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur le bénéfice. La systématique de la loi et le système dualiste interdisent à notre avis de percevoir, dans la situation ici discutée, l'impôt spécial sur les gains immobiliers.

A supposer en revanche que la perception de l'impôt spécial sur les gains immobiliers soit admissible, ce dont nous doutons, l'assujettissement à un impôt spécial (ou «Objektsteuer») ne résulte que des dispositions régissant cet impôt. Les règles au sujet de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur le bénéfice ne sont ainsi d'aucun

secours, car inapplicables. Toute référence à l'art. 21 LHID au sujet de l'assujettissement à l'impôt n'a ainsi pas sa place dans l'arrêt ici discuté.

Enfin, l'art. 12 al. 1 lettre d LHID permet aux cantons d'imposer le transfert d'une participation minoritaire; il s'agit d'une imposition particulière des gains réalisés sur des participations, qui ne trouverait, selon la doctrine³⁶⁰ application que dans un contexte purement intracantonal. Ces questions, très intéressantes, ne sont hélas pas abordées dans l'arrêt ici discuté.

**ATF 141 II 207 du 9 février 2015 [Traitement fiscal des gains immobiliers en cas d'impositions différées successives]
(Thierry de Mitri)**

1. Faits

Le couple C acquiert un appartement en PPE, en date du 19 avril 2002, ainsi que deux places de parc intérieures dans le canton de Zurich. L'appartement sert de résidence principale du couple. En date du 15 décembre 2003, les époux C acquièrent un terrain sur lequel ils font construire un immeuble avec cinq appartements. Trois appartements sont vendus alors que le couple en garde deux pour son usage personnel.

En 2007, le couple décide de déménager dans leurs appartements et vend le précédent bien immobilier qui leur servait, jusqu'à lors, de résidence principale. Dans la mesure où le bien vendu, acquis pour un montant de CHF 1'350'000 a été cédé pour un montant de CHF 2'050'000, cette transaction a dégagé une plus-value immobilière. S'agissant du transfert d'une résidence principale, le couple C requiert et obtient le rapport de l'imposition du gain immobilier, en vertu de l'art. 12 al. 3 let. e LHID.

En 2011, soit moins de cinq ans après avoir emménagé dans les nouveaux appartements, Monsieur et Madame C cèdent la propriété des deux appartements en question à leur fille à titre d'avancement d'hoirie, tout en en conservant l'usufruit. En raison de cette modification, les autorités fiscales zurichoises décident de révoquer le report d'imposition, accordé au titre de l'art. 12 al. 3 let e LHID, au motif que le délai de détention de cinq ans minimum, requis par une circulaire fiscale cantonale du 19 novembre 2001, a été violé par les contribuables.

³⁶⁰ Cf. Bastien VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, thèse, Lausanne 2011, p. 17; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^e éd., Bâle 2012, p. 491.

Les contribuables déposent un recours et se plaignent d'une violation de l'art. 12 al. 3 LHID. Le TF doit donc trancher la question délicate des cas de report d'imposition et des situations de report d'imposition «en cascade».

2. *Droit*

Dans un premier temps, le TF note que l'art. 12 al. 3 LHID relève du droit fédéral et que notre Haute Cour jouit d'un plein pouvoir de cognition. Il énonce une liste intéressante d'arrêts dans lesquels il s'est prononcé sur des aspects liés aux cas de report d'imposition.

La pratique administrative zurichoise prévoyait originellement que le emploi dans le cadre de la résidence principale devait durer au moins cinq ans, ceci afin d'éviter que des achats et des ventes de résidence principale soient effectuées à court terme, uniquement dans un but spéculatif. Cette pratique a largement été revue par les autorités fiscales zurichoises suite à un arrêt d'une cour cantonale en limitant la révocation du report d'imposition aux situations d'abus.

Néanmoins, l'instance inférieure estime que le report d'imposition doit être ici révoqué dans la mesure où le bien immobilier a été aliéné avant le délai de cinq ans et que l'usage du bien immobilier a donc été modifié par la donation à titre d'avancement d'hoirie en faveur de la fille des contribuables. Cette révocation est effectuée sur la base de la procédure du rappel d'impôt. Dans le cas de l'art. 12 al. 3 let. e LHID, le report d'imposition ne peut être maintenu qu'en invoquant un motif similaire de report (i.e. le transfert de la résidence principale) et non les autres motifs visés par l'art. 12 al. 3 LHID.

Les contribuables estiment de leur côté que la révocation du report d'imposition est dénuée de toute base légale.

Fort des arguments des parties, le TF reprend l'objectif et le fonctionnement de la disposition légale liée aux reports d'imposition. Notre Haute Cour précise que l'art. 12 al. 3 LHID ne permet pas une exonération de la plus-value immobilière dans les divers états de fait visés par cette disposition légale. Cette dernière contient un catalogue exhaustif de motifs conduisant à un report d'imposition. Ainsi, dans l'un ou l'autre des motifs de report d'imposition, le contribuable se trouve dans la situation comme si la plus-value immobilière n'avait pas été réalisée. La créance fiscale naît dès lors qu'à l'occasion de la dernière transaction immobilière sans possibilité d'invoquer un motif de report d'imposition. L'imposition porte sur l'ensemble des réserves latentes (y compris celles des immeubles pour lesquels un emploi a été obtenu). De ce fait, on ne peut pas parler de rappel d'impôt au sens de l'art. 53 LHID.

La question qui se pose est celle de savoir si la révocation du report d'imposition en raison de la vente du bien immobilier ou du changement d'affectation dans un délai de cinq ans résiste au droit fédéral.

L'art. 12 al. 3 LHID ne dit rien s'agissant de la possibilité d'invoquer «une chaîne» de report d'imposition. Cela ne signifie pas que les cantons disposent d'une marge de manœuvre en la matière. Les cas de révocation du report d'imposition constituent une question de droit de sorte que cela requiert une solution uniforme. Selon le TF, il est tout à fait concevable qu'une personne acquière et vende un bien immobilier constituant sa résidence principale et obtienne un report d'imposition pour ce motif lors de l'acquisition d'un nouveau bien immobilier (art. 12 al. 3 let. e LHID), puis décède et le transmette à ses héritiers, ces derniers profitant également d'un cas de report de report d'imposition (art. 12 al. 3 let. a LHID). L'héritier bénéficiant du bien immobilier pourrait par la suite divorcer et tirer profit d'un troisième motif de report d'imposition (art. 12 al. 3 let. b LHID). La liste pourrait être ininterrompue selon le TF.

3. Commentaires

Dans le cas présent, s'il est vrai que les parents ont volontairement décidé de céder le bien immobilier en gardant l'usufruit de ce dernier, il n'en demeure pas moins que cette situation s'apparente grandement à celle couverte par l'art. 12 al. 3 let. a LHID, dont le spectre est relativement large.

L'interprétation de l'autorité inférieure est dénuée de base légale et n'est pas conforme au but de l'art. 12 al. 3 LHID. Bien au contraire, il doit être possible d'invoquer des motifs de report d'imposition «en cascade».

Le «délai approprié» mentionné dans l'art. 12 al. 3 let. e LHID vise à combattre une forme de spéculation. Dans le cas présent, il n'y a pas d'indice de spéculation et l'imposition pourra être effectuée auprès de la fille en cas de vente du bien immobilier par cette dernière si aucun motif de report d'imposition ne peut être invoqué. L'arrêt du Tribunal fédéral doit être approuvé. On sait que les motifs d'imposition différée ont, entre autres objectifs, pour but d'éviter une imposition inopportune notamment en raison du fait que l'aliénation ne génère aucune trésorerie ou que le gain n'est économiquement plus dans les mains du contribuable. Si l'on empêchait de procéder à des reports d'imposition «en cascade» dont il convient de rappeler que les motifs sont exhaustifs, cela mettrait en échec l'objectif de la disposition légale. La solution préconisée par le TF doit donc être saluée.

