

# REVUE DE DROIT ADMINISTRATIF ET DE DROIT FISCAL

REVUE GENEVOISE DE DROIT PUBLIC

---

77<sup>e</sup> année

N<sup>os</sup> 2-3

2021

---

## La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2019-2020

Robert DANON

*Professeur ordinaire de droit fiscal suisse et international  
à l'Université de Lausanne*

et

Thierry OBRIST

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

### Table des matières

<b>1. Impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques</b>	<b>98</b>
TF, 2C_449/2017 du 26 février 2019 [Théorie du triangle ou théorie du bénéficiaire direct] (Daniel de Vries Reilingh) . . . . .	98
TF, 2C_905/2017 du 11 mars 2019 [Déduction pour enfant de parents séparés : l'année de la majorité de l'enfant] (Daniel de Vries Reilingh) . . . . .	100
TF, 2C_34/2018 du 11 mars 2019 [scission de sociétés et conséquences fiscales chez les actionnaires personnes physiques] (Denis Berdoz) . . . . .	102
TF, 2C_1083/2018 du 23 avril 2019 [Qualification commerciale ou privée d'un immeuble dans la fortune du contribuable] (Justin Brodard) . . . . .	109
TF, 2C_628/2018 du 7 mai 2019 [Une peine conventionnelle est un revenu imposable] (Daniel de Vries Reilingh) . . . . .	112
TF, 2C_1087/2018 du 29 juillet 2019 [Critères pour conclure à l'absence de valeur locative en cas de mise en vente de l'immeuble] (Martina Danz) . . . . .	114

TF, 2C_203/2017 du 4 octobre 2019 [Impôt sur la fortune d’une prestation d’assurance pour dommages subis en raison de soins futurs] (Daniel de Vries Reilingh) . . . . .	118
TF, 2C_102/2019 du 25 novembre 2019 [Conflit entre le gain en capital privé exonéré d’impôt et le revenu imposable provenant d’une activité lucrative indépendante en cas de vente de participations dans une société anonyme par une personne physique] (Ruth Bloch-Riemer) . . . . .	120
TF, 2C_681/2018 et 2C_692/2018 du 16 janvier 2020 [Art. 20a LIFD ; Transposition ; évasion fiscale ; condition du prêt simulé] (Aurélien Barakat) . . . . .	122
TF, 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 [Déductibilité des frais d’entretien effectifs d’un immeuble sis à l’étranger en l’absence de valeur locative] (Martina Danz) . . . . .	125
ATF 146 II 97 du 19 février 2020 [Impossibilité de déduire de l’article 21 al. 1 lit b LIFD le principe du rendement hypothétique dans les loyers préférentiels entre proches] (Lea Kramer) (Daniel de Vries Reilingh) . . . . .	130
Commentaire par Lea Kramer . . . . .	131
Commentaire par Daniel de Vries Reilingh . . . . .	135
TF, 2C_522/2018 du 15 avril 2020 [Déduction des contributions au “grand pilier 3a”] (Ruth Bloch-Riemer) . . . . .	136
TF, 2C_743/2019 du 20 avril 2020 [Art. 16 al. 1 et 3, 20 al. 1 <sup>er</sup> let. a et b LIFD ; intérêts courus ; intérêt unique prépondérant sur un prêt ordinaire] (Aurélien Barakat) . . . . .	139
TF, 2C_777/2019 du 28 avril 2020 [Prestation appréciable en argent, renversement du fardeau de la preuve, théorie du triangle entre associés d’une Sàrl] (Thierry Bornick) . . . . .	143
TF, 2C_866/2019 du 27 août 2020 [Impôt sur la fortune ; évaluation de titres non cotés] (Fabien Liégeois) . . . . .	146
TF 2C_346/2020 du 7 octobre 2020 [Art. 16 al. 1 <sup>er</sup> LIFD ; utilisation de la méthode mixte dans le cadre de l’estimation du revenu ; abandon de créance par une banque commerciale dans une situation de surendettement] (Aurélien Barakat) . . . . .	149
TF, 2C_234/2020 du 10 novembre 2020 [Transfert d’une entreprise de personnes à une société de capitaux : respect du délai de blocage de 5 ans] (Thierry De Mitri) . . . . .	151

TF, 2C_419/2020 du 23 novembre 2020 [Commerce professionnel d'immeubles et produit d'activité lucrative indépendante – Gain en capital privé exonéré] (Fanny Combe) . . . . .	155
<b>2. Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales</b>	158
TF, 2C_119/2018 du 14 novembre 2019 [Actions propres et impôt sur le capital] (Thierry De Mitri) . . . . .	158
TF, 2C_793/2017 du 28 janvier 2020 [Report de pertes de sept ans – calcul du report de pertes] (Daniel de Vries Reilingh) . .	162
TF, 2C_1050/2019 du 22 juillet 2020 [Exonération fiscale en raison d'un but de service public ou d'utilité publique] (Thierry De Mitri) . . . . .	164
TF, 2C_181/2020 du 10 août 2020 [Taux d'intérêt applicable entre une société holding et sa filiale] (Thierry De Mitri)	169
<b>3. Impôt sur les successions et les donations</b> . . . . .	174
ATF 146 II 6 du 31 janvier 2020 [Délimitation entre les notions de donation au sens de l'art. 24 let. a LIFD et de subsides provenant de fonds publics ou privés au sens de l'art. 24 let. d LIFD] (Fabien Liégeois) . . . . .	174
TF, 2C_32/2020 du 8 juin 2020 [Qualification en donation ou en revenu de versements reçus d'un gouvernement étranger] (Thierry Obrist) . . . . .	176
<b>4. Double imposition internationale</b> . . . . .	181
TF, 2C_209/2017 du 16 décembre 2019 (partiellement publié in ATF 146 I 105) [art. 10 § 2 CDI CH-LUX, clause du bénéficiaire effectif ; protection de la confiance fondée sur une circulaire administrative] (Benjamin Malek) . . . . .	181
TF, 2C_748/2018 du 21 février 2020 [répartition du droit de taxer des pensions – CDI-LKL et CDI-PHL] (Ruth Bloch-Riemer) . . . . .	187
TF, 2C_354/2018 du 20 avril 2020 [Abus de CDI, principe de l'interprétation concordante, art. 15 § 1 AFisE] (Benjamin Malek) . . . . .	190
TF, 4 2C_417/2019 du 13 juillet 2020 [Qualité de partie de la banque, CDI CH – F] (Philippe Mantel) . . . . .	196
TF, 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 [portée du principe de spécialité, CDI CH – US] (Philippe Mantel) . . . . .	197

ATF 146 I 172 du 13 juillet 2020 [garanties procédurales des tiers non visés, CDI CH – ES] (Philippe Mantel) . . . . .	198
<b>5. Entraide administrative internationale en matière fiscale</b> . . . . .	199
ATF 145 II 112 du 1er février 2019 [Pertinence d’informations relatives au statut fiscal de la personne concernée] (Cédric Ballenegger) (Philippe Mantel) . . . . .	199
Commentaire de Cédric Ballenegger . . . . .	200
Commentaire de Philippe Mantel . . . . .	201
TF, 2C_615/2018 du 26 mars 2019 [Pertinence vraisemblable (CDI CH-NL)] (Philippe Mantel) . . . . .	203
ATF 145 II 119 du 13 mai 2019 [Mode de notification des avis du SEI] (Cédric Ballenegger) (Philippe Mantel) . . . . .	205
Commentaire de Cédric Ballenegger . . . . .	205
Commentaire de Philippe Mantel . . . . .	207
TF, 2C_764/2018 du 7 juin 2019 [Conflit de résidence (CDI CH-E)] (Philippe Mantel) . . . . .	208
ATF 146 II 150 du 26 juillet 2019 [requête collective, CDI CH – F] (Philippe Mantel) . . . . .	210
TF, 2C_1037/2019 du 27 août 2020 [Assistance administrative internationale, interprétation d’une demande de renseignements, notion de «held by»] (Christian Chillà) . .	212
TF, 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 [Assistance administrative internationale, moment déterminant pour l’analyse du principe de subsidiarité] (Christian Chillà) . .	217
<b>6. TVA</b> . . . . .	223
TF, 2C_488/2017 du 9 avril 2019 [Qualification des certificats de réduction des émissions de CO2] (Sandrine Bonvin) . .	223
TF, 2C_767/2018 du 8 mai 2019 [Notion de représentation directe] (Per Prod’hom) . . . . .	224
TF, 2C_943/2017 du 17 juillet 2019 [Représentation directe/indirecte. Exclusion du champ de l’impôt pour une société suisse qui met en relation des investisseurs avec des institutions financières étrangères pour l’achat de titres ?] (Per Prod’hom) (Cédric Ballenegger) . . . . .	226
Commentaire de Per Prod’hom . . . . .	227
Commentaire de Cédric Ballenegger . . . . .	227

TF, 2C_1096/2018 du 19 septembre 2019 [Activité d'intermédiaire dans le domaine de la distribution de produits financiers structurés] (Per Prod'hom) . . . . .	229
TF, 2C_323/2019 du 20 septembre 2019 [Rapport d'échange prestations entre des collectivités publiques et un triage forestier] (Sandrine Bonvin) . . . . .	231
TF, 2C_161/2019 du 8 octobre 2019 [Cours de Pole Dance reconnus comme des prestations exclues du champ de l'impôt] (Sandrine Bonvin) . . . . .	233
<b>7. Impôt anticipé</b> . . . . .	235
TF 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 [Art. 23 al. 1 <sup>er</sup> et 2 LIA ; déclaration du revenu soumis à l'impôt anticipé ; droit à la récupération de l'impôt anticipé sous l'angle du nouveau droit ; critère de la négligence] (Aurélien Barakat) . . . . .	235
<b>8. Impôt sur les gains immobiliers et droit de mutation</b> . . . . .	237
TF, 2C_674/2018 du 18 décembre 2018 [Droit de mutations, notion de restructuration et d'exploitation dans le cadre d'un transfert de patrimoine au sens de l'art. 69 LFus] (Fanny Combe) . . . . .	237
TF, 2C_643/2017 du 15 janvier 2019 [Transfert économique d'une société immobilière sous l'angle des droits de mutation] (Justin Brodard) . . . . .	239
TF, 2C_704/2019 du 11 février 2020 [Report de l'impôt sur les gains immobiliers, acquisition croisée et identité du propriétaire] (Christian Chillà) . . . . .	242
<b>9. Procédure fiscale</b> . . . . .	248
TF, 2C_351/2019 du 26 septembre 2019 [Restitution d'impôts perçus en trop aux époux séparés] (Daniel de Vries Reilingh) . . . . .	248
TF, 2C_299/2020 du 23 avril 2020 [Demande de restitution de délai dans le cadre de la responsabilité fiscale solidaire] (Fanny Combe) . . . . .	250
<b>10. Autres</b> . . . . .	252
TF, 2C_849/2018 du 18 septembre 2019 [Déductibilité d'un rachat à la suite d'un divorce] (Fabien Liégeois) . . . . .	252

TF, 2C_29/2017 du 4 novembre 2019 [Rachat suivi d'un retrait en capital en lien avec l'encouragement de l'accession à la propriété du logement] (Fabien Liégeois) . . . . .	255
TF, 2C_1009/2019 du 16 décembre 2019 [Déductibilité fiscale de l'indemnité pour résiliation anticipée d'un emprunt hypothécaire] (Daniel de Vries Reilingh) . . . . .	258

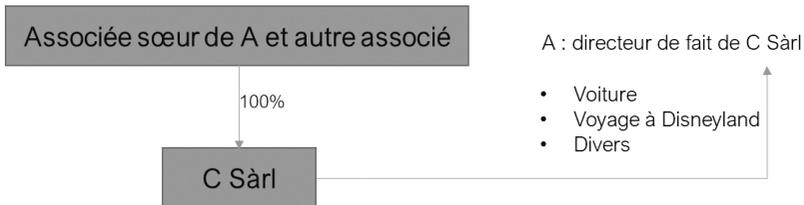
## 1. Impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques

### TF, 2C\_449/2017 du 26 février 2019 [Théorie du triangle ou théorie du bénéficiaire direct] (Daniel de Vries Reilingh)

#### 1.1. Faits

L'autorité fiscale bernoise a ouvert une procédure de rappel d'impôts et une procédure de soustraction d'impôts contre A qui a reçu durant l'année 2005 différentes prestations de la société C Sàrl : un voyage en famille à Disneyland Paris, le paiement du leasing de la BMW conduite à l'époque par sa partenaire et donc utilisée par cette dernière à des fins privées et une chaîne HiFi. Les parts sociales de ces Sàrl n'étaient cependant pas détenues par A, mais par sa sœur et un autre associé.

De manière schématique la situation s'est ainsi présentée comme suit :



La procédure de rappel d'impôts et la procédure de soustraction ont été séparées ; la procédure de rappel d'impôts a été suspendue. La Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne a annulé les prononcés d'amendes pour soustraction d'impôts. L'Intendance des impôts du Canton de Berne a interjeté recours au Tribunal administratif du Canton du Berne qui a rejeté le recours ; elle a recouru au TF.

#### 1.2. Considérants du Tribunal fédéral

Devant le Tribunal fédéral s'est posée la question de savoir si c'est bien A qui a bénéficié des prestations de C Sàrl – en application de la

théorie du bénéficiaire direct – ou si c’est sa sœur, associée de C Sàrl, qui en a bénéficié, en application de la théorie du triangle.

Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, il y a distribution dissimulée de bénéfices lorsque les quatre conditions suivantes sont cumulativement remplies<sup>1</sup> :

1. La société fait une prestation sans obtenir de contreprestation correspondante ;
2. La prestation est accordée à un(e) actionnaire (ou une personne le ou la touchant de près) ;
3. La prestation n’aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ;
4. La disproportion entre la prestation et la contreprestation est manifeste de telle sorte que les organes auraient pu se rendre compte de l’avantage accordé. Autrement dit, la disproportion doit être reconnaissable.

Lorsqu’une société effectue une **prestation** sur la base du rapport de participation non pas à l’actionnaire mais à un **tiers qui est proche de l’actionnaire**, se pose la question de savoir à qui la prestation doit être **attribuée**.

Deux théories s’opposent :

- **La théorie du triangle** selon laquelle la prestation est attribuée d’abord à l’actionnaire (comme rendement de participation)<sup>2</sup> ;
- **La théorie du bénéficiaire direct** qui attribue la prestation directement à la personne qui est proche de l’actionnaire et l’actionnaire est ignoré. Cette théorie s’applique en premier lieu en matière d’impôt anticipé<sup>3</sup>.

En l’occurrence, A a été **de facto le Directeur** de C Sàrl et dans ses fonctions il a effectué, respectivement fait en sorte que, les prestations appréciables en argent soient effectuées par C Sàrl. Cette fonction lui a permis de payer le voyage à Disneyland et la chaîne HiFi.

La sœur de A (associée et dirigeant formellement C Sàrl) aurait pu se rendre compte des prestations appréciables en argent et de la fausse comptabilisation. Pour cette raison, elle a été condamnée pénalement pour faux dans les titres et fraude fiscale par la Cour suprême du Canton de Berne. Toutefois **l’instigateur** de ces prestations a été **A** ce d’autant plus que **sa sœur** et **l’autre associé** n’ont été que des « hommes de paille ». Le pouvoir dont disposait A comme organe de fait de C Sàrl

---

<sup>1</sup> arrêt commenté, c. 2.3 ; ATF 140 II 88 c. 4.1 p. 92 ss ; 138 II 57 c. 2.2 p. 59 s. ; 131 II 593 c. 5.1 p. 607.

<sup>2</sup> arrêt commenté, c. 2.4.1 ; ATF 138 II 57 c. 4.2 p. 61 ss.

<sup>3</sup> arrêt commenté, c. 2.4.2 ; arrêt du TF 2C\_177/2016 du 30 janvier 2017 c. 5.3 in : RDAF 2017 II p. 284.

était tellement important que le fait d'avoir été un proche des associés doit être relégué au second rang<sup>4</sup>.

Le Tribunal fédéral arrive en l'occurrence à la conclusion qu'il ne reste **plus de place pour attribuer la prestation** à la sœur de A si bien qu'il faut **l'attribuer à A** lui-même, puisque c'est auprès de lui que l'augmentation de la fortune s'est manifestée. Il n'est à cet égard pas important de savoir s'il s'agit d'un **revenu de l'activité** ou d'un **autre revenu**<sup>5</sup>. Ces constatations valent non seulement pour les prestations dont il a directement bénéficié mais également pour les prestations qui ont bénéficié à sa compagne de l'époque. Ce qui est déterminant à cet égard c'est **sa fonction d'organe de fait** qui lui a permis de faire en sorte que les prestations soient effectuées<sup>6</sup>.