8. Procédure fiscale

TF 2C_529/2014 du 24 août 2015 [L'octroi de «rulings» en matière d'impôt fédéral direct relève de la compétence exclusive de l'autorité fiscale cantonale] (Hugues Salomé)

1. Faits

A est domicilié à Herrliberg, dans le canton de Zurich. Il exerce la profession de conseiller fiscal à titre dépendant, en qualité d'associé d'un cabinet d'audit international. Le 3 août 2004, A adressa au nom de son employeur une demande de «*ruling*» à l'Administration fédérale des contributions (AFC) portant notamment sur la déductibilité d'intérêts rémunérant un investissement dans une société de personnes («*Limited Partnership*») australienne en matière d'impôt fédéral direct. L'AFC contresigna le «*ruling*» le 4 août 2014, à la suite de quoi, A adressa des demandes de «*ruling*» correspondantes aux autorités fiscales de cinq cantons en matière d'impôt cantonal et communal.

Lors de la taxation des périodes fiscales 2006 et 2007, l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct refusa la déduction des intérêts rémunérant l'investissement des époux A et B dans la *Limited Partnership* australienne. Le 23 avril 2013, l'Administration cantonale rejeta la réclamation que les époux formèrent contre cette décision. La position de l'Administration cantonale fut confirmée le 27 septembre 2013 par la Commission de recours en matière fiscale, puis par le Tribunal administratif du canton de Zurich le 2 avril 2014. Ce dernier conclut au refus de la déduction des intérêts au motif que le «*ruling*» sollicité auprès de l'AFC ne liait pas les autorités fiscales cantonales, lesquelles étaient responsables de la taxation de l'impôt fédéral direct. En outre, compte tenu de ses compétences professionnelles, A (respectivement son employeur) ne pouvait ignorer cet état de fait.

2. Droit et commentaires

Le Tribunal fédéral constate dans un premier temps que l'octroi de «*rulings*» n'est pas prévu par la loi, qui ne contient dès lors aucune disposition expresse traitant de la compétence d'en émettre. Citant la jurisprudence et la doctrine, il rappelle ensuite qu'en ce que le renseignement concerne des taxations futures, la compétence en revient à l'autorité de taxation soit, s'agissant de l'impôt fédéral direct, à l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct. Controversée et qu'il convient d'examiner en l'espèce est cependant la question de savoir si l'AFC dispose d'une telle compétence en matière d'impôt fédéral direct, à la place ou aux côtés de l'administration cantonale³⁶¹.

³⁶¹ Arrêt commenté, consid. 3.1.

Dans un second temps, après avoir évoqué l'étendue du pouvoir de surveillance conféré à l'Administration fédérale des contributions en matière d'impôt fédéral direct ainsi que les prérogatives dont celle-ci dispose dans ce cadre³⁶², notre Haute cour se réfère à deux arrêts de principe³⁶³. Elle rappelle que dans ces deux affaires qui concernaient des décisions en constatation relatives au traitement fiscal d'opérations à venir, elle avait conclu au fait que l'Administration fédérale des contributions n'étant pas autorité de taxation en matière d'impôt fédéral direct, elle ne pourrait pas être compétente pour rendre une décision en constatation sur des conséquences fiscales concrètes³⁶⁴. En d'autres termes, l'avis de cette autorité concernant la qualification fiscale d'un état de fait ne saurait constituer une décision en constatation mais aurait pour objectif d'informer au plus tôt l'autorité cantonale ainsi que le contribuable de la conception juridique de l'autorité de surveillance qui est en droit de faire des propositions et des recours³⁶⁵.

Or selon le Tribunal fédéral, il y a également lieu de s'en tenir à cette jurisprudence dans le cas d'espèce. Il en conclut que l'Administration fédérale des contributions n'est pas compétente pour constater de manière contraignante, dans le cadre d'un «*ruling*», le traitement d'un état de fait futur en matière d'impôt fédéral direct. L'octroi de tels «*rulings*» relève ainsi de la compétence exclusive des autorités fiscales cantonales. A cet égard et suivant l'avis de la doctrine majoritaire, le Tribunal fédéral précise également que ces dernières peuvent approuver des «*rulings*» contraignants en matière d'impôt fédéral direct même sans l'accord de l'Administration fédérale des contributions³⁶⁶.

Malgré cela, notre Haute cour concéda néanmoins la protection de la bonne foi aux recourants³⁶⁷. Elle rappelle en effet qu'un renseignement peut lier l'autorité fiscale non seulement lorsqu'elle est rendue par une autorité compétente mais également lorsque le citoyen a des raisons suffisantes de la considérer comme telle. Selon le Tribunal fédéral, il en allait ainsi en l'espèce, en premier lieu en raison du fait qu'il n'était alors pas possible, sur la base de la jurisprudence existante³⁶⁸, d'exclure une compétence parallèle aux autorités cantonales de l'Administration fédérale des contributions. A l'appui de sa conclusion, notre Haute cour évoque également le fait que dans le passé,

³⁶² Arrêt commenté, consid. 3.2.

³⁶³ ATF 121 II 473 et ATF 124 II 383.

³⁶⁴ Arrêt commenté, consid. 3.3.1. Voir ATF 121 II 473, consid. 3, p. 481 et ATF 124 II 383, consid. 2, p. 385 s.

³⁶⁵ Arrêt commenté, consid. 3.3.1.

³⁶⁶ Arrêt commenté, consid. 3.3.2.

³⁶⁷ Arrêt commenté, consid. 4.1.

³⁶⁸ Voir notamment arrêt du TF du 10.12.2012, 2C_603/2012, consid. 6.2 et ATF 139 II 78, consid. 4.3.2 in: RDAF 2013 II 445.

l'Administration fédérale des contributions a émis des «*rulings*» d'entente avec les autorités cantonales, ce dont le recourant avait connaissance de par sa profession. Elle relève aussi que l'Administration fédérale des contributions a approuvé le «*ruling*» sans réserve, se présentant ainsi comme autorité compétente, de sorte que l'on ne saurait, dans ces circonstances, invoquer le fait que le recourant privé aurait dû remarquer le défaut de compétence et ce, nonobstant le fait qu'il dispose de connaissances professionnelles particulières ou est représenté par un mandataire professionnel³⁶⁹. Le Tribunal fédéral rejeta enfin l'argument du Tribunal administratif fondé sur le fait que la demande de «*ruling*» n'avait pas été adressée à la section estimation des titres et produits dérivés de l'Administration fédérale des contributions mais à la section juridique, concluant que le recourant privé n'est pas censé savoir quelle section ou personne au sein d'une administration est compétente³⁷⁰.

Cet arrêt est important et bienvenu en ceci qu'il clarifie la compétence de l'Administration fédérale des contributions s'agissant de l'octroi de «*rulings*» relatifs à l'impôt fédéral direct. Ainsi, il est désormais clair que la compétence d'octroyer de tels «*rulings*», de même qu'en matière d'impôt cantonal et communal, revient de manière exclusive à l'autorité fiscale cantonale. Ce faisant, notre Haute cour écarte les incertitudes générées en particulier par deux décisions rendues en 2012. La première dans une affaire concernant un accord de procédure³⁷¹ et la seconde relative au «*ruling*» octroyé par les autorités fiscales du canton de Zoug et portant sur la reconnaissance d'un établissement stable aux îles Caïmans³⁷². Il est par ailleurs à noter que les conclusions de l'arrêt commenté sur ce point sont reprises dans l'arrêt rendu le même jour à la suite de cette dernière affaire³⁷³.

Un autre point mérite d'être relevé. En l'espèce, le recours a été déposé par l'associé fiscaliste d'un cabinet d'audit international et au nom de son employeur, pour une affaire le concernant personnellement. Or s'agissant du grief formulé par le Tribunal cantonal relatif au fait que la demande de «*ruling*» n'a pas été adressée à la section compétente de l'Administration fédérale des contributions, le Tribunal a appliqué sa jurisprudence relative à des particuliers qui ne disposent pas de connaissances professionnelles dans le domaine fiscal³⁷⁴.

³⁶⁹ Arrêt commenté, consid. 4.2.

³⁷⁰ Arrêt commenté, consid. 4.3.

³⁷¹ Arrêt du TF du 10.12.2012, 2C_603/2012.

³⁷² ATF 139 II 78 in: RDAF 2013 II 445.

³⁷³ ATF 141 I 161 in: RDAF 2016 II 127, consid. 3.4 s.

³⁷⁴ ATF 101 Ia 92, consid. 3b, p. 100.

ATF 141 I 161 du 24 août 2015 [Compétence de l'administration fédérale des contributions pour délivrer un ruling; délai d'adaptation] (Jérôme Bürgisser)

1. Faits

Dans cette affaire, d'importance pratique pour les groupes de sociétés mais dont le raisonnement est controversé en doctrine³⁷⁵, une société financière sise dans le canton de Zoug, X Finanz AG, déployait une activité de financement. Cette activité était conduite à partir d'un bureau loué par la société aux îles Caïmans et employant quatre personnes à temps très partiel (20%) et sur une base non-exclusive. La charge salariale liée à ces quatre employés était de l'ordre de USD 50'000.—. Comparativement, le total du bilan était respectivement de CHF 365'000'000.— en 2005 et de CHF 520'394'471.— en 2006. Le compte de résultat, quant à lui, se composait de produits d'intérêts de l'ordre de CHF 16'000'000.— en 2005 et de CHF 18'000'000.— en 2006. Dès lors qu'il s'agissait d'un groupe suisse, ces intérêts provenaient de prêts octroyés à des sociétés du groupe sises en Suisse³⁷⁶.

Litigieuse en l'espèce était donc la question de savoir si X Finanz AG disposait aux îles Caïmans d'un établissement stable conduisant à l'exemption de ses bénéfices suivant l'art. 52 al. 1 LIFD.

Reconnaissant l'existence de l'établissement stable aux îles Caïmans, l'administration cantonale des impôts de Zoug avait confirmé le 10 août 1999 à la société zougnoise qu'elle ne se verrait pas imposée sur les produits des intérêts, dans la mesure où ils devaient être alloués précisément à l'établissement stable situé sur les îles Caïmans³⁷⁷. Cela étant, par pli du 9 février 2005, l'administration cantonale fit savoir à la société X. Finanz AG que l'AFC était d'avis que l'activité déployée alors sur les îles Caïmans ne correspondait pas à une activité économique propre à un établissement stable, et que cette dernière avait ordonné à l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct de refuser la répartition internationale, respectivement l'exemption des produits d'intérêt litigieux, dès le 1^{er} janvier 2005³⁷⁸.

A la suite d'un contentieux en instance cantonale, le Tribunal fédéral accueille dans son arrêt du 5 octobre 2012 l'argumentaire de l'Administration fédérale des contributions et considéra qu'il n'existait pas d'établissement stable aux îles Caïmans, et ce en raison du fait que les

³⁷⁵ Robert DANON, Le principe de territorialité de l'impôt à l'épreuve de la planification fiscale des entreprises: réflexions à propos de l'ATF 139 II 78, in: RDAF 2013 II 429.

³⁷⁶ ATF 139 II 78 in: RDAF 2013 II 445, consid. 3.2.1.

³⁷⁷ ATF 139 II 78 in: RDAF 2013 II 445, point A.b.

³⁷⁸ ATF 139 II 78 in: RDAF 2013 II 445, point A.b.

activités déployées outre-mer manquaient de substance³⁷⁹. Consé-
quemment, elles ne satisfaisaient pas aux critères de l'exercice d'une
activité commerciale d'une entreprise suisse à l'étranger³⁸⁰. Cela étant,
le Tribunal fédéral renvoya la cause aux juges cantonaux afin qu'ils éta-
blissent si et dans quelle mesure l'AFC avait été impliquée dans l'octroi
du ruling en 1999, auquel cas cet élément aurait fondé un effet direct
du principe de la confiance du contribuable envers l'AFC³⁸¹.

La cause fût donc à nouveau instruite par le Tribunal administratif
zougois et, à la suite de son arrêt rendu le 26 juin 2014, notre Haute
Cour se vit à nouveau saisie de l'affaire, mais sous l'angle de la protec-
tion de la bonne foi cette fois-ci. Dans l'arrêt commenté, le Tribunal
fédéral connut trois questions, à savoir (i) la compétence de l'AFC de
délivrer des rulings en matière d'IFD, (ii) à partir de quelle date le
contribuable ne pouvait plus légitimement placer la confiance qu'il
avait dans les assurances reçues et (iii) de quel laps de temps disposait
la contribuable pour adapter sa structure suite à la révocation du ruling.

2. *Droit*

Après avoir énoncé les dispositions de la LIFD relatives à la répar-
tition des compétences entre les administrations cantonales de l'impôt
fédéral direct et l'AFC (articles 102, 103 et 128 LIFD), notre Haute
Cour rappelle deux arrêts publiés aux ATF 121 II 473 et 124 II 383,
dans lesquels elle avait eu à traiter de la question de la compétence de
l'autorité en lien avec des décisions de constatation au sujet du traite-
ment fiscal d'opérations à venir³⁸². Elle avait ainsi considéré que la
compétence de rendre une décision en constatation, si tant est que
cela fût possible³⁸³, qui faisait suite à une demande d'une société
d'assurance désirant savoir si ses modèles de contrats remplissaient les
conditions nécessaires pour que les prestations fussent déductibles par
les contribuables au sens de l'article 24 let. b LIFD, devait revenir à
l'autorité cantonale de taxation et non à l'autorité en charge de la
surveillance, soit l'AFC³⁸⁴.

Ainsi, établissant l'analogie avec ses arrêts publiés au recueil
officiel, le Tribunal fédéral considère qu'il convient de s'en tenir à ces
jurisprudences et d'admettre la même conclusion en ce qui concerne les

³⁷⁹ Robert DANON, Le principe de territorialité de l'impôt à l'épreuve de la planification
fiscale des entreprises: réflexions à propos de l'ATF 139 II 78 in: RDAF 2013 II 429.

³⁸⁰ ATF 139 II 78, in: RDAF 2013 II 445, consid. 3.2.3.

³⁸¹ ATF 139 II 78, in: RDAF 2013 II 445, consid. 34.3.2.

³⁸² Arrêt commenté, consid. 3.4.

³⁸³ Arrêt commenté, consid. 3.4.

³⁸⁴ Arrêt commenté, consid. 3.4.

rulings fiscaux, à savoir que seule l'autorité cantonale de taxation peut délivrer un ruling à l'exception de l'Administration fédérale des contributions³⁸⁵. En outre, cette solution est en adéquation avec la doctrine majoritaire³⁸⁶ s'étant prononcée à la suite des incertitudes provoquées par l'ATF 139 II 78.

S'agissant de la deuxième problématique, notre Haute Cour relève que le contribuable ne pouvait plus, eu égard au contenu de la lettre de l'administration cantonale des impôts, placer encore sa confiance dans le ruling après le 9 février 2005³⁸⁷. Dès lors, la date du premier arrêt du Tribunal fédéral (soit le 5 octobre 2012) considérant que la structure offshore ne constituait pas un établissement stable, n'avait pas d'impact sur cette question.