## 2. *Commentaire*

La constellation traitée dans cet arrêt est particulière: le directeur de fait, A, de C Sarl «utilise» cette société comme si elle lui appartenait et les associés sont ses instruments, agissant entièrement sur ses instructions. En disposant des actifs de la société comme s'ils lui appartenaient, A se comporte comme le véritable ayant-droit économique de la société, si bien que les prestations doivent lui être attribuées. L'arrêt du Tribunal fédéral doit être entièrement approuvé.

### **TF, 2C\_905/2017 du 11 mars 2019 [Déduction pour enfant de parents séparés : l'année de la majorité de l'enfant] (Daniel de Vries Reilingh)**

#### *1.1. Faits*

Le père de l'enfant né le 30 décembre 1997 verse des contributions d'entretien mensuelles de CHF 1500.–. Pour l'année 2015, année de la majorité, il a ainsi payé CHF 18000.– à son ex-épouse pour l'entretien de leur fils.

Dans la déclaration d'impôts 2015, le père a déduit la totalité des contributions d'entretien et a fait valoir en même temps la déduction pour enfant à charge. La déduction des contributions d'entretien a été entièrement admise, compte tenu du fait que le fils a atteint l'âge de 18 ans le 30 décembre 2015, soit l'avant-dernier jour de l'année 2015.

En revanche, la déduction pour enfant a été refusée. Le contribuable a porté l'affaire devant le TF.

---

<sup>4</sup> arrêt commenté, c. 2.5.4.

<sup>5</sup> arrêt commenté, c. 2.8.

<sup>6</sup> arrêt commenté, c. 2.9.

## 1.2. Considérants du Tribunal fédéral

Le TF reconnaît que la déduction pour enfant à charge se détermine sur la base de la situation au 31 décembre 2015, si bien que le père aurait droit à cette déduction quand bien même il a déjà pu déduire la totalité des contributions d'entretien vu que le 18<sup>e</sup> anniversaire de l'enfant tombe le 30 décembre 2015.

Le Tribunal fédéral a cependant considéré qu'appliquer le principe du jour déterminant durant l'année de la majorité de l'enfant n'était pas toujours adapté, compte tenu du changement de système de l'imposition des contributions d'entretien pour l'enfant.

La déduction des contributions d'entretien a lieu en fonction de la situation effective durant toute l'année (les contributions effectivement versées sont déductibles).

La déduction sociale pour enfant est basée sur le principe du jour déterminant en fonction de la date de naissance de l'enfant.

Ces systèmes divergents conduisent en l'occurrence à une double déduction auprès du parent qui verse les contributions d'entretien. Ce double privilège est certes voulu par le législateur, mais ne correspond pas au principe de la capacité contributive de l'art. 127 al. 2 Cst. féd.

Ce système pénalise dans le cas présent la mère de l'enfant qui ne peut pas faire valoir la déduction pour enfant alors qu'elle est imposée sur la contribution d'entretien durant toute l'année<sup>7</sup>.

Compte tenu des différentes situations qui peuvent se présenter, le Tribunal fédéral a considéré être en présence d'une lacune qu'il convenait de combler.

L'art. 35 al. 2 et 3 LIFD prévoit une déduction proportionnelle en cas d'assujettissement inférieur à une année. Le TF juge qu'il faut accorder à la personne qui verse des contributions d'entretien déductibles jusqu'à la majorité de l'enfant une déduction pour enfant *pro rata temporis* durant l'année de la majorité de l'enfant. Cette solution tient compte de la capacité contributive. Elle permet d'éviter qu'aucune déduction pour enfant ne soit accordée<sup>8</sup>.

Cette répartition *pro rata temporis* est effectuée comme suit: jusqu'à la veille du jour de la majorité de l'enfant, le parent qui perçoit la contribution d'entretien peut déduire la déduction pour enfant; à partir du jour de la majorité de l'enfant, la personne qui verse la contribution d'entretien à droit à la déduction pour enfant. Cette règle

---

<sup>7</sup> ATF 143 I 321 c. 2.6.

<sup>8</sup> arrêt commenté, c. 2.9.

ne vaut cependant que dans la mesure où les contributions d'entretien versées durant toute l'année dépassent le montant de CHF 6500.—<sup>9</sup>.

## 2. *Commentaire*

La solution trouvée est originale. Elle s'applique à notre avis également à la déduction pour assurance, laquelle suit le sort de l'enfant.

Est-ce que le critère «temps» pourrait être utilisé dans d'autres situations? Ainsi, en cas de fin de formation de l'enfant en cours d'année, la déduction pour enfant n'est pas accordée au parent, parce qu'au jour déterminant (31 décembre) l'enfant n'est plus à charge.

Le critère «temps» pourrait trouver application dans d'autres situations où le critère du jour déterminant entraîne des résultats insatisfaisants, conduisant à une imposition qui ne correspond pas à la capacité contributive du contribuable.

Il faut cependant signaler que l'arrêt ici discuté n'a été rendu qu'en matière d'impôt fédéral direct; les déductions sociales n'étant pas harmonisées, les cantons adoptent parfois des solutions différentes de celles prévues en matière d'impôt fédéral direct.

## **TF, 2C\_34/2018 du 11 mars 2019 [Scission de sociétés et conséquences fiscales chez les actionnaires personnes physiques] (Denis Berdoz)**

### 1. *Faits*

A.X. et B.X sont mariés et domiciliés dans le canton de Genève. A.X. (ci-après le «contribuable») et Y., une autre personne physique, sont coactionnaires (à concurrence de 50% chacun) et tous deux administrateurs de la société C. SA à Genève ayant pour but l'acquisition et la gestion de participations et de valeurs mobilières. Cette dernière contrôle, entre autres participations, la société Y.F. SA active dans la gestion de fortune et occupant du personnel.

Par acte notarié du 7 décembre 2010, A.X. et Y. ont décidé de constituer une société sœur de C. SA, Y.E. SA, avec le même but social que C. SA et de procéder à la scission par séparation de C. SA avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> juillet 2010. Selon le projet de scission, également daté du 7 décembre 2010, C. SA a transféré à Y.E. SA une partie de son patrimoine et sa participation dans Y.F. SA pour un montant total de CHF 886419.– (aucun passif n'a été transféré), soit une valeur correspondant à l'actif net de cette dernière (CHF 100000.– de capital

---

<sup>9</sup> arrêt commenté, c. 2.10.

social, CHF 20000.– de réserve générale et CHF 766419.– d'autres réserves). Dans le cours de la scission, le contribuable et Y. ont reçu chacun 5000 actions de CHF 10.– dans Y.E SA; en outre, C. SA a réduit son capital social de CHF 100000.–.

En date du 6 mai 2011, la société Y.E. SA a été constituée et inscrite au RC le 16 mai 2011. Le rapport de fondation subséquent stipulait que l'apport total de CHF 886419.– se composait de liquidité (pour CHF 586645.–) du solde des prêts accordés à Y.F. SA (pour CHF 226.–) et de l'actif net de Y.F. SA (pour CHF 300000.–)<sup>10</sup>.

Après avoir demandé et reçu la confirmation du contribuable que les valeurs transférées constituaient une exploitation (la société transférée, Y.F. SA, était active dans la gestion de fortune et avait des employés) et que les sociétés scindées et issues de la scission, C. SA et Y.E. SA, exerçaient une véritable activité holding, l'administration fiscale a néanmoins considéré que le transfert d'une seule participation ne représentait pas un transfert d'exploitation et que par ailleurs les comptes 2011 d'Y.F. SA ne faisaient état d'aucun revenu ni de charges salariales de sorte qu'elle ne pouvait être considérée comme une société active.

En conséquence, A.X. et son épouse ont reçu leur bordereau pour l'année fiscale 2010 en date du 17 septembre 2014 incluant un revenu imposable supplémentaire de CHF 393210.– à titre de prestation appréciable en argent<sup>11</sup> et une fortune imposable additionnelle de CHF 50000.– du fait que, dans leur déclaration fiscale 2010, A.X. et B.X. avaient omis de déclarer les actions de Y.E. SA.

Après le rejet de leur réclamation, A.X. et B.X. ont recouru au tribunal administratif de première instance du canton de Genève qui a partiellement admis le recours en tenant compte de l'accord de l'administration fiscale de réduire la prestation appréciable en argent à CHF 235926.–, laissant ainsi un solde imposable de 60 %<sup>12</sup>. Saisie d'un recours de A.X. et B.X., la Cour de justice du canton de Genève a admis la neutralité fiscale de la scission et renvoyé la cause pour nouvelle décision. L'administration fiscale du canton de Genève a déposé un recours de droit public au Tribunal fédéral en concluant à l'annulation de la décision de la Cour de justice.

---

<sup>10</sup> NB: L'état de fait ne fournit pas de véritables explications sur le décalage des dates entre le projet de scission, daté du 7 décembre 2010, et la date de la constitution de Y.E. SA du 6 mai 2011, ni sur la composition modifiée des actifs apportés par rapport à la description contenue dans le projet de scission. Il est toutefois noté dans l'arrêt que c'est bien la société Y.F. SA qui a été transférée.

<sup>11</sup> NB: Le montant de la prestation de CHF 393210.– correspond à 50% (soit la part de A.X.) de l'apport de CHF 886419.–, diminué de la part de capital social (CHF 50000.–) de A.X. dans Y.E. SA.

<sup>12</sup> NB: Imposition partielle des dividendes en application de l'art. 20 al. 1bis LIFD.

## 2. *Droit*

Le Tribunal fédéral a tout d'abord considéré la décision de la Cour de justice comme une décision incidente causant un préjudice irréparable (non susceptible d'être réparé ultérieurement) à l'administration fiscale cantonale, car elle avait l'obligation de statuer dans le sens des considérants. Le droit de recourir de l'administration fiscale a donc été reconnu.

Le Tribunal fédéral a en outre rejeté un autre grief de l'administration cantonale, soit que l'instance précédente avait établi certains faits de manière manifestement inexacte. Il était notamment reproché à l'instance inférieure de n'avoir pas retenu que la société Y.F. SA était inactive et n'avait pas versé de salaires. Ce grief a été rejeté par le Tribunal fédéral au motif que les comptes de Y.E. SA (et non pas ceux de Y.F. SA) faisaient état de charges de personnel. Au considérant 4.3., notre Haute Cour précise toutefois que Y.F. SA est une société opérationnelle active.

Ensuite, l'analyse juridique porte, dans un premier temps, sur le caractère fiscalement neutre ou non de la scission et, dans un deuxième temps, sur les conséquences fiscales de la scission chez les actionnaires.

### *Analyse fiscale de la scission pour les sociétés concernées*

Pour commencer, notre Haute Cour rappelle la teneur de l'art. 61 al. 1<sup>er</sup> let. b LIFD et les conditions permettant d'éviter l'imposition des réserves latentes lors de scissions, soit le transfert d'une ou plusieurs exploitations ou parties d'exploitation à leur valeur déterminante pour l'impôt sur les bénéficiaires et la poursuite desdites exploitations après la scission. Elle se livre en outre à une exégèse des dispositions légales sur les scissions. Elle souligne que les parlementaires fédéraux ont retenu une « double exigence d'exploitation » comme seul critère anti-abus objectif pour distinguer une scission fiscalement neutre d'une réalisation d'actifs imposable en remplacement du délai de blocage de cinq ans auquel il a été renoncé durant les débats parlementaires. Cette exigence de double exploitation requiert que la société transférante se sépare au moins d'une partie d'exploitation et qu'elle poursuive ensuite, de même que la société reprenante, une exploitation après la scission.

Ensuite la notion d'exploitation ou partie d'exploitation au sens de la pratique tirée de la circulaire n° 5 du 1<sup>er</sup> juin 2004 sur les restructurations de l'Administration fédérale des contributions (ci-après « circulaire n° 5 sur les restructurations ») est examinée. Selon le ch. 4.3.2.5 de ladite circulaire, une « exploitation » ou « partie distincte d'exploitation » doit être comprise 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, une partie distincte d'exploitation étant la plus petite unité d'une entreprise viable par elle-même. Cette exigence, transposée aux sociétés holding qui n'ont habituellement pas d'activité économique, a donné lieu à des conditions particulières énumérées au ch. 4.3.2.6 de la circulaire n° 5 sur les restructurations. Ainsi, une scission de sociétés holding est sans incidence fiscale si les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

(a) les participations sont, en valeur, principalement des participations de sociétés actives,

(b) les participations représentent en majorité au moins 20 % du capital-actions ou du capital social des autres sociétés ou qu'elles permettent d'exercer d'une autre façon une influence déterminante sur ces sociétés (p. ex. par le truchement d'une convention d'actionnaires),

(c) les sociétés holding existantes après la scission exercent effectivement une activité holding (coordination de l'activité commerciale de plusieurs sociétés filiales ; direction stratégique) avec du propre personnel ou du personnel mandaté, et

(d) les sociétés holding continuent à exister après la scission.

Le Tribunal fédéral constate que toutes les conditions ci-dessus sont remplies et qu'aucun autre élément ne permet de retenir une réalisation imposable.

Enfin, l'un des arguments principaux de l'administration fiscale cantonale est analysé. Selon cette dernière, le transfert d'une seule participation n'est pas suffisant pour admettre qu'une exploitation ou partie d'exploitation a été transférée et il aurait fallu le transfert d'au moins deux participations en application de la pratique fiscale en vigueur avant l'entrée en vigueur de la LFus et de la circulaire n° 5 sur les restructurations. L'administration fiscale cantonale justifie sa position en se fondant sur le Message du 13 juin 2000 du Conseil fédéral concernant la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine<sup>13</sup>. Le Message précise notamment que la pratique antérieure admettait l'existence d'une restructuration fiscalement neutre, dans la mesure où la scission d'une société holding était liée au transfert de participations (au moins deux) à des sociétés d'exploitation ou de commerce et soulignait que cette pratique « pouvait subsister à l'avenir ».

Le Tribunal fédéral a rejeté cet argument au motif que le Message de la loi sur les fusions insiste sur le fait que la condition de l'exploitation

---

<sup>13</sup> Message de la loi sur les fusions ; FF 2000 3995, p. 4033.

a gagné en importance dans le projet de loi et qu'elle a été concrétisée par la « double exigence d'exploitation » de l'art. 61 al. 1<sup>er</sup> let. b LIFD, qui constitue l'unique règle objective destinée à éviter les abus en matière de scission aux yeux des parlementaires. En conclusion, l'exigence supplémentaire consistant à exiger le transfert de plusieurs participations pour reconnaître la neutralité fiscale de la scission d'une société holding ne trouve pas de support dans l'art. 61 al. 1<sup>er</sup> let. b LIFD, mais uniquement, ce qui est insuffisant, dans le texte du Message qui fait référence à la pratique antérieure à la modification légale.

En conséquence la scission de C. SA remplit toutes les conditions de la neutralité fiscale.

### *Analyse fiscale de la scission pour les actionnaires*

Une fois le principe de la scission fiscalement neutre au niveau des sociétés posé, il convient d'examiner les conséquences fiscales pour les actionnaires, notamment de déterminer si une neutralité fiscale au sens de l'art. 61 al. 1<sup>er</sup> let. b LIFD emporte également la non-imposition des actionnaires.

Dans le cours de son analyse, notre Haute Cour relève que les art. 17 al. 1<sup>er</sup> *in fine* et 20 al. 1<sup>er</sup> let. c LIFD soumettent à l'impôt les prestations appréciables en argent, cette dernière notion s'appréciant par ailleurs en regard de l'art. 58 let. b 5<sup>e</sup> tiret LIFD. Elle relève que dans une scission fiscalement neutre, la société transférante s'appauvrit en transférant des actifs sans contre-prestation, ce qui constitue une prestation appréciable en argent en principe imposable chez l'actionnaire en application de la théorie du triangle.

Le Tribunal fédéral relève que l'art. 61 LIFD (de même que l'art. 19 LIFD) ne règle pas la situation fiscale des actionnaires. En particulier, l'art. 61 al. 1<sup>er</sup> let. c LIFD ne s'applique qu'aux réserves latentes des sociétés concernées par une restructuration, mais il est silencieux sur l'imposition des actionnaires. Néanmoins, la volonté claire du législateur, s'agissant des lignes directrices pour la révision du droit fiscal, était « surtout d'éviter que les possibilités offertes par le droit civil soient contrecarrées par le droit fiscal »<sup>14</sup>. Toujours selon le Message sur les fusions, la directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents<sup>15</sup> stipule que, en cas de fusion ou de scission, l'échange de droits de participation n'est pas suffisant

---

<sup>14</sup> Message sur les fusions, p. 4024.