Enfin, et c'est là certainement le point le plus intéressant de cette cause, le Tribunal fédéral a eu à se prononcer sur l'argumentation de l'instance précédente, selon laquelle l'on devait octroyer un délai jusqu'au 31 décembre 2006 au contribuable pour adapter sa structure. Pour notre Haute Cour, il n'en est rien. En effet, au vu de la «légèreté»³⁸⁸ de la structure aux îles Caïmans, un délai aussi généreux d'adaptation ne se justifiait guère. Ainsi, les juges de Mon-Repos accordèrent un délai d'adaptation pour la période fiscale 2005 uniquement. Conséquemment, dès le 1^{er} janvier 2006, les bénéficiaires initialement attribués à l'établissement stable à l'étranger devaient être imposés en Suisse³⁸⁹.

3. Commentaires

Cet arrêt clarifie pour la pratique un point important en ce qui concerne la compétence de l'AFC au sujet des rulings en matière d'IFD. Ce faisant, la Haute Cour dissipe les incertitudes qui avaient été créées suite à son arrêt du 5 octobre 2012: seules les autorités cantonales de taxation disposent de la compétence de délivrer des rulings en matière d'impôt fédéral direct, en plus de leur compétence non contestée de délivrer des renseignements contraignants en matière d'ICC³⁹⁰.

En outre, les considérants de l'arrêt mettent ensuite en exergue qu'il existe un risque important que, lorsqu'un ruling au sujet d'une offshore est révoqué en raison du fait que ladite structure offshore n'a pas ou trop

³⁸⁵ Arrêt commenté, consid. 3.4.2.

³⁸⁶ Arrêt commenté, consid. 3.4.2.

³⁸⁷ Arrêt commenté, consid. 4.

³⁸⁸ Arrêt commenté, consid. 5.4.

³⁸⁹ Arrêt commenté, consid. 5.4.

³⁹⁰ Robert DANON/Jérôme BÜRGISSER, Clarification jurisprudentielle de questions relatives au ruling fiscal, in: Jusletter 12 octobre 2015, par. 18.

peu de substance, l'entité suisse se fasse taxer sur les revenus a priori attribuables à l'étranger de manière extrêmement rapide. Plus généralement, cette approche confirme à notre sens la tendance récente du Tribunal fédéral à appréhender de manière plus sévère les structures impliquant des paradis fiscaux³⁹¹

Enfin, il échet de noter que dans le premier arrêt, le contribuable, associé et conseiller d'une entreprise active dans le domaine fiscal, avait formulé manifestement pour lui-même la demande de ruling à l'AFC, et ce au nom de la société pour laquelle il travaillait. En instance cantonale, le Tribunal administratif lui avait alors fait grief de ne pas s'être rendu compte que le ruling n'avait pas été signé par la section de l'estimation des titres mais par le service juridique. Or, en réfutant le grief de l'autorité intérieure, il est intéressant de noter que notre Haute Cour appliqua au contribuable professionnel du droit fiscal sa jurisprudence rendue dans le cas où des profanes du droit étaient en cause. Reste à savoir si cette analogie appliquée aux professionnels fiscaux sera confirmée dans le futur³⁹².

TF 2C_792/2014 du 4 mai 2015 [Ruling délivré pour un statut de succursale financière; société mise en liquidation; application du ruling à un tel état de fait de liquidation] (Jérôme Bürgisser)

1. Faits

X. SA, Luxembourg, succursale de Genève (ci-après la Succursale), a été inscrite au registre du commerce du canton de Genève en 2003. Son but consiste à gérer la trésorerie de X. SA et à procéder à des opérations de financement d'entités du groupe X.

Le 11 avril 2003, l'Administration fiscale cantonale de Genève a accordé à la Succursale, dans les «strictes limites» de son but, le statut de succursale financière aux fins de son imposition fédérale directe pour une durée de cinq ans. Renouvelé le 10 mars 2008, ce statut précise notamment ce qui suit:

«Le présent statut s'applique pour autant que la succursale respecte les conditions cumulatives suivantes: (a) total moyen du bilan minimum de CHF 100 millions; (b) $\frac{3}{4}$ du total moyen du bilan et $\frac{3}{4}$ de tous les rendements bruts concernent des activités de type financier (cf. directive de l'Administration fédérale des contributions du

³⁹¹ Robert DANON/Jérôme BÜRGISSER, Clarification jurisprudentielle de questions relatives au ruling fiscal, in: Jusletter 12 octobre 2015, par. 19.

³⁹² Robert DANON/Jérôme BÜRGISSER, Clarification jurisprudentielle de questions relatives au ruling fiscal, in: Jusletter 12 octobre 2015, par. 20.

9 octobre 1991). (...) Ce régime fiscal est valable pour une durée de 5 ans dès la période fiscale 2008. Il pourra être renouvelé sur demande à la lumière des conditions de fait et de droit qui prévaudront à son échéance. Toutefois, une reconsidération de ce régime fiscal est possible en tout temps, dans la mesure où l'activité effectivement déployée s'écarte de celle décrite dans votre courrier précité ou si les conditions d'application ne sont plus remplies, ce dont vous voudrez bien, cas échéant, nous informer».

Le 22 juillet 2008, le Conseil d'administration de X. SA a décidé de procéder à sa liquidation. X. SA est entrée en liquidation de fait le 29 août 2008. Dans sa déclaration fiscale de 2008, X. SA a appliqué le ruling du 10 mars 2008, avec un bénéfice imposable de CHF 1'400'802.

Par décision de taxation du 17 juin 2010, l'administration fiscale cantonale n'a pas appliqué ce ruling. Il en résultait un bénéfice imposable de CHF 4'087'000. Tant le Tribunal administratif de première instance que la Cour de justice ont confirmé la décision de l'administration cantonale.

2. Droit

En premier lieu, notre Haute Cour rappelle que le statut fiscal de succursale financière n'est pas un statut prévu par la loi, mais découle d'une directive de l'AFC du 9 octobre 1991. En pratique donc, le statut de succursale financière est accordé par l'autorité fiscale par le biais d'un ruling³⁹³.

En second lieu, les juges cantonaux ont considéré les conditions posées dans le ruling n'étaient pas réunies en 2008. En effet, ces derniers se sont avant tout fondés sur le fait que l'entrée en liquidation le 29 août 2008 n'était, selon eux, pas compatible avec le statut de succursale financière, qui avait été accordé à la recourante «*dans les strictes limites de son but*» de financement de la division offshore pétrolière du groupe X³⁹⁴.

Pour le Tribunal fédéral, cette opinion ne convainc pas. En effet, pour les juges fédéraux, le fait que la recourante soit entrée en liquidation le 29 août 2008 ne constitue pas en soi un obstacle à l'application du ruling du 10 mars 2008 pour la période fiscale 2008, dans la mesure où le ruling énonce de manière claire les conditions cumulatives que la recourante devait remplir pour en bénéficier. Or, telles qu'elles sont rédigées, ces conditions n'excluent pas que le ruling demeure appli-

³⁹³ Arrêt commenté, consid. 4.2.

³⁹⁴ Arrêt commenté, consid. 5.3.

cable en cas de liquidation, puisqu'elles tiennent uniquement à deux critères, à savoir la moyenne du bilan, d'une part, et l'intensité des moyens en capital et des rendements dévolus à l'activité de type financier, d'autre part. En conséquence, considérer que le but de liquidation fait obstacle à l'application du ruling revient à ajouter une condition supplémentaire au ruling, ce qui heurte le principe de la confiance tel qu'il découle de l'article 9 Cst³⁹⁵. En définitive, la cause est donc renvoyée à la Cour de justice, à charge pour elle d'instruire si la société X. SA remplit les deux conditions cumulatives posées dans le ruling du 10 mars 2008³⁹⁶.