<sup>15</sup> Journal officiel n° L 225 du 20 août 1990 pp. 1 ss.

pour entraîner une imposition des bénéfiques provenant de l'aliénation chez les actionnaires (sous réserve d'éventuelles soultes). La LIFD et la LHID qui prévoient la neutralité fiscale au niveau des actionnaires sont donc en accord avec les directives européennes<sup>16</sup>.

En conclusion, de la neutralité fiscale d'une scission fiscalement neutre au niveau des sociétés découle également la neutralité fiscale au niveau des personnes physiques participantes. Ce principe est également confirmé au ch. 4.3.3.1 de la circulaire n° 5 sur les restructurations.

Enfin, l'analyse pour l'impôt fédéral direct vaut également pour l'impôt cantonal genevois du fait que l'art. 16 al. 1<sup>er</sup> let. b LIPM a une teneur identique à l'art. 61 al. 1<sup>er</sup> let. b LIFD.

Le recours de l'administration fiscale du canton de Genève est par conséquent rejeté.

### 3. *Commentaire*

Les conclusions du Tribunal fédéral sont convaincantes. En outre, cet arrêt est intéressant à plusieurs titres.

Il se concentre sur l'imposition des actionnaires (en l'occurrence des personnes physiques détenant les actions dans leur fortune privée) et cette question n'a pas été souvent débattue dans la jurisprudence. A cet égard, il rappelle opportunément que l'analyse fiscale pour les actionnaires passe obligatoirement par l'analyse préalable de la scission pour les sociétés et que la neutralité fiscale au niveau des sociétés est une condition indispensable à la neutralité fiscale pour les actionnaires. Ce point de vue est conforme à la doctrine et à la pratique instaurée par la circulaire n° 5 sur les restructurations<sup>17</sup>.

Il faut également saluer le rejet de la tentative de l'administration fiscale du canton de Genève de réintroduire une condition de la pratique fiscale antérieure à l'entrée en vigueur de la LFus et de la circulaire n° 5 sur les restructurations<sup>18</sup>, à savoir qu'au moins deux participations dans des sociétés actives soient transférées pour faire admettre le transfert d'une exploitation ou partie d'exploitation. Cette exigence n'a plus lieu d'être, car elle ne ressort ni des dispositions légales, ni de la circulaire n° 5 sur les restructurations, qui fixe désormais la pratique des autorités fiscales.

---

<sup>16</sup> Message sur les fusions, p. 4168.

<sup>17</sup> cf. ch. 4.3.3.1.

<sup>18</sup> Pour des explications détaillées sur l'ancienne pratique et les controverses doctrinales à ce sujet, cf. DIETER GRÜNBLATT/PETER RIEDWEG, in: Zweifel/Beusch/Riedweg/Oesterheld (édit.), Umstrukturierungen, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bâle 2016, p. 436 N 67 et les références citées et NATHAN BOUVIER, L'impact des dernières jurisprudences en matière de scission sur les conditions des restructurations, dans le domaine des impôts directs et de l'impôt anticipé, Texte présenté dans le cadre du prix OREF 2020 Genève, Juin 2020, ch. 4.1.1 à 4.1.4, pp. 31-34.

Certains auteurs, qui ont également commenté cette décision<sup>19</sup>, estiment qu'elle a pour effet de limiter la pratique de l'AFC en ce sens qu'elle permet de renoncer à la condition que «les sociétés holding existantes après la scission exercent effectivement une activité holding (coordination de l'activité commerciale **de plusieurs sociétés filiales** ; direction stratégique) avec du propre personnel ou du personnel mandaté»<sup>20</sup>. En d'autres termes, la condition de double exploitation n'a pas à être remplie cumulativement au niveau de la société holding (par la détention de plusieurs participations qui est assimilée à une exploitation) et des filiales (qui doivent être actives). Il suffit que cette condition puisse être remplie au niveau soit de la société holding, soit de la société fille. Cela signifie donc qu'une société holding détentrice de (seulement) deux participations actives peut désormais être scindée en neutralité fiscale. Dans ce cas, la condition de double exploitation sera remplie au niveau de la société holding transférante et reprenante par le biais des sociétés actives détenues (principe de la transparence)<sup>21</sup>. Selon ces mêmes auteurs, lorsqu'une seule participation est transférée et ensuite conservée par la société reprenante, il serait indiqué de fixer le seuil de détention à 50 % au lieu de 20 %.

Si cette interprétation est confirmée, cette nouvelle pratique devrait avoir pour conséquence de faciliter les scissions de sociétés holding.

Enfin, il est quelque peu surprenant que la question de l'application de la théorie du triangle modifiée n'ait pas été soulevée pour la défense des contribuables, notamment lors de la procédure auprès du Tribunal administratif de première instance. Si l'administration fiscale avait prévalu dans son argumentation que la scission n'était pas neutre fiscalement faute d'un transfert d'exploitation, A.X. aurait néanmoins pu bénéficier, à titre exceptionnel, de la théorie du triangle modifiée, qui est normalement appliquée aux personnes morales seulement, et éviter ainsi l'imposition de la prestation appréciable en argent. En effet,

---

<sup>19</sup> STEFAN OESTERHELT, *Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2018/2019 (Teil 1)*, in : IFF Forum für Steuerrecht (Universität St. Gallen), 2019, pp. 163 ss ; NATHAN BOUVIER, *L'impact des dernières jurisprudences en matière de scission sur les conditions des restructurations, dans le domaine des impôts directs et de l'impôt anticipé*, Texte présenté dans le cadre du prix OREF 2020 Genève, Juin 2020, ch. 4.3.2, p. 36.

<sup>20</sup> cf. circulaire n° 5 sur les restructurations, ch. 4.3.2.6, 3<sup>e</sup> condition.

<sup>21</sup> Il convient toutefois, à notre avis, d'être prudent sur la portée exacte de cet arrêt, car on peut avoir certains doutes sur la question de savoir s'il limite effectivement la pratique de l'AFC comme mentionné ci-dessus. En effet, au considérant 4.3 de l'arrêt, le Tribunal fédéral précise que toutes les conditions (et pas seulement certaines d'entre elles) imposées au ch. 4.3.2.6 de la circulaire n° 5 sur les restructurations sont remplies. En outre, il constate que la société transférante continue d'exercer une activité holding en détenant plusieurs participations et qu'il en va de même pour la société reprenante, Y.E. SA, qui détenait non seulement Y.F. SA, la société reprise, mais également une autre participation, Y.D. SA, dès 2011. On ne peut dès lors pas savoir l'importance qu'a accordé le Tribunal fédéral au fait que Y.E. SA détenait une deuxième participation peut être acquise après la scission.

la circulaire n° 5 sur les restructurations<sup>22</sup> permet aux actionnaires personnes physiques détenant leurs actions dans leur fortune privée de demander l'application de la théorie du triangle modifiée afin d'éviter une imposition multiple. Dans ce cas, les actionnaires ont l'obligation de ne pas vendre la société reprenante pendant cinq ans et doivent signer une déclaration de revers pour garantir l'imposition dans le cadre d'un rappel d'impôt en cas de violation du délai de blocage.

**TF, 2C\_1083/2018 du 23 avril 2019 [Qualification commerciale  
ou privée d'un immeuble dans la fortune du contribuable]  
(Justin Brodard)**

*1. Faits*

X. est un médecin psychiatre propriétaire d'une part de PPE d'un immeuble lausannois. L'estimation fiscale de cet immeuble se monte à CHF 324 000.–. De 1998 à 2015, X. y établit son cabinet médical, puis décide finalement de s'y domicilier.

Pour la période fiscale 2013, X. a déclaré un revenu imposable de CHF 185 900.– pour l'impôt cantonal et communal (ICC) et de CHF 192 500 pour l'impôt fédéral direct (IFD). Il n'a pas considéré sa part de PPE dans la comptabilité qu'il tient en rapport avec l'exercice de son activité lucrative indépendante. Pour l'emploi de l'appartement, le résultat commercial est grevé d'un loyer annuel de CHF 37 920.–.

En 2015, l'Office d'impôt a procédé à plusieurs reprises. Il a retenu que le revenu imposable ICC de X. s'élevait à CHF 196 600.–, et que son revenu imposable IFD s'élevait à CHF 203 600.–. La fortune imposable était fixée à CHF 489 000.–. L'Office d'impôt a considéré que la part de PPE de X. servait à l'activité lucrative indépendante de ce dernier et devait appartenir à sa fortune commerciale.

X. a déposé une réclamation contre sa décision. L'Office n'a toutefois pas modifié sa position quant à la qualification commerciale de la part de PPE. L'Administration cantonale des impôts a confirmé l'attribution de l'immeuble à la fortune commerciale de X. Par la suite, la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal de Vaud a rejeté le recours de X. Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X. porte l'affaire devant le Tribunal fédéral.

---

<sup>22</sup> cf. ch. 4.3.3.3.

## 2. *Droit*

Selon l'art. 18 al. 2 LIFD, la fortune commerciale englobe les éléments de fortune permettant totalement ou essentiellement l'exercice de l'activité lucrative indépendante. La fonction technique et économique, notamment la fonction effective et actuelle, des biens en cause a une fonction décisive. Par ailleurs, il est déterminant pour l'attribution d'immeubles à la fortune commerciale ou privée de prendre en considération toutes les circonstances concrètes du cas<sup>23</sup>. Les autres éléments, tels que les propriétés extérieures, l'origine des fonds, le motif d'achat ou de vente, les relations civiles de propriété et le traitement comptable des immeubles sont également déterminants.

En revanche, le Tribunal fédéral rappelle que les projets et intentions lors de l'achat de l'immeuble ne sont pas à prendre en compte. En outre, la comptabilisation d'un bien ne permet pas à elle seule de déduire l'attribution à la fortune commerciale. De même, le seul fait qu'un bien soit acquis dans un objectif de prévoyance ne suffit pas à assurer l'appartenance des actifs à la fortune privée<sup>24</sup>.

La méthode de prépondérance s'applique dans le cas de biens alternatifs faisant l'objet d'un usage mixte (commercial et privé). Cette méthode considère que les objets de fortune mixte permettant totalement ou essentiellement l'exercice de l'activité commerciale sont inclus dans la fortune commerciale. Les éléments ne permettant pas totalement ou essentiellement l'exercice de l'activité lucrative indépendante sont quant à eux compris dans la fortune privée, même lorsqu'ils sont employés pour un but commercial. Lorsqu'un immeuble est concerné, il est nécessaire de mettre en rapport l'ensemble des rendements d'exploitation de l'immeuble avec le rendement global. Ce dernier est constitué par les revenus de l'immeuble (art. 21 LIFD), ainsi que par la valeur locative pour la part de l'immeuble utilisée dans le cadre de l'exploitation. Si la part de l'utilisation représente plus de 50 % de l'usage commercial de l'immeuble, il s'agit d'une utilisation plutôt commerciale<sup>25</sup>.

En l'espèce, si le bien de X. peut possiblement être vu comme un élément alternatif, il ne peut en aucun cas avoir été l'objet d'un usage mixte lors de la période fiscale de 2013. En effet, jusqu'en 2015, l'appartement de X. avait comme fonction effective un usage à des fins essentiellement commerciales. Par ailleurs, le financement de la part de PPE de X. et les projets d'en faire son domicile plus tard ne modifient

---

<sup>23</sup> arrêt commenté, c. 4.4.1.

<sup>24</sup> arrêt commenté, c. 4.4.1.

<sup>25</sup> arrêt commenté, c. 4.2.

aucunement ce jugement. De plus le paiement du loyer n'est pas un élément permettant de considérer que l'appartement de X. fait l'objet d'un usage mixte<sup>26</sup>. Durant la période fiscale 2013, il ressort des faits que l'appartement de X. n'a été employé que dans le but d'exercer son activité lucrative indépendante, à savoir l'installation de son cabinet médical. Partant, il est correct d'attribuer l'immeuble à la fortune commerciale de X.

### 3. *Commentaire*

Selon cet arrêt, la qualification commerciale ou privée d'un immeuble se détermine sur la base de sa fonction technique et économique globale. Le Tribunal fédéral offre ainsi une grille d'interprétation pour une problématique récurrente en pratique. Dans l'analyse d'un cas, la question à résoudre est donc de savoir si l'immeuble sert effectivement à l'entreprise ou non. D'autres critères d'attribution entrent en ligne de compte pour déterminer si un immeuble fait partie de la fortune commerciale ou privée d'un contribuable : les propriétés extérieures de l'immeuble, l'origine des fonds, le motif d'acquisition ou de revente, les relations civiles de propriété et le traitement comptable sont d'autres critères d'attribution possibles.

Le Tribunal fédéral a également confirmé que les projets du contribuable au moment de l'acquisition ne sont pas à prendre en compte pour cette qualification. Il précise également que le fait qu'un immeuble ne soit pas inclus dans la comptabilité ou qu'il ait été acquis dans un but de prévoyance ne suffit pas à lui attribuer le caractère d'élément de la fortune privée.

Le Tribunal fédéral rappelle encore que lorsque des biens alternatifs sont utilisés autant à des fins commerciales que privées, il convient de faire usage de la méthode de la prépondérance. Cette méthode prévoit que les éléments mixtes servant essentiellement à l'exercice de l'activité lucrative indépendante font partie de la fortune commerciale. Dans le cas d'immeubles, il est donc nécessaire de comparer les rendements de l'immeuble permettant l'exploitation avec le rendement global de l'immeuble. Lorsque la part commerciale du bien est de plus de 50 pour cent, il s'agit donc d'une utilisation commerciale prépondérante. Dans une telle hypothèse, l'immeuble doit être rattaché à la fortune commerciale du contribuable.

---

<sup>26</sup> arrêt commenté, c. 4.3.

## **TF, 2C\_628/2018 du 7 mai 2019 [Une peine conventionnelle est un revenu imposable] (Daniel de Vries Reilingh)**

### *1.1. Faits*

AX a été actionnaire de la société C. SA. Il a conclu une convention d'actionnaires avec E. & F, également actionnaires. En cas de violation de la convention, une peine conventionnelle était prévue. E. a été condamné à payer, puis a payé la somme de CHF 1 million à AX à titre de peine conventionnelle.

AX a déclaré sous la rubrique « prestations en capital » le montant de CHF 1 million, en mentionnant « violation convention d'actionnaires ». L'autorité fiscale valaisanne a imposé l'intégralité du montant déclaré comme un autre revenu. AX saisit le Tribunal fédéral, attaquant l'arrêt de la Commission de recours valaisanne qui lui donnait tort.

### *1.2. Considérants du Tribunal fédéral*

La question litigieuse concerne la qualification fiscale de la peine conventionnelle de CHF 1 million payée par E. à AX en raison de la violation de la convention d'actionnaires. AX soutient que cette peine conventionnelle a compensé un dommage qu'il aurait subi, en l'occurrence une baisse – ou une non-augmentation – de la valeur des actions de C. SA. Le montant reçu ne représentait pas un revenu imposable au sens de la LIFD, de la LHID et des dispositions de droit cantonal.

L'art. 16 LIFD exprime, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement net du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net (« *Reinvermögenszugangstheorie* »). Au regard de la clause générale de l'art. 16 al. 1<sup>er</sup> LIFD et de la liste exemplative des art. 17 à 23 LIFD, sont ainsi considérés comme imposables tous les revenus, qu'ils soient uniques ou périodiques.

Sont donc également imposables les indemnités obtenues en échange de la renonciation à l'exercice d'un droit (art. 23 let. d LIFD). Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée (art. 16 al. 3 LIFD) et les différents cas de figure prévus par la liste exhaustive de l'art. 24 LIFD font cependant exception<sup>27</sup>.

Les simples échanges/permutations d'actifs de même que les sommes versées en compensation de dommages subis n'équivalent pas à des accroissements nets du patrimoine et restent donc sans influence sur le revenu imposable (art. 16 al. 1<sup>er</sup> LIFD *a contrario*). Une

---

<sup>27</sup> ATF 143 II 402 c. 5.1 ; ATF 139 II 363 c. 2.1 ; arrêt commenté, c. 5.1.

augmentation de la fortune ne peut pas constituer un accroissement net de patrimoine imposable si elle est « corrélée » à une réduction de cette même fortune. On pense notamment au cas d'une indemnité payée en vue de la réparation d'un dommage subi<sup>28</sup>.