3. Commentaires

Cet arrêt en matière de ruling est intéressant. Il est constant que l'administration fiscale cantonale a octroyé à la succursale le ruling «*dans les strictes limites de son but*», soit de son statut de succursale financière. Il s'agit donc bel et bien d'une condition, qui figure dans le ruling et qui fonde sa raison d'être. Certes, cette phrase ne se situait manifestement pas dans les conditions énumérées sous forme de *bullet points*, mais cela ne change rien au fait que le ruling était octroyé «*dans les strictes limites de son but*», i.e. le statut de succursale financière. A notre sens, l'état de fait relaté par l'arrêt fédéral ne permet de prendre clairement position. Si durant l'année 2008, la société X. SA avait encore exercé des activités de succursale financière, alors le raisonnement des juges fédéraux doit être approuvé. En revanche, si, en 2008, la société exerçait en réalité des activités commerciales complètement différentes, alors la protection de la confiance ne devrait pas être conférée au contribuable.

On conseillera donc tant au mandataire fiscal qu'au contribuable de se montrer extrêmement formaliste: toutes les conditions devront figurer expressément comme telles dans la demande de ruling, estampillée «bon pour accord» par l'administration fiscale du Canton concerné, et ce pour éviter tout désagrément du point de vue du principe constitutionnel de la protection de la confiance.

³⁹⁵ Arrêt commenté, consid. 5.3.

³⁹⁶ Arrêt commenté, consid. 5.3.

TF 2C_298/2016 et 2C_299/2016 du 21 avril 2016 [exigences de motivation lors de l'invocation de la violation du droit cantonal et l'établissement des faits par les instances cantonales] (Pietro Sansonetti)

1. Faits et droit

Sauf dans les cas cités par l'art. 95 LTF, le recours ne peut pas être formé pour violation du droit cantonal. Le Tribunal fédéral rappelle qu'il est toujours possible de faire valoir que la mauvaise application du droit cantonal constitue une violation du droit fédéral, en particulier qu'elle est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. ou contraire à un droit fondamental. Dans ce cas, il appartient à la partie recourante d'invoquer de tels griefs et de les motiver d'une manière suffisante, sous peine d'irrecevabilité pour défaut de motivation au sens de l'art. 106 al. 2 LTF. Il en va d'ailleurs de même pour la motivation des griefs d'établissement inexact des faits fondés sur l'art. 97 al. 1 LTF.

Dans le cas d'espèce, le recourant n'invoque pas la violation de l'interdiction de l'arbitraire dans l'établissement des faits ni dans l'interprétation ou l'application des normes de procédures et de compétence cantonales qu'il cite à l'appui de son recours. Par ailleurs, la motivation qui se rapporte à la prétendue violation des art. 31 al. 1 Cst./FR, 30 al. 1 Cst. et 6 CEDH et du principe de la bonne foi se borne à critiquer de manière appellatoire l'application par l'instance précédente des dispositions de procédure relatives à la composition et à la compétence des tribunaux dans le canton de Fribourg.

2. Commentaires

Il s'agit ici d'un utile rappel des règles applicables en matière de recours au Tribunal fédéral contre des décisions prises en application du droit cantonal et/ou portant sur l'établissement des faits.

TF 2C_805/2015 du 30 septembre 2015 [exigences de motivation lors de l'invocation de l'appréciation des preuves et l'établissement des faits par les instances cantonales] (Pietro Sansonetti)

Suite à une perquisition effectuée par l'Administration fédérale des douanes ayant mis à jour une facture émise par la société X. SA à l'attention d'une société italienne, dont le montant a été payé par cette dernière sans que cela ne figure dans les comptes de X. SA, l'administration fiscale cantonale a notifié un bordereau de rappel d'impôts et une amende à X. SA pour l'année fiscale 2008.

Par décision sur réclamation, l'administration fiscale cantonale a maintenu le bordereau de rappel d'impôts et d'amende en matière d'impôt cantonal et communal.

Le Tribunal administratif de première instance a partiellement admis un recours de X. SA et a renvoyé le dossier à l'administration fiscale cantonale afin qu'elle examine une éventuelle faute d'un organe de X. SA.

X. SA et l'administration fiscale cantonale interjetent toutes deux recours à la Cour de justice. Cette dernière rejette le recours de X. SA et rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale. La Cour de justice considère en effet que l'administration fiscale avait apporté la preuve que le bénéfice imposable de X. SA devait être augmenté de CHF 150'000.—, montant de la facture payée par la société italienne.

X. SA saisit le Tribunal fédéral d'un recours en estimant que les preuves ont été appréciées de manière arbitraire.

Le Tribunal fédéral rappelle sa jurisprudence constante relative aux griefs tirés de l'appréciation des preuves et de l'établissement des faits. Selon le Tribunal fédéral, la décision n'est arbitraire qu'à la condition que l'instance précédente n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, si elle a omis de tenir compte d'un moyen de preuve important propre à modifier la décision attaquée, ou si, sur la base des éléments recueillis, elle a procédé à des déductions insoutenables. Par principe, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire.

En l'occurrence, X. SA ne respecte pas les exigences de motivation accrue prévues par l'art. 106 al. 2 LTF, à savoir en quoi l'appréciation des preuves par l'instance cantonale est insoutenable. Les griefs liés à l'appréciation des preuves sont par conséquent jugés irrecevables par le Tribunal fédéral.

TF 2C_109/2015 et 2C_110/2015 du 1^{er} septembre 2015 [Droit d'être entendu: administration des preuves] (Pietro Sansonetti)

1. Faits et droit

Le contribuable (en l'occurrence une société anonyme) a recouru contre une décision de rappel d'impôt et d'amende, rendue par de l'administration fiscale cantonale genevoise. Celle-ci avait ouvert une procédure de rappel d'impôt à l'encontre du contribuable en raison de charges inscrites au bilan qui, selon elle, n'étaient pas justifiées par l'usage commercial. Dans le cadre de la procédure de recours devant la juridiction cantonale de dernière instance, le contribuable a proposé l'audition en tant que témoin de son ancien administrateur, afin d'établir la réalité des dépenses effectuées. Les juges cantonaux ont cependant débouté le contribuable, sans entendre ce témoin et sans se prononcer

sur son audition. Le Tribunal fédéral rappelle que le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) comprend le droit de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise, de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à des offres de preuves pertinentes. Le principe de l'appréciation anticipée des preuves permet toutefois à l'autorité de renoncer à des mesures d'instruction lorsque les preuves déjà administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire, elle a la certitude que les preuves qui lui sont proposées ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion. Le Tribunal fédéral rappelle également que, en droit fiscal, le principe de l'art. 8 CC s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. Dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt en raison de charges inscrites au bilan qui, selon l'administration fiscale, ne sont pas justifiées par l'usage commercial, le fardeau de la preuve appartient au contribuable dans la mesure où le fait à prouver (c'est-à-dire le caractère commercial des charges comptabilisées) a pour conséquence de réduire l'obligation fiscale du contribuable. Selon le Tribunal fédéral, en ne se prononçant pas sur la demande d'audition du témoin alors qu'elle avait expressément relevé que le contribuable supportait le fardeau de la preuve, la juridiction cantonale est tombée dans l'arbitraire et a, partant, violé le droit d'être entendu du contribuable. Elle ne pouvait en effet mettre à la charge de la recourante la preuve du fait consistant à établir le caractère commercial des charges inscrites au bilan et la priver sans aucune explication d'un moyen de preuve permettant éventuellement d'établir ce caractère.

TF 2C_827/2015 et 2C_828/2015 du 3 juin 2016 [Droit d'être entendu: domicile de notification] (Pietro Sansonetti)

1. Faits et droit

Un contribuable, domicilié en Russie mais propriétaire d'un immeuble en Suisse, n'a pas rempli de déclaration d'impôt en Suisse. L'administration fiscale suisse envoie un courrier au domicile russe du contribuable l'enjoignant de communiquer l'adresse d'un domicile de notification en Suisse, faute de quoi la décision serait notifiée au moyen d'une publication dans la feuille officielle ou par le simple classement de la décision au dossier. Le contribuable n'ayant pas communiqué de domicile de notification, la décision de taxation a été classée dans son dossier. L'administration a considéré que la notification avait ainsi eu

lieu et que le délai pour former une réclamation s'était écoulé jusqu'à l'entrée en force de la décision. Elle a rejeté la réclamation effectuée par le contribuable subséquemment.

Le Tribunal fédéral retient qu'une décision de taxation d'office classée au dossier n'est pas valablement notifiée, une telle pratique n'étant fondée sur aucune base légale. En conséquence, le délai pour effectuer une réclamation ne commence pas à courir et la décision n'entre pas en force. La cause est renvoyée à l'instance précédente.

2. *Commentaires*

La portée de cet arrêt, juridiquement fondé, pourrait s'avérer importante dans certains cas de figure puisqu'il parviendrait à empêcher l'entrée en force de certaines décisions de taxation à moins qu'une modification législative ne vienne à corriger cela.

TF 2C_102/2016 du 6 février 2016 [Fiction de notification] (Pietro Sansonetti)

Un employé postal tente, sans succès, de notifier un jugement envoyé par lettre recommandée. Le courrier, conservé à la poste, n'est pas retiré par le contribuable destinataire du jugement. Celui-ci forme un recours contre ce jugement. Puisque le recours a été déposé après le délai légal de 30 jours, le Tribunal administratif du canton de Zurich n'est pas entré en matière.

Le Tribunal fédéral rappelle que, en ce qui concerne la remise dans la boîte aux lettres ou la case postale, la fiction prévaut selon laquelle un envoi recommandé est considéré comme notifié au plus tard au dernier jour du délai de garde de 7 jours suivant l'arrivée au bureau de poste, pour autant (i) qu'il y ait effectivement eu une tentative infructueuse de notification et (ii) qu'il est supposé qu'une procédure soit pendante ou en cours.

Par ailleurs, la jurisprudence établit une présomption – réfragable – de fait selon laquelle l'employé postal a correctement inséré l'avis de retrait dans la boîte à lettres ou la case postale du destinataire et que la date de ce dépôt est exacte. Cette présomption peut être renversée par la preuve contraire, en sachant toutefois que la possibilité théorique, toujours présente, d'une erreur de la Poste ne suffit pas pour renverser cette présomption, tant qu'il n'existe pas d'indications concrètes d'une telle erreur.

Au vu de ces règles, le Tribunal fédéral considère que le recours du contribuable destinataire du jugement n'a pas été formé dans le délai légal de 30 jours.

TF 2C_498/2016 et 2C_499/2016 du 3 juin 2016 [Notification à l'hoirie et extinction de la solidarité passive] (Pietro Sansonetti)

1. Faits et droit

La recourante n'a, d'une part, pas déclaré les revenus immobiliers entre 2003 et 2010 qu'elle percevait pour la location d'un atelier et d'un espace administratif à la société Y SA. La recourante est actionnaire unique et administratrice de cette société. D'autre part, la recourante a indûment comptabilisé dans les comptes de la société Y SA, entre 2008 et 2010, des frais de véhicules. Ceux-ci ont été ajoutés dans le chef de la recourante au titre de part privée aux frais de véhicule privé.

L'ouverture de la procédure de rappel d'impôts a été notifiée à l'hoirie de feu l'époux de la recourante, décédé dans l'intervalle.

Finalement, début 2013, la recourante a été informée de l'ouverture d'une procédure de soustraction fiscale à son encontre.

Le Tribunal fédéral constate tout d'abord que la demande en annulation de la décision sur réclamation est irrecevable compte tenu de l'effet dévolutif complet du recours déposé auprès de l'instance supérieure, soit en l'occurrence la Commission de recours en matière d'impôt.

La recourante fait valoir, premièrement, que les décisions adressées à l'hoirie, et non pas à elle, ne peuvent lui être opposées. Le Tribunal fédéral rejette cet argument sur la base du principe de la bonne foi. En effet, la recourante ne nie pas avoir reçu et eu connaissance de l'ensemble des courriers et décisions. Si elle avait eu un doute sur le véritable destinataire de la décision, elle aurait dû se renseigner. Aucune conséquence ne doit donc être attachée à la notification irrégulière des décisions.

Dans un dernier grief, la recourante prétend que les décisions de taxation seraient nulles dans la mesure où elles n'ont pas été précisées par une décision de répartition de la part d'impôt due par l'épouse à la suite du décès de son conjoint. S'agissant de l'impôt fédéral direct, le grief est rejeté. A cet égard, le Tribunal fédéral rappelle que les décisions de taxation conjointes des époux fixent le montant global des époux lesquels vivent en ménage commun et sont débiteurs solidaires de l'impôt. Cette solidarité passive prend fin *ex lege* lorsque les époux ne vivent plus en ménage commun (art. 13 al. 2 LIFD). Par ailleurs, dans la mesure où l'assujettissement prend fin au jour du décès (art. 8 al. 2 LIFD), le conjoint survivant ne répond, dès cet instant, que de sa part de l'impôt.

Fort de ces principes, le Tribunal fédéral constate que le montant des rappels d'impôts est correct. Toutefois, l'entier du montant ne peut

pas être mis à la charge de la recourante. Il aurait fallu fixer la part de la recourante des impôts globalement dus. Cet élément n'affectant que la répartition et non le contenu des décisions, celles-ci ne sont dès lors ni annulables ni nulles.

L'extinction de la solidarité entre époux étant une question de pur droit cantonal, la recourante aurait dû prétendre à une violation du droit fédéral (art. 95 let. a LTF). A défaut de l'avoir fait, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière.

2. Commentaires

Cet arrêt laisse le lecteur, en quelque sorte, sur sa faim dans la mesure où, tout en reconnaissant, in fine, que se pose la question de l'extinction de la solidarité entre époux, le Tribunal fédéral parvient à la conclusion qu'il ne lui appartient pas de se prononcer sur cet élément, ce qui est juridiquement fondé mais insatisfaisant sous l'angle de l'équité économique.

TF 2C_708/2015 du 7 mars 2016 [Réclamation tardive] (Pietro Sansonetti)

Le Service cantonal des contributions du canton du Valais a envoyé au recourant plusieurs décisions de taxation en matière d'impôts cantonaux et communaux pour les années 2004 à 2007. Aucune de ces décisions de taxation n'a fait l'objet d'une réclamation.

En novembre 2011, la commune d'Evolène a fait notifier un commandement de payer concernant les impôts communaux relatifs aux années 2004 à 2007, contre lequel le contribuable a fait opposition. Après que le juge de paix du district de Lausanne ait prononcé la mainlevée définitive de l'opposition, la Cour des poursuites et faillites vaudoise a admis – le 28 septembre 2012 – le recours formé par le contribuable et a maintenu l'opposition, au motif qu'il n'avait pas été établi que les factures des impôts en question avaient été notifiées au contribuable.

En date du 18 octobre 2013, la commune d'Evolène a notifié sous pli recommandé les bordereaux d'impôts communaux pour les années 2004 à 2007. Le contribuable a formé réclamation le 30 octobre 2013.