Une entrée dans la fortune et une sortie patrimoniale – et vice versa – ne se compensent, d'un point de vue fiscal, que si elles se trouvent dans un rapport de corrélation suffisante (lien étroit). Leur neutralisation ne doit pas être admise à la légère, au risque d'estomper la distinction entre les revenus qui accroissent le patrimoine (qui sont sujets à l'impôt) et l'utilisation de ceux-ci (qui n'est pas déterminante d'un point de vue fiscal<sup>29</sup>).

En l'occurrence, l'autorité cantonale a considéré que la somme versée au titre de peine conventionnelle en raison du non-respect de la convention d'actionnaires l'était indépendamment de tout dommage si bien qu'elle devait être considérée, de manière générale, comme revenu imposable.

La peine conventionnelle peut présenter deux fonctions, soit indemnitaire et/ou répressive. Elle vise à protéger l'intérêt du créancier à l'exécution du contrat ; il s'agit d'une incitation supplémentaire à se conformer au contrat.

Toutefois la question de savoir si, d'un point de vue fiscal, la fonction répressive des peines conventionnelles prime sur leur fonction indemnitaire, dès lors qu'elles sont en principe dues indépendamment de tout dommage, et si elles sont donc toujours imposables, n'a jamais été tranchée par le Tribunal fédéral. Notre Haute Cour a estimé qu'elle peut rester ouverte compte tenu des caractéristiques de la peine conventionnelle ici concernée. En effet, cette convention avait pour but d'assurer le respect des modalités d'exercice des droits d'actionnaires. Elle avait pour but de pousser les actionnaires à coordonner leurs comportements. Elle ne visait pas directement à assurer un résultat déterminé<sup>30</sup>.

Le Tribunal fédéral estime que rien n'indique dès lors qu'en l'occurrence la peine conventionnelle payée a eu pour objectif ou pour fonction de « neutraliser » les éventuelles fluctuations de la valeur des actions de C. SA. Partant, la somme perçue par AX n'est pas directement et étroitement corrélée à un dommage<sup>31</sup>.

---

<sup>28</sup> *damnum emergens*, arrêt du TF 2C\_606/2016 du 3 novembre 2016 c. 2.2.3; arrêt commenté, c. 5.2.

<sup>29</sup> cf. arrêt du TF 2C\_606/2016 du 3 novembre 2016 c. 2.2.4; arrêt commenté, c. 5.3

<sup>30</sup> arrêt commenté, c. 7.1 et 7.2.

<sup>31</sup> baisse de la valeur des titres; arrêt commenté, c. 7.3 à 7.5.

## 2. *Commentaire*

Le Tribunal fédéral précise le traitement fiscal d'une peine conventionnelle et juge qu'elle est en principe imposable, peu importe de savoir si c'est la caractéristique punitive (ou répressive) ou celle indemnitaire qui prévaut. C'est seulement si une diminution correspondante et corrélative de la fortune, qui peut être démontrée, est liée à l'indemnité versée que la peine conventionnelle n'est pas imposable; dans ce cas, son caractère indemnitaire prévaut et elle compense alors une diminution de fortune.

Dans le cas de peines conventionnelles prévues contractuellement, la clause pénale vise souvent à assurer un comportement particulier des parties, la peine devant les dissuader à violer le contrat/la convention. Sans clause pénale, les règles contractuelles prévues risquent de rester lettre morte, car un dommage subi par les autres parties à la convention en raison de sa violation est extrêmement difficile à prouver. La peine conventionnelle a ainsi souvent un caractère punitif. En raison de la clause générale de l'art. 16 LIFD, la peine conventionnelle constitue un revenu imposable, ce qui est juste au regard du principe de l'accroissement net de fortune qui régit le droit fiscal suisse.

### **TF, 2C\_1087/2018 du 29 juillet 2019 [Critères pour conclure à l'absence de valeur locative en cas de mise en vente de l'immeuble] (Martina Danz)**

#### *1. Faits*

A. est propriétaire de quatre biens immobiliers, trois dans le canton de Genève, dont l'un sis dans la commune de U. (une villa), et le quatrième en France. En 2011, elle occupe son immeuble de U., ainsi que celui sis en France, et loue les deux autres.

La valeur locative (nette) déclarée par la contribuable pour l'immeuble sis à U. a été retenue pour l'impôt cantonal et communal 2011. A. forme réclamation contre cette décision de taxation, sans toutefois contester la valeur locative de l'immeuble de U. La réclamation puis le recours sont rejetés. Par ce dernier, la contribuable conteste aussi la valeur locative de l'immeuble de U., en faisant valoir qu'elle n'occupait pas son immeuble en 2011, qu'il est en vente et qu'il n'est pas en état d'être loué, de sorte qu'aucune valeur locative ne peut lui être imputée. La Cour de justice de Genève rejette le recours.

## 2. Droit

En l'occurrence, le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal cantonal a jugé qu'une valeur locative devait être imputée à la recourante au niveau de l'impôt cantonal et communal 2011, en lien avec la villa de U.

### a) *Premier argument : violation du droit à la preuve*

La recourante fait valoir une violation du droit à la preuve, les juges précédents ayant retenu qu'elle n'arrivait pas à démontrer que la villa reste vide et non occupée durant toute l'année 2011 en ayant omis d'instruire sur ce point essentiel.

Le TF commence par rappeler que, conformément aux règles de répartition du fardeau de la preuve en droit fiscal<sup>32</sup>, il incombe au contribuable d'apporter la preuve des faits qui réduisent le montant de la valeur locative<sup>33</sup>.

En l'occurrence, le droit à la preuve de la recourante n'est pas violé puisque, conformément aux règles de répartition mentionnées, c'est à elle d'apporter la preuve des faits qu'elle allègue. En plus, l'instance précédente n'étant pas confrontée à une question juridique complexe, elle n'est pas tenue d'indiquer à la recourante les documents que celle-ci doit produire à cet effet<sup>34</sup>.

### b) *Deuxième argument : arbitraire dans l'appréciation des preuves et l'établissement des faits*

La recourante fait également valoir une appréciation des preuves et un établissement des faits arbitraires. En l'espèce, l'autorité précédente retient selon elle arbitrairement que sa volonté de vendre son bien ne ressort d'aucun élément concret, alors même qu'elle avait produit des documents attestant l'existence de contrats de courtage passés pendant l'année en question.

Après avoir brièvement rappelé la notion d'arbitraire dans l'appréciation des preuves<sup>35</sup>, notre Haute Cour revient sur le critère fondamental justifiant l'imposition de la valeur locative: le fait que le propriétaire se réserve l'usage de son propre bien immobilier<sup>36</sup>. Cette condition est réalisée même lorsque le propriétaire n'habite pas effectivement dans son logement, mais le garde à sa disposition pour pouvoir l'occuper en tout temps. En effet, selon le TF, c'est la volonté du

---

<sup>32</sup> art. 8 CC.

<sup>33</sup> cf. arrêt du TF 2C\_1039/2015 du 28 avril 2016, c. 3.4.

<sup>34</sup> arrêt commenté, c. 4.2.

<sup>35</sup> art. 9 CC.

<sup>36</sup> art. 21 al. 1<sup>er</sup> let. b LIFD; art. 24 al. 1 LIPP, Loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; RS/GE D 3 08).

propriétaire de se réserver la libre disposition du bien qui est décisive dans l'appréciation de ce critère.

Cette volonté fait notamment défaut lorsque le propriétaire ne trouve pas de locataire et que le logement reste vide de ce fait<sup>37</sup>, ou lorsqu'il quitte son immeuble dans le but de le vendre immédiatement et le laisse vide pour en obtenir des conditions plus avantageuses. Dans ces situations, une valeur locative (complète) ne peut pas être imputée au propriétaire<sup>38</sup>.

En l'occurrence, la recourante n'ayant pas démontré aux juges cantonaux son intention de vendre son immeuble rapidement et de manière aussi avantageuse que possible, l'appréciation des preuves n'est pas arbitraire<sup>39</sup>. En outre, même si le contraire était établi, la requérante n'a pas démontré quel autre logement elle occupait au cours de l'année en question et, par conséquent, qu'elle ne se réservait pas l'usage de l'immeuble de U.

### 3. *Commentaire*

L'arrêt en question, d'un grand intérêt pratique, vient confirmer une fois de plus la jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle l'on ne conclut pas d'emblée à l'absence de valeur locative dès que le propriétaire décide de mettre en vente son bien immobilier.

L'analyse se concentre notamment sur la principale relation en cause : celle entre le propriétaire et son bien immobilier. À notre avis, le raisonnement de notre Haute Cour peut se résumer en deux situations possibles : (i) le propriétaire peut disposer librement et à tout moment de l'entier de son bien (en l'habitant ou en le louant), (ii) le propriétaire ne peut pas disposer librement et à tout moment d'une part ou de l'entier de son bien.

Dans la première situation, lorsque le propriétaire dispose de son bien et que rien ne l'empêche de le faire (notamment l'absence totale de chauffage pendant la saison hivernale dans une région froide), une valeur locative doit alors être attribuée et une imposition doit avoir lieu. Le même résultat se produit si le propriétaire décide de disposer de sa propriété en la louant. Dans ce cas, des revenus locatifs sont perçus et donc imposés.

Au contraire, il ne devrait pas y avoir d'imposition (ou du moins pas totale) dans la deuxième situation, à savoir lorsque le propriétaire n'est pas en mesure de disposer d'une part ou de l'entier de son bien. Cela

---

<sup>37</sup> ATF 72 I 223 c. 3 p. 225.

<sup>38</sup> ATF 75 I 249 c. 1 p. 249.

<sup>39</sup> arrêt commenté, c. 4.4.1.

se traduit par une impossibilité (partielle ou totale) d'habiter le bien ou de le louer pour des raisons allant au-delà de la volonté du propriétaire (notamment la mise en vente immédiate de l'immeuble ou le manque de locataires).

Selon nous, il est incontestable que dans ce dernier cas de figure le fardeau de la preuve doit être supporté par le contribuable. En effet, nous venons de voir comment la propriété d'un bien donne toujours lieu à une imposition, qu'elle soit d'une valeur locative ou des revenus locatifs. Ainsi, il appartient au contribuable d'établir pourquoi une telle imposition ne devrait se produire ou, du moins, pas entièrement.

En l'espèce, il est intéressant de constater la réaction étonnée de notre Haute Cour à l'égard de la décision de l'autorité précédente de ne pas considérer l'existence de contrats de courtage comme suffisante pour établir une intention concrète de la recourante de vendre son bien. À ce moment, nous posons un premier constat : la première étape pour demander la réduction de la valeur locative dans une telle situation est d'attester clairement la volonté de vendre la propriété en apportant des preuves telles que les contrats passés dans ce but avec des agences immobilières, comme l'a dûment fait la recourante.

Le respect de la règle qui précède ne suffit néanmoins pas à exclure toute imposition de la valeur locative, et un deuxième constat doit être posé : le propriétaire doit aussi démontrer qu'il ne vit plus dans l'immeuble en le laissant vide (pas nécessairement sans meubles !) pour faciliter sa vente et doit, de ce fait, habiter ailleurs. Dans le cas d'espèce, c'est précisément cette deuxième étape que la recourante n'était pas en mesure de prouver, ce qui lui empêche d'obtenir une réduction (ou annulation) de la valeur locative.

En guise de conclusion, les autorités fiscales n'accordent pas de réduction de la valeur locative du simple fait que le bien est mis en vente. Pour atteindre ce résultat, le contribuable doit prouver non seulement une volonté concrète de vendre le bien dans un avenir immédiat, mais aussi qu'il n'en a plus la libre disposition afin d'en faciliter la vente et qu'il vit ailleurs.

**TF, 2C\_203/2017 du 4 octobre 2019 [Impôt sur la fortune d'une prestation d'assurance pour dommages subis en raison de soins futurs] (Daniel de Vries Reilingh)**

*1. Faits*

Un contribuable (A) a été taxé avec une fortune imposable de CHF 5 374 000.– pour la période fiscale 2009 (décision de taxation

du 1<sup>er</sup> juillet 2015). Dans ce montant a été incluse une prestation pour dommages et intérêts versée la même année, c'est-à-dire en 2009, pour sa fille B. née en 2001 avec un handicap extrêmement sévère.

Le handicap de l'enfant a été dû à un manquement du devoir de diligence de la sage-femme au moment de la naissance de l'enfant et pour lequel celle-ci avait été condamnée pénalement (paralysie cérébrale en raison d'une lésion cérébrale irréversible). Le montant de CHF 4,75 millions avait été versé par l'assurance responsabilité civile de la sage-femme (montant maximal de la couverture RC). Le dommage pour les soins indispensables a cependant été estimé à plus de CHF 7 millions par le Tribunal civil, sans tenir compte des frais de guérison, du dommage ménager et de la perte de gain. En d'autres termes, le montant de 4,75 millions était largement inférieur au dommage pour soins futurs subis.

A a demandé que le montant de CHF 4,75 millions soit déduit de sa fortune imposable de l'année 2009.

### 1.2. *Considérants du Tribunal fédéral*

Selon l'art. 13 al. 1<sup>er</sup> LHID, la fortune nette est soumise à l'impôt sur la fortune. Tous les actifs sont par conséquent imposables dans la mesure où ils ne sont pas exonérés sur la base d'une disposition particulière. En l'occurrence, ni le droit fédéral ni le droit cantonal ne connaissent une disposition qui exempte de la fortune imposable les prestations en dommages-intérêts versées et qui se trouvent dans la fortune de la personne au jour déterminant (ici au 31.12.2009). De telles sommes font partie de la fortune imposable<sup>40</sup>.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les prestations pour dommages-intérêts ne constituent pas du revenu imposable auprès du bénéficiaire de telles prestations<sup>41</sup>. Toutefois, aucun jugement ne se prononce au sujet de la prise en compte des prestations en capital (pour dommages-intérêts) en matière d'impôt sur la fortune<sup>42</sup>.

On pourrait toutefois raisonner que dans la mesure où les prestations pour dommages matériels futurs (*damnum emergens*) ne constituent pas un accroissement du patrimoine net et ne sont par conséquent pas imposables, ces prestations ne pouvaient pas faire partie de la fortune au moment du versement ou ultérieurement. Selon le Tribunal fédéral,

---

<sup>40</sup> arrêt commenté, c. 2.1.

<sup>41</sup> arrêts du TF 2C\_1155/2014 du 1<sup>er</sup> février 2016 c. 3.2.2 in: Archives 84 p. 719; 2C\_158/2013 du 26 août 2013 c. 3 et 4 in: Archives 82 p. 228.

<sup>42</sup> arrêt commenté, c. 2.2.

cette manière de raisonner ne pourrait s'appliquer qu'au dommage déjà existant au moment du versement mais non pas aux dommages futurs<sup>43</sup>.

Par conséquent, les indemnités déjà versées et qui dédommagent des pertes futures – comme c'est le cas des soins qui devront être prodigués pendant toute la vie de la fille – font partie de la fortune imposable<sup>44</sup>.

Le Tribunal fédéral se penche également sur l'art. 8 al. 2 de la Constitution fédérale qui interdit toute discrimination ainsi que sur l'art. 9 al. 2 let. h<sup>bis</sup> LHID et l'art. 33 al. 1<sup>er</sup> let. h<sup>bis</sup> LIFD qui permettent la déduction des frais liés à un handicap. Il arrive cependant à la conclusion que la déductibilité fiscale des frais liés à un handicap ne concerne que l'impôt sur le revenu et non pas l'impôt sur la fortune<sup>45</sup>. Dans la mesure où la prestation en capital versée en 2009 était effectivement à la disposition du contribuable à la fin de l'année 2009 elle est appréhendée par l'impôt sur la fortune.

Le Tribunal fédéral rend cependant attentif à l'institution de la remise d'impôt et considère qu'une remise pourrait entrer en ligne de compte pour éviter des conséquences particulièrement dures. Il est d'avis que dans la mesure où un pouvoir d'appréciation de l'autorité existe, il était possible, dans le cas présent, de tenir compte de la situation particulière du contribuable<sup>46</sup>.

## 2. *Commentaire*

Il convient d'approuver cet arrêt, qui est très convaincant, même si le résultat – l'imposition de la prestation en capital en matière d'impôt sur la fortune – n'est pas satisfaisant. En effet, ce résultat revient à amputer d'une partie l'indemnité alors que cette dernière ne suffit même pas à couvrir tout le dommage futur. Le Tribunal fédéral l'a également reconnu et a invité les instances cantonales à appliquer l'institution de la remise avec plus de souplesse.

Compte tenu de ces éléments, on aurait également pu souhaiter que le Tribunal fédéral renonce à percevoir des frais judiciaires. Or il ne l'a pas fait, ce qui est regrettable. Il aurait toutefois pu interpréter de manière plus souple les dispositions de l'art. 66 al. 1<sup>er</sup> LTF qui prévoient en particulier que si les circonstances le justifient, le Tribunal fédéral peut répartir autrement les frais judiciaires ou renoncer à les mettre à la charge des parties.

---

<sup>43</sup> arrêt commenté, c. 2.2.1.

<sup>44</sup> arrêt commenté, c. 2.3.2.

<sup>45</sup> arrêt commenté, c. 3.2.

<sup>46</sup> arrêt commenté, c. 4.2.2.

**TF, 2C\_102/2019 du 25 novembre 2019 [Conflit entre le gain en capital privé exonéré d'impôt et le revenu imposable provenant d'une activité lucrative indépendante en cas de vente de participations dans une société anonyme par une personne physique] (Ruth Bloch-Riemer)**

*1. Faits*

L'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_102/2019 du 25 novembre 2019 traite du conflit entre le gain en capital privé exonéré d'impôt et le revenu imposable provenant d'une activité lucrative indépendante en cas de vente de participations dans une société anonyme par une personne physique.

En 1999, A. et un autre acheteur ont acquis chacun 50 % de D. SA. A. finançait sa part dans une large mesure par des fonds de tiers. D'un côté, A. a déclaré dans ses déclarations fiscales, de 2001 à 2014, des revenus provenant d'une activité lucrative indépendante comme professeur de tennis. Ces revenus étaient amputés des contributions sociales comme le sont les revenus d'une activité professionnelle indépendante. De l'autre côté, A. facturait ses prestations à ses élèves par l'intermédiaire de D. SA et recevait une somme globale mensuelle de D. SA pour ses prestations comme moniteur de tennis.

En 2014, A. a vendu toutes ses actions de D. SA à un tiers. Dans la décision de taxation, respectivement dans la décision d'estimation pour la période fiscale 2017, l'autorité fiscale a considéré comme revenu imposable le bénéfice provenant de l'aliénation des actions auprès de A.

*2. Considérants*

Sont considérés comme revenus imposables au sens de l'art. 18 al. 1<sup>er</sup> de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990<sup>47</sup>, entre autres, tous les gains en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable de la fortune commerciale. En vertu de l'art. 16 al. 3 LIFD, seuls sont exonérés de l'impôt les gains en capital provenant de l'aliénation de biens privés, mais l'exonération fiscale prévue à l'art. 16 al. 3 LIFD doit être interprétée restrictivement comme une disposition d'exception<sup>48</sup>. Le bénéfice provenant de l'aliénation de la participation de 50 % de A. dans D. SA est donc (seulement) soumis à l'impôt fédéral direct si A. exerçait une activité

---

<sup>47</sup> LIFD, RS 641.11.

<sup>48</sup> cf. ATF 139 II 363 c. 2.2 p. 367.

indépendante et que la participation en question faisait partie de son patrimoine commercial<sup>49</sup>.

Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral a examiné la qualité de l'activité professionnelle de A. sur la base des critères suivants<sup>50</sup>: (1) risque propre, (2) emploi du travail et du capital, (3) organisation du travail librement choisie, (4) durable ou temporaire, (5) à titre principal ou accessoire, (6) but lucratif. Le TF a admis l'existence d'une activité indépendante pour les raisons suivantes: lorsque, comme en l'espèce, l'acquisition d'une participation dans une société non cotée à caractère personnel est principalement financée par des fonds étrangers, on ne saurait parler d'un placement privé de fortune<sup>51</sup>. Certes, A. n'a plus facturé lui-même ses leçons de tennis à ses élèves, mais il facturait chaque mois à D. SA un montant fixe pour un nombre fixe d'heures, ne supportait plus lui-même le risque d'encaissement et ne se distinguait pas vis-à-vis des tiers de D. SA, ce qui est indicatif d'une activité salariée. Dans son appréciation globale, le Tribunal fédéral a toutefois conclu à une activité indépendante, le rachat de participations étant étroitement lié à son activité lucrative indépendante<sup>52</sup>. La Cour de céans a au demeurant qualifié le comportement de A. de contradictoire et d'abusif dans la mesure où, en étant partie prenante dans D. SA, il est apparu non seulement vis-à-vis des autorités fiscales, mais aussi vis-à-vis des autorités des assurances sociales comme un indépendant pendant une longue période, a déclaré dans les déclarations fiscales ses revenus professionnels comme provenant d'une activité indépendante et, partant, a toujours décompté ses cotisations sociales en tant qu'indépendant, tout en voulant ensuite être traité comme un salarié pour « sa » société<sup>53</sup>.

Le Tribunal fédéral a également admis que la participation en cause faisait partie de la fortune commerciale de A., dès lors que les participations doivent être qualifiées de fortune commerciale lorsqu'elles sont en relation étroite avec l'activité professionnelle. Une telle relation étroite doit notamment être admise lorsque la participation confère au détenteur une influence déterminante, voire dominante, sur une société dont l'activité commerciale correspond à la sienne ou qui la complète utilement, ce qui lui permet d'étendre son activité initiale. Ce qui est déterminant à cet égard, c'est la volonté – exprimée et concrétisée par les circonstances de fait – d'utiliser concrètement

---

<sup>49</sup> arrêt commenté, c. 2.

<sup>50</sup> cf. c. 3.1.

<sup>51</sup> arrêt commenté, c. 3.2.

<sup>52</sup> arrêt commenté, c. 3.3.1.

<sup>53</sup> arrêt commenté, c. 3.2.

les droits de participation pour améliorer le résultat commercial de sa propre entreprise, respectivement ses chances de faire du bénéfice, qui était clairement présente chez A.<sup>54</sup>

Le Tribunal fédéral a donc confirmé la décision de l'autorité précédente selon laquelle le gain réalisé lors de la vente des actions doit être considéré globalement comme un revenu imposable de A.<sup>55</sup>

### 3. *Commentaire*

Le Tribunal fédéral a confirmé sa pratique actuelle<sup>56</sup> relative à la délimitation entre l'activité dépendante et indépendante, qui nécessite un examen des faits au cas par cas sur la base de plusieurs critères énoncés par le TF et mentionnés ci-dessus.

Le TF rappelle également, à toutes fins utiles, que la qualification de l'activité au moment de la vente des actions de la société ne peut pas être déliée de la qualification en cours d'exercice de l'activité, la qualification de l'activité ne pouvant varier au bon vouloir de l'assujetti selon les économies fiscales qu'il pourrait en tirer.

## **TF, 2C\_681/2018 et 2C\_692/2018 du 16 janvier 2020**

**[Art. 20a LIFD ; Transposition ; évasion fiscale ; condition du prêt simulé] (Aurélien Barakat)**

### 1. *Faits*

Le contribuable A – résident fiscal genevois – est un des membres fondateurs et l'administrateur président de la société B. SA, active dans le domaine de l'informatique et des télécommunications. Depuis le 16 mars 2011, il est également propriétaire de la société holding C. SA et détient 100 000 actions nominatives d'une valeur nominale de CHF 100 000.–.

Le 22 mars 2011, A vend à crédit à son ancienne compagne et mère de ses enfants la moitié des actions de C. SA pour CHF 50 000.– et cette dernière signe une convention le nommant gérant à titre fiduciaire des actions qu'il détient dans C. SA. Le 11 juillet 2011, A vend également à d'autres personnes 8100 actions de S SA.

Le 15 juillet 2011, A vend l'entier des actions de B. SA à C. SA pour 2031 750.–. Le prix de vente est réglé par l'inscription d'une créance au bilan de C. SA. Le contribuable A a été imposé à la source pour l'année 2011 sans que ce gain ait été imposé.

---

<sup>54</sup> arrêt commenté, c. 4.1 s.

<sup>55</sup> arrêt commenté, c. 5.

<sup>56</sup> cf. aussi ATF 138 II 251 c. 2.4.2 *in fine* p. 258.

L'Administration fiscale genevoise (l'AFC-GE) ouvre une procédure en rappel d'impôt et pour soustraction à l'encontre de A et considère que ce dernier a en réalité réalisé une transposition. Elle fixe le montant du rappel à CHF 482 985.90 pour l'ICC et CHF 176 486.05 pour l'IFD, avec des amendes supplémentaires qui retenaient la négligence. Le Tribunal administratif de première instance a renvoyé la cause devant l'AFC-GE pour qu'elle fixe une amende en se basant sur l'intention ou le dol éventuel et non la négligence. La Chambre administrative de la Cour de justice (CACJ) a admis le recours et a confirmé la décision initiale de l'AFC-GE. Le Contribuable A a alors porté le cas devant le TF.

## 2. *Droit*

Le Tribunal fédéral rappelle qu'au sens de l'art. 20a let. b LIFD, un gain en capital réalisé lors de la vente d'au moins 5 % du capital-actions (ce seuil n'est plus applicable dès le 1<sup>er</sup> janvier 2020) d'une société détenue dans la fortune privée à une société que le contribuable détient au moins à 50 % en terme de capital-actions, et dans la mesure où le total de la contre-prestation reçue est supérieur à la valeur nominal de la participation transférée, est qualifié de rendement imposable (mécanisme de la transposition). La chronologie proche de l'acte de constitution de C. SA et la vente de ses titres, ainsi que la vente contre une créance de B. SA à C. SA ont poussé la CACJ à retenir un cas de transposition en l'espèce, puisque l'opération insolite conduisait à une économie d'impôts.

Le Tribunal fédéral a dans un premier temps rappelé qu'on ne saurait s'écarter des règles posées par la loi, en particulier du critère de détention de 50 % du capital-actions de la société reprenante (en l'espèce approximativement 40 %), sans examiner plus en avant les conditions de l'évasion fiscale. Si les trois conditions de l'évasion fiscale (élément insolite, seul but de l'économie fiscale et économie fiscale effective) sont remplies, alors l'imposition se fonde sur la situation qui serait l'expression appropriée au but économique poursuivi. Le Tribunal fédéral précise que le critère subjectif, à savoir l'intention d'économie de l'impôt, ne peut être admis que si cette volonté joue un rôle décisif dans la mise en place de la forme juridique.

En l'espèce, le Tribunal fédéral retient que si les circonstances de la vente étaient en effet surprenantes, en particulier compte tenu du fait que A continuait à gérer les actions à titre fiduciaire. En revanche, il ne ressort pas des faits établis par l'instance précédente que le but premier du contribuable était d'éviter l'impôt, ce dernier ayant systématiquement rappelé que son agissement visait à permettre de régler sa succession et mettre sa famille à l'abri de futures difficultés

financières. Compte tenu de l'absence de réalisation du critère subjectif, le Tribunal fédéral refuse de retenir un cas d'évasion fiscale, quand bien même on ne pouvait exclure que le contribuable avait effectivement l'intention d'économiser des impôts en procédant à cette vente.

Dans un second temps, le Tribunal fédéral examine le cas sous l'angle de la simulation au sens de l'art. 18 CO. Un acte est simulé lorsque les deux parties sont d'accord que les effets juridiques correspondant au sens objectif de leurs déclarations ne doivent pas se produire et qu'elles n'ont voulu créer que l'apparence d'un acte juridique à l'égard des tiers. Tandis que le contrat simulé est sans effet, le contrat dissimulé est valable (également en matière fiscale).

Dans le cas d'espèce et comme retenu par la Cour, les parties ont exécuté les obligations découlant de leurs réelles intentions, de sorte qu'on ne saurait retenir que l'acte de vente entre le contribuable A et son ex-épouse est constitutif d'un acte simulé.

Le Tribunal fédéral conclut ainsi à l'annulation des procédures de rappel d'impôt et soustraction fiscale.

### 3. *Commentaire*

A notre avis, cet arrêt du Tribunal fédéral doit être salué, notamment eu égard à la méthodologie de son analyse. Le Tribunal fédéral rappelle à juste titre que quand bien même une norme vise à codifier une pratique anciennement traitée sous l'angle de l'abus (i.e. la transposition), l'examen de l'évasion fiscale reste possible dans un cas d'espèce si des circonstances extraordinaires le justifient, en particulier lorsqu'un comportement permet de mettre en échec les règles anti-abus codifiées.

Par ailleurs, c'est à juste titre que le Tribunal fédéral rappelle que l'intention de l'économie d'impôt doit être suffisamment importante et manifeste pour justifier l'application de la théorie de l'évasion fiscale. L'évasion fiscale aboutit en effet à une correction *contra legem* de l'application ordinaire de la loi sur la base d'un principe général du droit (en l'espèce l'interdiction de l'abus de droit en matière fiscale) et doit ainsi être réservée aux cas particulièrement choquants. Le seul fait qu'un contribuable puisse réaliser une économie fiscale en recourant à un procédé étrange ne signifie encore pas que l'autorité fiscale puisse se faire l'économie de l'analyse de la motivation du contribuable (élément subjectif). Si d'autres éléments permettent, comme en l'espèce, de justifier la démarche du contribuable, alors on ne peut lui refuser l'application de la loi, en l'espèce l'absence d'imposition faute d'une détention de 50 % du capital-actions de la société acquéreuse.

S'agissant de la question de la simulation, on pourrait s'interroger sur l'impact du droit que s'est réservé le contribuable de décider de la

gestion de la société qu'il a vendue à la société holding par la création d'un rapport de fiducie (tous les éléments factuels de ce rapport étant cependant peu mis en avant). Il n'en reste pas moins qu'un tel rapport de gestion fiduciaire pourrait être rompu et que le droit de jouissance est effectivement passé à l'ancienne compagne ainsi qu'à des tiers par l'acte de vente, de sorte que le raisonnement du Tribunal fédéral nous paraît parfaitement soutenable.

**TF, 2C\_137/2019 du 23 janvier 2020 [Déductibilité des frais d'entretien effectifs d'un immeuble sis à l'étranger en l'absence de valeur locative] (Martina Danz)**

*1. Faits*

A., domicilié à Genève, est propriétaire de quatre immeubles situés à l'étranger, soit un en Espagne, un en Argentine et deux en France. Dans sa déclaration fiscale de 2014, le contribuable estime la valeur locative de l'immeuble en Espagne à 3 % de sa valeur fiscale avant abattement. Il joint aussi des listes énumérant des frais d'entretien « provisoires » relatifs aux quatre immeubles. Ni l'Argentine ni l'Espagne n'imposent la valeur locative pour les biens immobiliers à usage propres.

Par décision de taxation, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (« Administration fiscale ») retient que les frais et charges d'entretien relatifs aux immeubles sis en Espagne et en Argentine ne sont pas déductibles, dès lors que leur valeur locative correspond au revenu net. Suite à la réclamation du contribuable, l'Administration fiscale précise dans sa deuxième décision que, conformément à sa pratique<sup>57</sup>, pour les pays ne connaissant pas le principe de la valeur locative, celle-ci correspond à 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble. Ladite valeur locative étant nette, il n'y a pas lieu de déduire les charges et frais d'entretien y relatifs, dans la mesure où la méthode de détermination de la valeur locative au taux de 4,5 % tient déjà compte d'une déduction forfaitaire pour les frais d'entretien, correspondant à 25 % de la valeur locative brute de l'immeuble.

A. recourt contre les deux décisions sur réclamation précitées auprès du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève (« TAPI »). Ce dernier relève dans sa décision que, en n'autorisant pas la déductibilité des frais effectifs pour les immeubles situés dans des pays ne connaissant pas la valeur locative, la pratique de l'Administration

---

<sup>57</sup> Information du 1<sup>er</sup> février 1991 concernant la détermination de la valeur locative nette en matière d'IFD pour la période de taxation 1991-1992.

fiscale se heurte tant à l'art. 32 al. 4 LIFD (et son pendant cantonal<sup>58</sup>) qu'au principe de l'égalité de traitement, dès lors que la disposition précitée octroie au justiciable le choix entre la déduction des frais effectifs et forfaitaire d'entretien, sans aucune condition et indépendamment de la situation géographique des immeubles concernés.

Suite à l'admission du recours de l'Administration fiscale par la Cour de justice de Genève, le jugement du TAPI est annulé et les décisions sur réclamation rétablies. Selon les juges cantonaux, le contribuable ne peut prétendre à une déduction des frais d'entretien effectifs dépassant la déduction forfaitaire opérée par l'Administration fiscale. Du reste, il n'établit pas que ces frais sont supérieurs au forfait appliqué.