Le Service cantonal valaisan des contributions a déclaré la réclamation du 30 octobre 2013 irrecevable en raison de son caractère tardif. Le contribuable a recouru contre cette décision auprès de la Commission de recours valaisanne, laquelle l'a admis, annulé la décision d'irrecevabilité et renvoyé l'affaire au Service des contributions pour qu'il entre en matière. La Commission de recours valaisanne a en effet estimé que

la réclamation du 30 octobre 2013 n'était pas tardive. Le Service des contributions recourt au Tribunal fédéral contre cette décision.

Le Tribunal fédéral est amené à se prononcer sur la question de savoir si la Commission de recours valaisanne a considéré à bon droit que la réclamation du contribuable n'était pas tardive.

Après avoir rappelé les principes ancrés à l'art. 41 et à l'art. 48 LHID, le Tribunal fédéral estime que la LHID n'a pas pour vocation de régler de manière exhaustive les règles de procédure, bien que la procédure fasse partie des domaines harmonisés par la LHID. En tout état, les garanties procédurales de l'art. 29 Cst. sont applicables.

En vertu du droit de procédure fiscale valaisan, le contribuable peut adresser une réclamation écrite contre une décision de taxation dans les 30 jours dès sa notification. De plus, la loi de procédure administrative valaisanne dispose qu'une notification irrégulière ne saurait entraîner de préjudice pour les parties, complétant ainsi la règle générale de l'art. 41 LHID. Selon ce principe, le contribuable ne saurait subir les conséquences d'un acte imputable aux autorités et ne saurait par conséquent pas être restreint dans son droit d'être entendu.

Selon le Tribunal fédéral, ce principe ne souffre que de la réserve du principe de la bonne foi, réglé à l'art. 5 al. 3 Cst, selon lequel une partie qui connaît ou doit connaître l'existence d'un prononcé la concernant et qui n'entreprend aucune démarche en vue de sa notification, pourrait se voir opposer d'avoir agi contrairement à la bonne foi.

Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral constate que le contribuable avait obtenu gain de cause en procédure de poursuite. En effet, la Cour des poursuites et faillites vaudoise avait estimé que le Service des contributions n'avait pas été en mesure de démontrer que les décisions de taxation avaient été notifiées au contribuable. Pour cette raison, le contribuable pouvait de bonne foi s'attendre qu'elles le soient à nouveau, ce qui a effectivement eu lieu le 18 octobre 2013. Le Tribunal fédéral considère que, vu que le contribuable a formé une réclamation le 30 octobre 2013, soit dans le délai de 30 jours prévu par le droit cantonal, il n'a pas agi contrairement à la bonne foi, de sorte que sa réclamation n'est pas tardive. Le Tribunal fédéral confirme la décision de l'instance précédente et rejette le recours de l'administration fiscale.

TF 2C_372/2016 et 2C_374/2016 du 7 juin 2016 [Taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse] (Pietro Sansonetti)

1. Faits et droit

Une société qui fournit des prestations dans le domaine des télécommunications a dûment rempli ses déclarations fiscales pour les années 2010/2011, respectivement 2011/2012. Dans le cadre d'une vérification de ses comptes, la société fournit des documents insuffisants. Les documents fournis ultérieurement demeurent insuffisants. Par la suite, le contribuable cesse de coopérer avec l'administration. Cette dernière rend donc une décision de taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse. Le contribuable forme une réclamation sur laquelle l'administration fiscale du canton Zurich n'entre pas en matière. Le contribuable recourt contre cette décision devant le tribunal des recours en matière fiscale et le tribunal administratif du canton Zurich, qui n'entrent pas en matière.

Les conditions pour une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse sont sans conteste remplies. Le litige porte uniquement sur la question de savoir si les instances précédentes auraient dû entrer en matière.

L'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôts et procède aux investigations nécessaires. Le contribuable est cependant soumis à une obligation de collaboration étendue. Il doit en outre faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte et, en particulier, remplir le formulaire de déclaration d'impôts de manière complète et conforme à la vérité. En l'espèce, le contribuable a failli à ses obligations, justifiant ainsi une taxation d'office.

Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette décision uniquement au motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et contenir, le cas échéant, les moyens de preuve. En l'espèce, la réclamation annonçait uniquement la livraison future de documents supplémentaires. La réclamation ne remplissant pas les conditions de recevabilité, c'est à bon droit que les instances précédentes ne sont pas entrées en matière.

2. Commentaires

Cet article souligne la rigueur de la taxation d'office et les exigences élevées en matière de preuve pour la contester, corollaire du manque de collaboration au stade de la procédure de taxation.

TF 2C_200/2014 du 4 juin 2015 [Numerus clausus des motifs de révision d'une décision entrée en force en faveur ou en défaveur du contribuable] (Delphine Yerly).

1. Faits

Suite à l'arrêt de ses rapports de travail avec la société X SA en juillet 2009, M. A reprend une activité lucrative dépendante auprès de la société Y Sàrl qu'il a fondée quelques mois auparavant. Il fait verser à celle-ci le 1^{er} août 2009 sa prestation de libre passage de CHF 201'606. Lors de sa déclaration d'impôt 2009, M. A indique d'une part un revenu de l'activité lucrative dépendante de CHF 97'000 et d'autre part sous la rubrique «prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle» l'avoir de prévoyance cumulé qu'il a perçu de CHF 201'606. Le 9 décembre 2010, M. A voit sa prestation de libre passage être soumise à un impôt annuel entier, distinct et privilégié suite à une décision de taxation entrée en force. Cependant, le 30 août 2011, l'autorité fiscale st-galloise revient sur son interprétation initiale de la situation. Elle considère que la prestation en capital de CHF 201'606 n'avait en fait pas le caractère de prévoyance lui ouvrant le droit à l'imposition privilégiée effectuée le 9 décembre 2010 puisque M. A ne se comporte pas comme un indépendant mais comme un employé de Y Sàrl. Dès lors il n'aurait pas dû percevoir le paiement en espèce de sa prestation de libre passage. Par conséquent, les conditions permettant l'imposition privilégiée n'étant pas réunies, l'administration fiscale décide de soumettre la prestation en capital avec les autres revenus de la période 2009 au taux ordinaire. L'autorité fiscale précise à cette occasion qu'elle annulera la taxation séparée émise précédemment dès que la taxation ordinaire sera entrée en force. M. A recourt contre cette requalification de sa prestation de libre passage.

2. Droit

Le Tribunal fédéral retient tout d'abord qu'une décision entrée en force ne peut être modifiée qu'à certaines conditions et que s'agissant des motifs sous-tendant l'ouverture de telles modifications, le droit fiscal suisse connaît un numerus clausus en la matière³⁹⁷. Ainsi une décision entrée en force ne peut être corrigée que si les conditions 1) de la révision (art. 147 LIFD), 2) ou de la correction d'erreurs de calculs et de retranscription (art. 150 LIFD) ou 3) du rappel d'impôt (art. 151 LIFD) sont remplies. Tout autre motif de modification ou de suppression est exclu et ne peut être invoqué ni par le contribuable ni par l'autorité fiscale.

³⁹⁷ Arrêt commenté, consid. 2.4.1.

Notre Haute Cour rappelle à ce titre que le mécanisme de révision d'une décision entrée en force de l'art. 147 LIFD n'est prévu expressément qu'en faveur du contribuable, alors que le rappel d'impôt de l'art. 151 LIFD en est le pendant en faveur de l'autorité fiscale. Dès lors, il n'existe pas de révision en défaveur du contribuable, comme cela existait dans l'ancien droit, en dehors des conditions légales du rappel d'impôt³⁹⁸ et d'un éventuel cas d'abus de droit à savoir lorsque l'erreur de l'autorité fiscale est si évidente qu'elle est reconnaissable par l'assujetti³⁹⁹.