## 2. Droit

Le litige porte sur le point de savoir si les frais immobiliers effectifs liés aux deux immeubles du recourant situés en Espagne et en Argentine, pays ne connaissant pas l'imposition de la valeur locative, peuvent, comme il le soutient, être admis en déduction dans le calcul du revenu déterminant le taux d'imposition, tant pour l'IFD que pour les ICC 2014.

A titre liminaire, le Tribunal fédéral rappelle que, lorsque des immeubles situés à l'étranger font partie de la fortune privée d'un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse, comme tel est le cas en l'espèce, leur valeur locative n'entre en considération que pour la détermination du taux d'imposition du contribuable, dès lors qu'un tel assujettissement ne s'étend pas au rendement (positif) de ces immeubles<sup>59</sup>. Il en va de même s'agissant des excédents de charges et frais d'entretien liés à ces immeubles, qui ne peuvent pas être portés en déduction lors de la détermination de l'assiette imposable en Suisse et qui ne peuvent, par conséquent, être pris en considération que dans le calcul du taux de l'impôt<sup>60</sup>.

Pour les immeubles à l'étranger, la jurisprudence a déjà admis la conformité de la méthode forfaitaire de calcul de la valeur locative, telle que prévue dans la pratique précitée<sup>61</sup>, avec le droit fédéral et le principe d'égalité de traitement<sup>62</sup>. En revanche, la problématique de la déductibilité des frais effectifs dépassant le forfait déjà compris dans

---

<sup>58</sup> art. 34 let. d de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; RS/GE D 3 08).

<sup>59</sup> cf. arrêt du TF 2C\_829/2016 du 10 mai 2017 c. 5.1.

<sup>60</sup> art. 6 al. 3 3<sup>e</sup> phrase LIFD; arrêt commenté, c. 5.1; cf. arrêt du TF 2C\_585/2012 du 6 mars 2014 c. 3.

<sup>61</sup> cf. note de bas de page n° 57.

<sup>62</sup> cf. arrêt du TF 2C\_829/2016 du 10 mai 2017.

le calcul de la valeur locative n'a pas été expressément examinée sous l'angle de sa conformité avec l'art. 32 al. 4 LIFD.

La question n'est toutefois pas approfondie par le Tribunal fédéral dans cet arrêt en raison des règles générales sur le fardeau de la preuve (art. 8 CC). En matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve<sup>63</sup>. Le contribuable qui s'estime défavorisé par l'application d'un forfait doit ainsi prouver qu'il a dû assumer des frais effectifs supérieurs et supporter les conséquences de l'absence de justificatif<sup>64</sup>. En l'occurrence, il ressort des faits que le recourant n'établit pas que ses frais d'entretien effectifs sont supérieurs aux frais résultant de l'application de la méthode forfaitaire et doit dès lors supporter les conséquences de l'absence de pièces justificatifs<sup>65</sup>.

### 3. *Commentaire*

Dans le présent arrêt, le Tribunal fédéral nous rappelle une fois de plus l'importance des règles sur la répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale. C'est précisément à cause de ces dernières que l'analyse des juges reste « inachevée » et nous laisse un léger sentiment d'insatisfaction.

Nous avons constaté comment la possibilité offerte par l'art. 32 LIFD de choisir entre une déduction forfaitaire ou effective des frais d'entretien n'est pas ouverte, selon la pratique cantonale genevoise, aux propriétaires d'immeubles privés sis dans un pays ne connaissant pas l'imposition de la valeur locative.

Selon nous, à son état actuel, cette pratique est susceptible de conduire à une inégalité de traitement entre : *(i)* les propriétaires d'immeubles sis dans un autre canton et à l'étranger, *(ii)* les propriétaires d'immeubles sis dans un pays connaissant l'imposition de la valeur locative et un pays ne la connaissant pas et *(iii)* les propriétaires d'immeubles sis à l'étranger résidant dans le canton de Genève et dans un autre canton suisse.

Concernant la première inégalité, plusieurs auteurs suisses démontrent en quoi les excédents de charges immobilières étrangères devraient être pris en compte en Suisse à l'instar des règles intercantionales prévoyant que les excédents de charges passives soient supportés par le domicile

---

<sup>63</sup> cf. ATF 140 II 248 c. 3.5 p. 252; ATF 133 II 153 c. 4.3 p. 158; arrêts du TF 2C\_11/2018 du 10 décembre 2018 c. 6.1 in: Archives 87 p. 769; 2C\_189/2016 du 13 février 2017 c. 6.4.4 in: RDAF 2017 II p. 446.

<sup>64</sup> cf. arrêts du TF 2C\_21/2013 du 5 juillet 2013 c. 7; 2C\_477/2009 du 8 janvier 2010 c. 4.

<sup>65</sup> arrêt commenté, c. 6.4.

principal du contribuable<sup>66</sup>. Ce type d'inégalité ne sera toutefois pas approfondi ultérieurement ici, puisqu'en l'espèce le contribuable ne remet pas en cause notre système d'exemption avec réserve de progressivité, mais qu'il se limite à demander que les frais d'entretien effectifs soient simplement admis en déduction dans le calcul du revenu déterminant le taux d'imposition.

Ce dernier élément nous amène à la deuxième potentielle inégalité de traitement relevée, qui se base sur l'existence ou non d'une valeur locative dans le pays étranger où l'immeuble se situe. En effet, l'administration fiscale genevoise opère une claire distinction entre ces deux situations : dans le premier cas, elle considère la valeur locative étrangère comme déterminante (pour le taux) et permet une déduction (également déterminante pour le taux) des charges et des frais d'entretien. Dans le deuxième cas, elle fixe une valeur locative forfaitaire nette ne permettant aucune déduction (en plus de celle déjà appliquée).

Or, s'il est vrai qu'un certain schématisme peut se justifier dans ce dernier cas, la même logique devrait selon nous s'appliquer également aux immeubles sis dans un pays connaissant une imposition de la valeur locative. En effet, les administrations fiscales cantonales devraient théoriquement s'assurer que le pays en question détermine la valeur locative selon des règles équivalentes à celles de la Suisse, ou du moins vérifier qu'il n'y ait pas une différence disproportionnée entre les deux valeurs. En plus de cela, dans une situation comme celle-ci, le contribuable doit apporter la preuve des charges et frais d'entretien déductibles. Un tel processus occasionne des frais et un travail important pour l'administration, ainsi que pour le contribuable. Par conséquent, une distinction telle que celle opérée par l'administration fiscale genevoise ne devrait pas être acceptée et justifiée par un schématisme qui mériterait d'être appliqué également en présence d'une valeur locative étrangère. Par conséquent, nous estimons qu'un forfait devrait être appliqué à toutes les situations.

Cela nous amène à la troisième inégalité. Par sa pratique, le canton de Genève se distingue de la plupart des autres cantons. Parmi eux figure un canton peuplé comme Vaud, qui aurait donc plus de raisons que le canton de Genève d'appliquer le schématisme décrit ci-dessus. Au contraire, ce dernier, comme beaucoup d'autres, ne connaît pas de différence quant à la méthode de calcul de la valeur locative d'un bien

---

<sup>66</sup> RAPHAEL GANI/THIERRY OBRIST, commentaire de l'arrêt du TF 2C\_585/2012 du 6 mars 2014, in: Obrist/Danon, La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2014, RDAF 2014 II 3 ; DANIEL DE VRIES REILINGH-FLÜCKIGER, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse : systèmes, relations, comparaison et examen de la jurisprudence, thèse Neuchâtel 2011, p. 295.

immobilier en fonction du pays où il est situé. Ainsi, dans ce canton comme dans les autres, les contribuables peuvent faire valoir une déduction forfaitaire ou effective des frais d'entretien.

En conclusion, afin de rétablir une situation plus égalitaire, nous sommes d'avis que l'administration fiscale genevoise dispose de trois options. La première consisterait à appliquer le taux forfaitaire net actuel de 4,5 % à tous les biens immobiliers sis à l'étranger (qu'il y ait ou non une valeur locative fournie par le pays), en empêchant ainsi tous les contribuables d'effectuer une déduction des frais effectifs. Même si à première vue plus égalitaire, cette solution ne nous convainc pas entièrement, car une inégalité assez importante entre les cantons persisterait.

La deuxième possibilité est donc examinée, qui consisterait à abandonner le système actuel et à procéder à une estimation au cas par cas, en suivant l'exemple du canton de Vaud. Dans ce cas, la valeur locative serait toujours établie en fonction des mêmes critères et tous les contribuables garderaient la possibilité offerte par l'art. 32 al. 4 LIFD. Même si à notre avis cette solution serait la meilleure, nous nous rendons compte que la collecte et l'élaboration de telles informations occasionnerait des frais substantiels et un travail supplémentaire important pour l'administration fiscale et le contribuable. Pour cette raison, nous préconisons plutôt une troisième possibilité.

Selon cette dernière solution, l'administration fiscale genevoise garderait partiellement son système actuel, mais elle devrait quand même permettre à ses contribuables de faire un choix sur le type de déduction (forfaitaire ou effective). Il ne s'agirait pas de cumuler les deux types de déductions, mais de prévoir deux pourcentages pour le calcul de la valeur locative étrangère en l'absence de celle-ci. Un pourcentage net à 4,5 %, qui comprendrait déjà les déductions sur une base forfaitaire (système actuel), et un pourcentage brut plus élevé, qui permettrait de réclamer la déduction des frais effectifs. Il appartiendrait alors au contribuable de décider d'année en année la solution à adopter, en fonction des frais encourus.

**ATF 146 II 97 du 19 février 2020 [Impossibilité de déduire de l'article 21 al. 1<sup>er</sup> lit b LIFD le principe du rendement hypothétique dans les loyers préférentiels entre proches] (Lea Kramer) (Daniel de Vries Reilingh)**

*I. Faits*

Les époux A.A et B.B sont résidents du canton de Zurich. L'épouse est copropriétaire d'un immeuble (bureaux de 348 m<sup>2</sup>, archives/stockage, places de parking), qu'elle détient dans sa fortune privée et loue à l'entreprise D. SA, dont son époux (B.B.) est actionnaire unique et seul membre du Conseil d'administration. Le loyer est fixé à CHF 50 000.–<sup>67</sup> par an. D. SA sous-loue l'immeuble à des tiers pour un prix de CHF 155 000.– par an sur la base de contrats de sous-location. Les sous-locataires utilisent les locaux à des fins commerciales.

Jusqu'au 1<sup>er</sup> juin 2007, les locaux loués par la société D. SA étaient propriété de la société complètement indépendante E. SA. Le 1<sup>er</sup> juin 2007, B.B., actionnaire unique de D. SA, a acheté le bien immobilier pour le prix de CHF 1 550 000.–. Dorénavant B.B. (bailleur) loue les locaux à la société D. SA (locataire et sous-bailleur) pour un loyer annuel de CHF 50 000.–. La société D. SA continue à encaisser les mêmes loyers pour la sous-location de CHF 155 000.–. Ainsi, dorénavant, la société D. SA réalise un bénéfice de CHF 105 000.–, ce qui correspond à une marge brute de 68 %.

Au 30 juin 2012, les pertes reportées des années 2004/2005 à 2010/2011 se sont élevées à un total de CHF 2,4 mios. Par ailleurs, les époux (A.A. et B.B.) ont accordé un prêt à la société D. SA pour un montant de CHF 1,2 mios.

S'agissant de la période fiscale 2012, l'autorité fiscale a rajouté la différence de loyer de CHF 105 000.– au revenu imposable des époux A.A. et B.B.

Le raisonnement des autorités cantonales se base sur le fait que les conditions accordées à des tiers auraient dû être appliquées, puisque la différence de loyer ne pouvait être expliquée que par un usage gratuit accordée par la propriétaire.

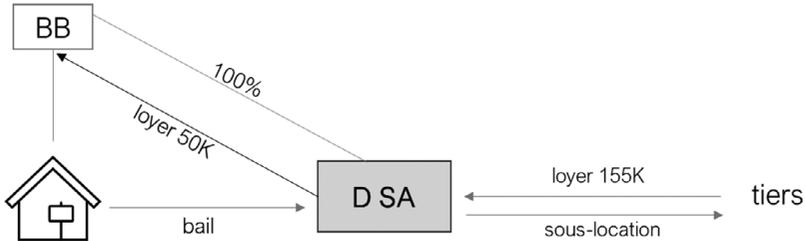
Les époux contestent deux éléments: La différence de rendement, soit CHF 105 000.– que l'administration fiscale attribue à l'épouse en tant que revenu des biens immobiliers de la fortune privée (art. 21 al. 1<sup>er</sup> let. b LIFD) et la justification de cette compensation, fondée sur l'existence d'une évasion fiscale que nient les recourants.

---

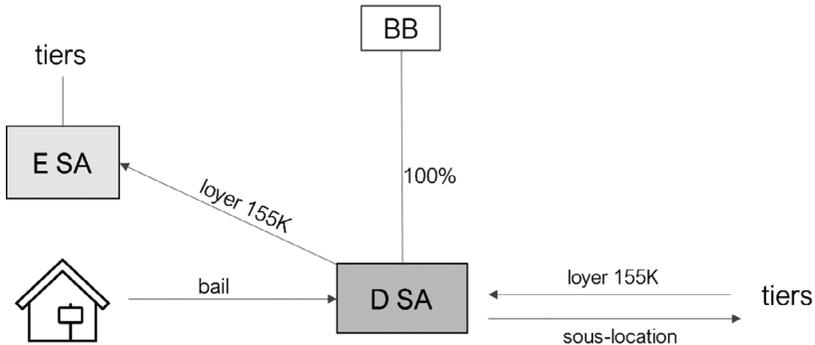
<sup>67</sup> Les chiffres sont arrondis.

De manière schématique, la situation s'est présentée comme suit :

### Situation initiale (avant l'acquisition de l'immeuble par B.B.)



### Situation après l'acquisition de l'immeuble par B.B.



## Commentaire par Lea Kramer

### 1. Droit

La théorie de l'accroissement du patrimoine, en matière d'imposition du revenu des personnes physiques, trouve son ancrage à l'art. 16 LIFD. Le terme «revenu» reste une notion juridique indéterminée.

Aussi longtemps que les limites impartissant à l'autorité fiscale d'intervenir ne sont pas franchies, cette dernière ne peut limiter qu'avec retenue la marge de manœuvre du contribuable.<sup>68</sup> Celui-ci organise de manière autonome sa situation financière. L'autorité ne peut substituer

<sup>68</sup> ATF 142 II 488.

son appréciation des faits à celle du contribuable. Les personnes physiques et morales sont donc, en principe, libres de régler leurs affaires fiscales. Découle de ce principe la primauté du principe de la réalisation, de la réalité des revenus. Seuls peuvent être imposés les revenus effectivement réalisés.

Ainsi les revenus hypothétiques doivent être écartés et ne peuvent être considérés comme objet fiscal. Seule la présence des exigences accrues du principe de la légalité en droit fiscal, consacrées dans l'article 127 de la Constitution fédérale, permet une compensation dans le domaine de la fortune privée.

Le Tribunal fédéral s'accorde avec le tribunal de première instance sur l'inexistence d'une base juridique formelle dans le droit fiscal harmonisé actuel, réglementant de manière impérative le loyer préférentiel entre parents. Nous noterons à cet égard également, une absence de disposition sur la relation de location entre une personne physique et une personne morale proche de celle-ci.

Il ne devrait dès lors pas être du ressort du droit fiscal de déterminer si la propriétaire de l'immeuble a agi de manière commercialement correcte en concluant un contrat de location avec son époux pour un montant de CHF 50 000.–.

La Haute Cour s'était déjà en outre déterminée sur la question dans un arrêt du 5 juin 1945<sup>69</sup>. La propriétaire d'une maison dont la valeur locative était de CHF 1400.– avait conclu un contrat de location avec son frère pour un montant de CHF 1000.–. L'administration bernoise avait considéré nécessaire de compenser la différence en tant que manque à gagner. Cette interprétation avait été rejetée par le Tribunal fédéral, qui avait ainsi confirmé que seuls les revenus effectivement générés par la location, le leasing ou la propre utilisation de biens immobiliers étaient imposables. Le principe de la taxation effective était donc ancré ; conception applicable en l'absence d'évasion fiscale et à la condition qu'il n'y ait de preuve que le loyer réduit soit un paiement pour une autre contrepartie.

Lors l'élaboration de l'article 21 LIFD, le Conseil fédéral a précisé dans son Message du 25 mai 1983 sur l'harmonisation fiscale que celle-ci devait correspondre « en principe au droit applicable », ce que le Tribunal fédéral reconnaît dans sa jurisprudence<sup>70</sup>, tout en consacrant le parallèle entre cette norme et l'article 21 al. 1<sup>er</sup> let. b de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct.<sup>71</sup> Ces considérations excluent de manière claire

---

<sup>69</sup> ATF 71 I 127.

<sup>70</sup> arrêt du TF 2C\_457/2016 du 6 juin 2016.

<sup>71</sup> arrêt du TF 2A\_535/2003 du 28 janvier 2005.

une place à une nouvelle interprétation conceptuelle de l'imposition réelle à celle hypothétique, et ce même dans le domaine des revenus immobiliers.

Dans le cas d'une location à un proche, le rendement hypothétique ne peut ainsi uniquement être envisagé que si l'on peut supposer qu'il existe un usage personnel du propriétaire (sous réserve d'évasion fiscale). C'est autour de ce point clef que l'arrêt se concentre.

La juridiction inférieure avait retenu l'usage ou l'accord de prestations supplémentaires pour requalifier la différence de loyer non gagné comme un revenu de biens immobiliers. Compte tenu des contrats de sous-location existants, l'accès à l'immeuble par la propriétaire ou le sous-bailleur était limité autant factuellement que juridiquement. Tant le contrat de bail entre l'épouse et la société de son conjoint, que le contrat de sous-location entre cette dernière et les sous-locataires, sont des contrats de location de durée indéterminée. Non seulement la résiliation d'un tel contrat est soumise à un préavis de six mois (art. 266d CO), mais cette résiliation est qui plus est contestable (art. 271 al. 1<sup>er</sup> CO).

Ces conditions de bail excluent clairement la possibilité pour la propriétaire ou le sous-bailleur de se réserver une utilisation personnelle du bien.

On ne peut dès lors pas conclure qu'un loyer convenu, inférieur à la valeur locative imputée, conduit à la conclusion que le bien était destiné à un usage propre. Ainsi, le TF affirme que l'autorité inférieure doit être contredite sur ce point et exclu, à nouveau, une imposition hypothétique fondée sur l'art. 21 al. 1<sup>er</sup> let. b LIFD.

Dans une relation contractuelle entre proches et en l'absence d'évasion fiscale, le revenu est fixé en fonction du loyer effectif – même s'il est favorable – et non pas en fonction du loyer hypothétique que représente la valeur locative<sup>72</sup>. Cet arrêt, critiqué,<sup>73</sup> avait ouvert de manière périlleuse la porte à la reconnaissance d'une évasion fiscale de manière automatique dans le cas de loyer hypothétique plus haut que celui effectivement exigé<sup>74</sup>. La détermination d'une évasion fiscale basée sur cet écart a été quelque peu atténuée par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 28 janvier 2005<sup>75</sup>, où celui-ci précise la nature de la forme insolite propre à une évasion fiscale lorsque le loyer convenu est

---

<sup>72</sup> ATF 115 Ia 329.

<sup>73</sup> PETER LOCHER, in : Helbing Lichtenhahn Verlag, Kommentar [...] (DBG), 1<sup>re</sup> édition, Bâle, 2004, N 22 *ad* art. 21.

<sup>74</sup> BERNHARD ZWAHLEN, in : Zweifel/Athanas, Kommentar [...] (DBG), 2<sup>e</sup> édition, Bâle, 2008, N 9 *ad* art. 21.

<sup>75</sup> arrêt du TF 2A\_535/2003 du 28 janvier 2005.

insignifiant ou symbolique. Une référence, plus qu'une limite, circonscrit la définition de situation insolite pour ces cas. Lorsque le loyer convenu équivaut à moins de la moitié de la valeur du loyer hypothétique, il peut être reproché aux contribuables une économie d'impôt fautive.

Bien que l'instance inférieure avait justifié l'existence d'une évasion fiscale de manière succincte, le TF la rejoint sur ce point après avoir pourtant mené un raisonnement qui aurait pu laisser place à un autre dénouement. Les juridictions zurichoises s'appuient sur le fait que bien que l'épouse réalise une économie significative d'impôts, il n'existait aucune raison valable de soutenir la société de son époux. Le Tribunal fédéral retient que grâce à cette structure, le couple a pu transformer un loyer imposable en un amortissement non imposable. Cette structure est donc considérée comme insolite, disproportionnée et inappropriée aux circonstances économiques. Les trois éléments constitutifs de l'évasion fiscale étant réunis, l'évasion fiscale est retenue et le recours des époux rejeté.

## 2. *Commentaire*

Cet arrêt établit qu'en présence de loyers préférentiels accordés à des proches, l'évasion fiscale est à suspecter si le loyer est inférieur à la moitié de la valeur locative et si le propriétaire/bailleur conserve un certain accès au bien loué. Un tel accès fait défaut dans le cas de locaux commerciaux loués pour une durée indéterminée à une personne morale qui les a elle-même sous-loués à des tiers. Partant, il n'est pas possible de procéder à l'imputation de revenus correspondant à la valeur locative sur la base de l'art. 16 LIFD<sup>76</sup>. Toutefois, la transformation d'un loyer imposable en un amortissement non imposable est en tant que tel un acte constitutif d'évasion fiscale.

Nous notons également que l'absence de législation claire portant sur les loyers préférentiels entre proches crée un manque de prévisibilité et une insécurité juridique peu souhaitable. Cette jurisprudence est ainsi à saluer en tant qu'elle fixe des critères pour la détermination d'un loyer préférentiel admissible entre proches.

Cet arrêt peut également être mis en perspective avec le projet de la Commission de l'économie et des redevances du Parlement fédéral qui propose plusieurs pistes pour abolir, entièrement ou partiellement, la valeur locative et l'imposition de celle-ci. Les partisans de la suppression de la valeur locative avancent en premier lieu le fait que la valeur locative « augmente de manière fictive et injuste la charge fiscale

---

<sup>76</sup> ATF 146 II 97.

des propriétaires »<sup>77</sup> tout en favorisant leur endettement. Cet argument est soutenu par les statistiques, qui démontrent que les Suisses font partie des peuples les plus endettés au monde, notamment en raison de l'endettement hypothécaire conséquent des ménages. La Commission de l'économie et des redevances du Parlement fédéral, tentera de reposer la question au peuple dans son projet de réforme, 10 ans après avoir déjà échoué.<sup>78</sup>

## Commentaire par Daniel de Vries Reilingh

### *1. Considérants du Tribunal fédéral*

Vu le principe de la légalité, du point de vue du droit fiscal, il n'est pas pertinent de savoir si un contribuable aurait également pu obtenir des revenus plus élevés en tant que bailleur en adoptant un comportement « économiquement correct »<sup>79</sup>. Les revenus purement potentiels ou envisageables, non réalisés, demeurent ainsi en principe sans importance et ne doivent pas être pris en considération en tant qu'objet de l'impôt<sup>80</sup>.

Demeure cependant réservée l'évasion fiscale ; celle-ci est présumée en cas de loyer préférentiel à des proches lorsque le loyer s'élève à moins de la moitié de la valeur locative étant donné que dans ce cas l'on se trouve dans une situation proche d'une utilisation propre<sup>81</sup>. En l'occurrence, on n'est cependant pas dans un cas de loyer entre proches.

En l'espèce, le nouveau propriétaire (époux B.B.) a effectivement accordé des conditions préférentielles. Celles-ci ne justifient toutefois pas à elles seules une reprise car il faudrait en plus que l'objet reste « à sa disposition pour son propre usage ». La location, pour une durée indéterminée à la société D. SA, qui a elle-même conclu des contrats de sous-location de durée indéterminée, s'oppose d'emblée à un quelconque « usage propre ». Lorsqu'il y a utilisation par un tiers, et non pas une utilisation personnelle, l'application d'une imposition « souhaitable » basée sur l'art. 21 al. 1<sup>er</sup> let. b LFID est exclue<sup>82</sup>.

Le Tribunal fédéral a néanmoins reconnu l'évasion fiscale dans le cas présent. Ce qui est déterminant est l'élément suivant : les modalités contractuelles ont permis un apport de fonds d'environ CHF 105 000.– net. Cet apport pouvait être utilisé pour réduire le prêt de l'actionnaire

---

<sup>77</sup> 17.400 In. parl. CER-CE. Imposition du logement – changement de système.

<sup>78</sup> Matteotti 2019/20, pp. 149 ss.

<sup>79</sup> arrêt commenté, c. 2.3.2.

<sup>80</sup> arrêt commenté, c. 2.2.3.

<sup>81</sup> arrêt commenté, c. 2.4.1.

<sup>82</sup> arrêt commenté, c. 2.5.6.

d'un montant de CHF 1,2 mios. Cette structure a permis aux époux de convertir des loyers imposables en un amortissement non imposable. La forme juridique choisie n'est pas seulement insolite mais totalement inadaptée aux données économiques compte tenu de la disproportion entre le loyer et le revenu de la sous-location (élément objectif). La forme juridique choisie l'a été de manière abusive, uniquement dans le but d'économiser des apports qui auraient dû être effectués si les rapports de droit avaient été aménagés de manière appropriée (élément subjectif). Le procédé choisi aurait abouti à une notable économie d'impôts si les autorités de taxation l'avait admis (élément effectif). La construction juridique choisie a ainsi été considérée comme abusive<sup>83</sup>.

## 2. *Commentaire*

L'arrêt commenté est un cas classique d'un cas d'abus : l'actionnaire a renoncé à une partie du loyer dans le but de se faire rembourser son prêt qui aurait sinon été « perdu ». L'arrêt est également très intéressant s'agissant des développements au sujet des cas de loyer préférentiel accordé à des proches<sup>84</sup>. Le Tribunal fédéral précise également qu'en l'occurrence on n'est pas dans une telle situation, la société D. SA ne s'étant pas réservé l'usage ou la jouissance et ne pouvant donc plus disposer des biens immobiliers sous-loués<sup>85</sup>.

### **TF, 2C\_522/2018 du 15 avril 2020 [Dédution des contributions au « grand pilier 3a »] (Ruth Bloch-Riemer)**

#### *1. Faits*

A.A. et B.A. (ci-après « les contribuables »), résidents du Canton de Zurich, étaient des associés de la société en nom collectif B. Celle-ci a été transformée, par inscription de la transformation au registre du commerce le 30 juin 2014 mais fiscalement avec effet rétroactif au 31 décembre 2013, en B. SA, dont les contribuables étaient à nouveau devenus membres du Conseil d'administration. Les contribuables ont ouvert le compte de compensation pour indépendants auprès de la caisse de compensation et se sont affiliés le 1<sup>er</sup> juillet 2014 à une fondation collective LPP (2<sup>e</sup> pilier). La société leur a délivré un certificat de salaire pour toute l'année 2014.

En 2014, A.A. et B.A. ont versé des cotisations au 3<sup>e</sup> pilier A. Dans leur déclaration d'impôt 2014, les contribuables n'ont déclaré que des revenus

---

<sup>83</sup> arrêt commenté, c. 2.6.4.

<sup>84</sup> arrêt commenté, c. 2.5.2-2.5.4.

<sup>85</sup> arrêt commenté, c. 2.5.6.

provenant d'une activité lucrative dépendante. Pour les versements au 3<sup>e</sup> pilier A, ils ont fait valoir des déductions pour un montant total de CHF 31 038.– (dit « grand pilier 3a »). Dans la décision de taxation, l'administration fiscale du canton de Zurich n'a toutefois admis que la déduction pour le « petit pilier 3a » de CHF 6739.– par personne.

## 2. *Considérants*

Les contribuables ont fait valoir que, selon la jurisprudence actuelle du Tribunal fédéral, les critères applicables à l'AVS sont déterminants pour la qualification du travailleur selon la LPP et, partant, pour la limitation de la déduction pour le pilier 3a au « petit pilier 3a ». L'affirmation de l'autorité précédente, selon laquelle seul le point de vue fiscal est déterminant en l'espèce, que les contribuables ont exercé une activité salariée dès le début de la période fiscale 2014 et ne sont même pas passés d'une activité indépendante à une activité salariée, est contraire à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Les contribuables devaient donc être considérés comme des indépendants aussi bien aux fins de l'AVS que de la LPP jusqu'au jour précédant l'inscription au registre du commerce de B. SA le 30 juin 2014, et n'étaient pas soumis à l'obligation d'affiliation à la LPP avant cette date<sup>86</sup>.

Pour déterminer le revenu net, l'art. 33 al. 1<sup>er</sup> let. e de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990<sup>87</sup> prévoit que sont déduits du revenu les apports, les primes et les cotisations en vue de l'acquisition de droits contractuels issus de formes reconnues de prévoyance individuelle liée. L'art. 82 de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982<sup>88</sup> en relation avec l'art. 1 al. 3 de l'ordonnance sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance du 13 novembre 1985<sup>89</sup> prévoient qu'en font partie le contrat de prévoyance liée conclu auprès d'institutions d'assurance et la convention de prévoyance liée conclue avec des fondations bancaires. Sur la base de l'art. 82 al. 2 LPP, l'art. 7 OPP 3 précise la déductibilité fiscale des cotisations de la manière suivante: *« les salariés et les indépendants peuvent déduire de leur revenu, en matière d'impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes, leurs cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance dans la mesure suivante: par année, jusqu'à 8% du montant-limite supérieur fixé à l'art. 8 al. 1<sup>er</sup> LPP, s'ils sont affiliés à une institution de prévoyance au sens*

---

<sup>86</sup> arrêt commenté, c. 3.1.

<sup>87</sup> LIFD, RS 641.11.

<sup>88</sup> LPP, RS 831.40.

<sup>89</sup> OPP 3, RS 831.461.3.

de l'art. 80 LPP (let. a); par année, [...] au maximum jusqu'à 40 % du montant-limite supérieur fixé à l'art. 8 al. 1<sup>er</sup> LPP [...] (let. b) ».

Le TF devait donc examiner si, suite à la transformation de la société en nom collectif B. en B. SA, réalisée avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2014 sur le plan fiscal, la déduction selon l'art. 7 al. 1<sup>er</sup> let. a OPP 3 ou la déduction selon l'art. 7 al. 1<sup>er</sup> let. b OPP 3 pouvait être demandée.

Du point de vue du droit fiscal, en cas de transformation de sociétés de personnes en sociétés anonymes, il est régulièrement prévu, afin d'éviter l'établissement de comptes intermédiaires, de reprendre l'actif et le passif avec effet rétroactif à la date de clôture ordinaire du bilan et non pas à la date de l'inscription au registre du commerce. Du point de vue du droit fiscal, les contribuables exerçaient donc une activité lucrative dépendante dès le 1<sup>er</sup> janvier 2014<sup>90</sup>. Du point de vue du droit de l'AVS, en revanche, aucune transformation rétroactive n'est possible. Les associés en nom collectif continueront donc d'être considérés comme des personnes exerçant une activité lucrative indépendante jusqu'au moment de l'inscription de la société anonyme au registre du commerce. Du point de vue du droit de l'AVS, les contribuables étaient donc indépendants jusqu'au 1<sup>er</sup> juin 2014<sup>91</sup>. La circulaire de l'Administration Fiscale des Contributions (AFC) n° 18 « *Traitement fiscal des cotisations et prestations de prévoyance du pilier 3a* » du 17 juillet 2008 ne précise pas si l'AFC détermine si l'activité lucrative est dépendante ou indépendante du point de vue du droit fiscal ou si elle se fonde sur le statut AVS. L'indication selon laquelle les contrats de prévoyance pour des formes reconnues de prévoyance individuelle liée ne pourraient être conclus que par des personnes qui touchent un revenu d'une activité lucrative ou des allocations pour perte de gain soumis à l'obligation de cotiser l'AVS/AI, peut être interprétée en ce sens que l'AFC considère le statut AVS comme déterminant pour les notions d'activité lucrative dépendante ou indépendante<sup>92</sup>.

Conformément aux art. 81 ss LPP en relation avec l'art. 7 OPP 3, les salariés et les indépendants s'affilient en cours d'année à une institution de prévoyance au sens de l'art. 80 LPP peuvent, pour les cotisations aux contrats de prévoyance liée auprès d'institutions d'assurance et conventions de prévoyance liée auprès de fondations bancaires, bénéficier d'une réglementation *pro rata temporis* leur permettant de déduire chaque année jusqu'à 20 % du revenu de l'activité lucrative durant la période sans cotisation à une institution de prévoyance au sens de l'art. 80 LPP, mais au plus le montant-limite prévu à l'art. 7 al. 1<sup>er</sup>

---

<sup>90</sup> arrêt commenté, c. 4.3.1.