Bien que l'état de fait puisse sembler a priori comparable au cas d'espèce, les conclusions, selon lesquelles l'autorité fiscale est en droit de revenir sur l'imposition entrée en force lorsque le contribuable a caché des faits importants nécessaires à la taxation, de l'arrêt 2C_156/2010 du 7 juin 2011, basé sur l'art 147 al. 1 lit. a et c LIFD, ne peuvent être invoquées ici étant donné que, contrairement à l'arrêt susmentionné où le contribuable avait menti sur la nature de son activité pour obtenir l'imposition privilégiée, M. A n'a jamais prétendu exercer une activité lucrative indépendante pour bénéficier de l'imposition préférentielle de son capital de prévoyance professionnelle. Enfin, s'agissant des autres motifs figurant à l'art 147 al. 1 lit. b LIFD donnant droit à l'ouverture de la révision aucun d'eux ne peut être invoqué dans le cas présent puisque l'ensemble des parties était parfaitement au courant de la situation de M. A, il s'agit donc au mieux d'une *Subsumtionsirrtum* qui n'est pas, selon le TF, un motif de révision.

Ainsi une simple erreur juridique de l'administration fiscale des contributions n'étant pas, tant dans le nouveau droit que dans l'ancien droit, en soi une justification permettant d'ouvrir une révision et que par ailleurs, dans le cas d'espèce, aucune autre raison n'existe permettant d'ouvrir une procédure ni de rappel d'impôt ni d'erreur de calcul ou de retranscription, la décision de taxation de la période fiscale 2009 ne peut conséquemment pas inclure, dans l'assiette imposable, la prestation de libre passage dès lors que cette dernière a déjà fait l'objet d'une imposition privilégiée distincte et séparée entrée en force.

3. Commentaires

Depuis la jurisprudence commentée, la règle du *numerus clausus* des motifs de modifications d'une décision entrée en force a été confirmée à de nombreuses reprises par le Tribunal fédéral⁴⁰⁰.

³⁹⁸ Arrêt commenté, consid. 2.4.5.2.

³⁹⁹ Arrêt commenté, consid. 2.4.5.1.

⁴⁰⁰ Voir les arrêts du TF du 6.9.2016, 2C_212/2016 consid. 5.3, du 4.4.2016, 2C_322/2015, consid. 3.4 et du 8.7.2015, 2C_961/2014, consid. 3.2, qui suivent les conclusions de l'arrêt commenté.

En limitant les motifs de correction d'une décision entrée en force, ce principe assure la constance de la taxation fiscale et permet au contribuable de s'appuyer sur une certaine sécurité juridique. Par conséquent, on ne peut que s'accorder sur la nécessité d'une telle position tout en gardant à l'esprit que la règle de l'abus de droit reste un ultime rempart en cas d'erreur évidente de l'administration fiscale. Ainsi une simple erreur d'interprétation ou une mauvaise application du droit ne peut pas entraîner une révision en défaveur du contribuable à moins que celle-ci soit particulièrement évidente et puisse être qualifiée d'abus de droit.

TF 2C_173/2015 du 22 avril 2016 [Soustraction fiscale et critères applicables à la fixation de l'amende] (Pietro Sansonetti)

1. Faits et droit

En 1990, le recourant a constitué la société D. SA, laquelle a son siège dans le canton de Vaud. Dès 1999, le recourant en constitue plusieurs autres, lesquelles ont pour la plupart leur siège au Liechtenstein et l'une d'elle en Roumanie. Le recourant a nié pour chacune d'entre elles que la gestion fût effectuée depuis les locaux de D. SA, bien que les fichiers de gestion s'y soient trouvés.

Suite à un contrôle périodique, une enquête a été ouverte en raison de soupçons fondés de graves infractions fiscales. Finalement, l'administration fédérale des contributions a conclu à l'existence de soustractions d'impôts selon trois procédés:

- Le recourant aurait intercalé des sociétés écrans, sises au Liechtenstein, entre D. SA et ses clients. Les activités effectives se seraient toutefois déroulées en Suisse;
- Une société roumaine du recourant aurait facturé des frais de sous-traitance à D. SA, lesquels n'auraient en réalité jamais été encaissés;
- Le recourant aurait facturé des frais liés à l'utilisation d'un aéronef dont il a prétendu que l'usage aurait été commercial, bien qu'il ait été purement privé.

Le Tribunal fédéral, après avoir rappelé les principes du droit applicable et de la prescription, parvient à la conclusion que si la procédure concernant l'IFD 1999-2000 de même que la poursuite pour soustraction fiscale y relative sont prescrites, celles relatives à la période 2001/2002 ne le sont pas.

D'un point de vue matériel, le recourant conteste que les montants litigieux issus des trois procédés susmentionnés aient été inclus dans

l'imposition de son revenu pour la période 2001-2002. Le Tribunal fédéral qualifie toutefois les trois procédés de distributions dissimulées de bénéfice au sens de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. Par conséquent, ces montants doivent être ajoutés au revenu du recourant conformément à l'art. 20 al. 1 let. LIFD au titre d'avantages appréciables en argent.

Le recourant conteste ensuite la quotité de l'amende infligée pour tentative de soustraction fiscale au sens de l'art. 176 al. 1 LIFD.

Le recourant se prévaut de circonstances atténuantes lesquelles auraient dû être prises en compte par l'autorité de par l'art. 106 al. 3 CP, applicable par renvoi de l'art. 333 al. 1 CP. Le Tribunal fédéral rappelle qu'en droit pénal fiscal, les éléments à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. A cet égard, le Tribunal fédéral n'examine le montant de l'amende pour soustraction d'impôt, respectivement tentative de soustraction, que sous l'angle de l'excès ou de l'abus du pouvoir d'appréciation. Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral parvient au constat que l'autorité n'a ni excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation, dans la mesure où l'activité incriminée a porté sur neuf ans, que les montants soustraits s'élevaient à plusieurs millions, que le montage mis en place était particulièrement astucieux et que le recourant s'était adjoint des services de professionnels.

En matière d'ICC, le recourant se prévaut à tort de l'application d'une ancienne loi cantonale, fondée sur le principe de la *lex mitior*. En effet, le Tribunal fédéral constate que la disposition litigieuse n'est en rien plus favorable au recourant.

2. Commentaires

Si les développements contenus dans cet article sont clairs et n'appellent en eux-mêmes pas de commentaires particuliers, ce cas illustre toutefois le poids considérable des pénalités fiscales pour soustraction, fixées en fonction de l'impôt éludé multiplié par le nombre d'années non couvert par la prescription, susceptible de mettre en péril la viabilité économique des contribuables concernés.

TF 2C_457/2016 et 2C_458/2016 du 6 juin 2016 [Soustraction fiscale] (Pietro Sansonetti)

Le contribuable était membre du conseil d'administration et gérant d'une société X dans laquelle il détenait une participation de 50%. L'administration fiscale du canton de Berne a ouvert une procédure à

l'encontre de ce contribuable pour avoir perçu des prestations appréciables en argent qu'il n'avait pas déclarées.

En effet, la société Y, avec laquelle la société X entretenait des relations d'affaires, a accordé au contribuable des ristournes et des bonus pour les ventes effectuées. La société X s'est abstenue de réclamer cet argent au contribuable. Le contribuable n'a, de plus, pas mentionné ces revenus dans sa déclaration d'impôts. L'instance précédente a considéré qu'il s'agissait d'une soustraction d'impôt.

Le contribuable n'expose pas de réelles motivations suffisantes. Par ailleurs, il critique en particulier la fixation de l'amende. Le contribuable soutient ainsi que les instances précédentes n'auraient pas tenu compte de ses moyens financiers.

Au contraire, le Tribunal fédéral note que la fixation de l'amende a été effectuée en l'application d'un coefficient de 0.5, prenant ainsi ses moyens financiers en compte. De plus, une responsabilité pour faute a été retenue.

En conséquence, le recours a été rejeté.