<sup>91</sup> arrêt commenté, c. 4.3.2.

<sup>92</sup> arrêt commenté, c. 4.4.1.

let. a OPP 3. Par conséquent, le TF a admis la déduction des contributions au « grand pilier 3a » jusqu'au 30 juin 2014 parce que les recourants se sont acquittés des contributions sociales comme indépendants jusqu'à cette date, la SA s'est affiliée auprès d'une institution de prévoyance professionnelle seulement depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2014, et la SA n'avait pas payé de contributions sociales pour les recourants pendant la période s'étendant du 1<sup>er</sup> janvier au 30 juin 2014.

Le recours pour violation des art. 81 ss LPP en relation avec l'art. 7 OPP 3 s'est ainsi avéré fondé. L'arrêt attaqué a été annulé et la cause renvoyée à l'Office cantonal des impôts de Zurich pour nouvelle taxation<sup>93</sup>.

### 3. *Commentaire*

Il n'est pas rare en pratique qu'une société de personnes se transforme en société anonyme avec effet rétroactif au niveau fiscal, de sorte que l'affiliation à l'AVS des anciens associés, qui commence lors de l'inscription de la SA, ne correspond pas au début, fiscalement parlant, de leur activité lucrative dépendante.

Le TF retient que l'assujetti anciennement indépendant peut néanmoins déduire ses contributions au « grand pilier 3a » si les trois critères définis dans son arrêt sont remplis. Ces critères sont les suivants : pour la période entre la transformation de la société à des fins fiscales et l'inscription au registre du commerce, la SA n'a pas payé de cotisation AVS pour l'(ancien) indépendant ; l'(ancien) indépendant était durant cette période affilié à une institution de prévoyance au sens de l'art. 80 LPP ; et la SA s'est affilié à une institution de prévoyance au sens de l'art. 80 LPP et a payé des cotisations pour l'(ancien) indépendant (seulement) à partir de l'inscription au registre du commerce.

Si les trois conditions sont remplies, l'ancien indépendant peut prétendre aux déductions au « grand pilier 3a », soit les montants prévus à l'art. 7 al. 1<sup>er</sup> let. b OPP 3.

## **TF, 2C\_743/2019 du 20 avril 2020 [Art. 16 al. 1<sup>er</sup> et 3, 20 al. 1<sup>er</sup> let a et b LIFD ; intérêts courus ; intérêt unique prépondérant sur un prêt ordinaire] (Aurélien Barakat)**

### 1. *Faits*

A. détient 7045 parts sociales de la société allemande B. Sàrl, avec siège en Allemagne. En novembre 2009, il a octroyé un prêt à B. Sàrl

---

<sup>93</sup> arrêt commenté, c. 5.2 ss.

d'un montant de CHF 4 200 000.– avec un intérêt rémunérateur de 9 % par année. Le contrat de prêt prévoit que le remboursement de la créance et des intérêts n'est échu qu'après l'écoulement de 10 ans suivant l'octroi du prêt, i.e. début novembre 2019.

Par contrat de vente du 19 novembre 2013, le contribuable a aliéné sa participation à la société B. Sàrl à une société tiers avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> juillet 2013. Le même jour, A a également cédé avec effet rétroactif sa créance à la même société. Le prix de vente comprenait l'intérêt couru jusque-là. Dans le cadre de sa déclaration 2013, A a indiqué qu'il n'avait pas déclaré les intérêts courus sur la créance découlant du prêt qu'il avait cédé.

L'Administration fiscale zurichoise a rajouté aux revenus ICC et IFD imposables du contribuable un montant de CHF 2 208 584.– au titre d'intérêts réalisés dans le cadre de la vente. Les deux instances zurichoises qui précèdent le Tribunal fédéral rejettent le recours du contribuable qui conteste l'imposition des intérêts courus au titre de revenu.

## 2. *Droit*

Le Tribunal fédéral souligne que la problématique examinée est celle de l'imposition à titre de revenu imposable ou de l'exonération du gain en capital privé au sens de l'art. 16 al. 3 LIFD. Le Tribunal fédéral rappelle que selon sa jurisprudence constante, l'exonération des gains en capital doit être considérée comme une exception appliquée avec retenue.

Notre Haute Cour rappelle premièrement que sont imposables tous les rendements de la fortune mobilière, au sens de l'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. a LIFD, en particulier les intérêts d'avoir de toute sorte, y compris les prêts, obligations d'emprunts, les créances provenant de dépôts bancaire et d'épargne, les papiers-valeurs, etc. L'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. b LIFD précise que sont également imposables les revenus provenant de l'aliénation ou du remboursement d'obligations à intérêt unique prédominant (« IUP », i.e. les obligations dont la part rémunératoire la plus importante – par opposition à la rémunération périodique – est la différence entre le prix d'émission et la valeur de remboursement). S'agissant de la qualification d'obligations, le Tribunal fédéral rappelle qu'il s'agit « des reconnaissances de dettes écrites se rapportant à des montants fixes, émises en plusieurs exemplaires, visant l'obtention collective de capitaux et qui servent au créancier de preuve pour faire valoir ou transférer la créance ».

Le Tribunal fédéral souligne ensuite que l'imposition des intérêts courus en cas d'aliénation d'une obligation IUP s'appuie sur la théorie de la source objective, selon laquelle la provenance d'une contre-prestation

pour la mise à disposition d'un capital n'est pas déterminante (débiteur du capital ou un tiers). Le résultat est qu'on considère dans ce cas qu'il s'agit d'un gain basé sur la vente d'un droit (lui-même constitutif d'un gain en capital). S'agissant des obligations qui ne sont pas rémunérées par un IUP, le Tribunal fédéral souligne que la doctrine applique la théorie de l'origine subjective, repris dans sa jurisprudence. Selon cette théorie, seules les prestations du débiteur en faveur du créancier sont assujetties en tant que rendement de fortune lorsqu'elles sont en rapport avec la dette et qu'elles n'en constituent pas un remboursement. En revanche, les prestations de tiers ne sont pas considérées comme du rendement imposable mais un gain exonéré.

S'agissant de l'application de l'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. a LIFD cette fois, le Tribunal fédéral renvoie dans un premier temps à sa jurisprudence selon laquelle c'est la théorie de l'origine subjective qui s'applique (à savoir que seules les prestations du débiteur sont traitées comme du revenu), indépendamment de la prépondérance de l'intérêt unique ou non. Se référant à un autre arrêt précédent, le Tribunal fédéral confirme également avoir retenu l'application de la théorie de la source objective pour les obligations IUP au sens de l'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. b et – indépendamment de la lettre a de cette disposition qui permettrait selon le Tribunal fédéral une imposition (quand bien même il admet par avant l'application de la théorie plaidant pour l'exonération) – l'exonération de l'intérêt couru des obligations sans IUP. Pour le Tribunal fédéral, cette exonération ne s'explique pas économiquement mais uniquement pour des raisons de technique de perception.

Il n'est pas contesté dans le cas d'espèce que les intérêts sont des intérêts courus et que le prêt ne peut pas être qualifié d'obligation. Ainsi, le Tribunal fédéral écarte l'application de l'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. b LIFD et ainsi cette base légale pour justifier l'application de la théorie de la source objective au cas d'espèce. Il examine ensuite si l'application de la théorie objective peut être retenue dans le cadre de l'application de l'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. a LIFD en recourant à une appréciation économique, en particulier compte tenu de l'importance de la rémunération à la fin du prêt par rapport à la rémunération totale. Ce faisant, il valide l'approche de l'instance précédente selon laquelle les obligations IUP cotées en bourse et les prêts à caractère de IUP ne sont pas fondamentalement différents et doivent être imposés de manière similaire.

En conclusion, le Tribunal fédéral conclut à ce qu'il convient d'étendre la règle posée par l'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. b LIFD s'agissant de l'imposition d'intérêts courus en cas de vente lorsque la rémunération de la créance visée par l'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let a LIFD revêt également un caractère de rémunération unique prépondérante.

### 3. *Commentaire*

L'argumentation du Tribunal fédéral ne nous paraît pas entièrement convaincante pour les raisons suivantes.

S'agissant de la distinction de la prépondérance entre la théorie de la source objective et la théorie de l'origine subjective, le seuil de 50 % fixé par l'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. b LIFD semble correspondre au seuil logique à partir duquel, pour les obligations IUP, l'importance de la rémunération provenant d'un tiers en cas de rachat (par opposition à celle de l'intérêt périodique du débiteur) devient prépondérante. Dans ce contexte, l'application de la théorie de la source objective semble se justifier et permet une imposition quand bien même la rémunération ne provient pas entièrement du débiteur (on introduit ainsi une exception). On peine ici à comprendre dans quelle mesure cette distinction – pourtant initialement opérée par le Tribunal fédéral – n'est pas retenue dans son analyse au profit d'une analyse fondée sur la praticabilité de l'impôt, qui s'explique difficilement à notre sens.

De plus, le renvoi à l'interprétation économique est peut-être trop rapidement analysé, lorsque ce dernier vient mettre en échec une distinction claire opérée par le législateur dans sa systématique légale. En effet, ce dernier a clairement retenu l'absence d'imposition d'intérêts courus en cas de vente de toutes sortes de prêts et obligations visées à l'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. a LIFD (théorie de l'origine subjective validée par le Tribunal fédéral), en réservant très spécifiquement le cas de l'imposition des intérêts courus liés à une obligation IUP à l'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. b LIFD. Une référence à un rattachement économique semble difficilement se justifier face à la règle claire posée par le législateur, lequel aurait simplement pu prévoir la distinction entre la théorie objective et subjective à l'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. a LIFD pour toute forme de créance. On comprend mieux la réticence du Tribunal fédéral d'exonérer un intérêt couru d'environ CHF 2.2 millions dans le cadre de la vente d'une créance ordinaire, lorsqu'on souligne qu'en l'espèce l'acquéreur est une personne morale et que cette exonération revêt un caractère définitif (une personne physique serait imposable sur l'entier du rendement final en 2019).

Cet arrêt rendu à 5 juges, mais qui ne semble curieusement pas être destiné à la publication, élargi très clairement la portée de la règle posée à l'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. b LIFD aux intérêts courus de toute formes de prêts, de créances provenant de dépôts bancaire et d'épargne, les papiers-valeurs, en plus des obligations (art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. a LIFD). Ce faisant, il semble rendre la lettre b de la disposition précitée sans objet, dès lors que la lettre a vise également les obligations.

**TF, 2C\_777/2019 du 28 avril 2020 [Prestation appréciable en argent ; renversement du fardeau de la preuve ; théorie du triangle entre associés d'une Sàrl] (Thierry Bornick)**

*1. Faits*

A.A. a constitué en 2004 la société C. Sàrl avec son frère B.A., société dont le but est l'exploitation d'une entreprise générale de construction et dont le capital social est de CHF 20000.-. A.A. est détenteur d'une large majorité des parts de C. Sàrl, à raison de CHF 19000.-, tandis que son frère B.A. détient des parts à hauteur de CHF 1000.-.

En 2016, l'Administration cantonale vaudoise des impôts (ci-après aussi : l'Administration) notifie à A.A. une décision de rappel d'impôt, de taxation définitive et de prononcé d'amendes pour les périodes fiscales 2004 à 2010 pour des prestations appréciables en argent non déclarées provenant de C. Sàrl, en lien notamment avec la rénovation de la maison de B.A et de son épouse. Par cette décision, les compléments d'impôts de A.A. sont fixés à CHF 371 519.60 et les amendes à CHF 193 150. A.A. forme une réclamation à l'encontre de cette décision et l'Administration admet celle-ci partiellement, en réduisant les compléments d'impôts à CHF 297 208.30 et les amendes à CHF 168 200.-. Tandis que la société C. Sàrl fait également l'objet d'une procédure en rappel d'impôt pour les mêmes prestations litigieuses, l'Administration motive sa décision sur réclamation en renvoyant aux considérations développées dans la décision sur réclamation visant la société C. Sàrl.

A.A. recourt auprès du Tribunal cantonal puis, n'obtenant pas gain de cause, agit par la voie du recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral. Il se plaint notamment d'une violation de l'interdiction de l'arbitraire, en invoquant que l'arrêt attaqué renvoie à la décision sur réclamation qui elle-même contient des conclusions relatives à la procédure relative à la société C. Sàrl. Le recourant se prévaut aussi de violations du droit fédéral en soutenant notamment que les montants repris dans le chapitre fiscal de la société au titre de distribution dissimulée de bénéfice ne constituent pas un avantage appréciable en argent imposable et, en outre, qu'une partie de la reprise n'aurait pas dû être effectuée à son égard mais auprès de son frère B.A.

*2. Droit*

Le Tribunal fédéral examine d'abord le grief de l'arbitraire, respectivement la question de savoir si l'arrêt attaqué (relatif à la procédure en reprise d'impôt de l'actionnaire A.A) pouvait valablement se référer aux considérants de l'autre arrêt cantonal (portant sur la reprise d'impôt de la société C. Sàrl). Le TF retient que ce renvoi était

formulé clairement dans l'arrêt attaqué, que A.A. avait reçu le jugement de la société au titre d'administrateur de celle-ci et que, au demeurant, il n'avait pas exposé en quoi les faits retenus dans cet arrêt auraient été incomplets. Ce grief est donc rejeté. Le Tribunal fédéral mentionne ensuite son propre arrêt du même jour relatif au rappel d'impôt de la société C. Sàrl<sup>94</sup> et souligne le fait qu'il n'a pas constaté de violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire dans le jugement cantonal notifié à C. Sàrl<sup>95</sup>.

Le Tribunal fédéral revient sur sa jurisprudence<sup>96</sup> concernant les avantages appréciables en argent provenant de participations et rappelle les conditions pour que ceux-ci soient soumis à l'impôt sur le revenu pour son détenteur<sup>97</sup>. Dans ce cadre, il rappelle que la reconnaissance fiscale d'une distribution dissimulée de bénéfice pour la société ne constitue pas nécessairement un avantage appréciable en argent pour l'actionnaire, respectivement qu'il n'existe pas de « véritable automatisme de taxation ». Le Tribunal fédéral relève néanmoins que, dans cette situation et en dérogation aux règles habituelles relatives au fardeau de la preuve, il appartient au détenteur de parts qui est organe de la société de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'administration fiscale<sup>98</sup>. A défaut, l'administration fiscale est en droit d'admettre que la reprise dont l'imposition est entrée en force pour la société est également justifiée dans le chapitre fiscal de l'actionnaire<sup>99</sup>. Le Tribunal fédéral rappelle enfin que la théorie du triangle s'applique dans tous les cas lorsque la participation appartient à la fortune privée du détenteur de parts et que la prestation est versée à une personne proche<sup>100</sup>.

En l'espèce, le Tribunal fédéral se réfère à son autre arrêt du même jour concernant le chapitre fiscal de C. Sàrl<sup>101</sup> dans lequel il a jugé que c'est à bon droit que les dépenses litigieuses avaient été ajoutées au bénéfice de cette société. Dès lors que le fardeau de la preuve est renversé dans cette situation, il appartient à A.A. de démontrer que les prestations reçues ne constituent pas un avantage appréciable en argent, ce que le recourant ne parvient pas à faire. Le Tribunal fédéral rejette donc le grief du recourant<sup>102</sup>.

---

<sup>94</sup> cf. arrêt du TF 2C\_775/2019 du 28 avril 2020, c. 3.2.

<sup>95</sup> arrêt commenté, c. 3.2.

<sup>96</sup> cf. notamment ATF 140 II 88 c. 4.1 p. 91 ss; ATF 138 II 57 c. 2.2 p. 59 ss et ATF 119 Ib 116 c. 2 p. 119.

<sup>97</sup> art. 20 al. 1 let. c LIFD.

<sup>98</sup> cf. arrêt du TF 2C\_30/2010 du 19 mai 2010, c. 2.3.

<sup>99</sup> arrêt commenté, c. 5.3.2.

<sup>100</sup> arrêt commenté, c. 5.3.3 et réf. citées.

<sup>101</sup> arrêt TF 2C\_755/2019 du 19 mai 2010, c. 7.3.

<sup>102</sup> arrêt commenté, c. 6.2.

Enfin, A.A. soutient qu'une partie de la distribution dissimulé de bénéfice avait profité à son frère B.A. et qu'elle devait être donc reprise auprès de ce dernier. En effet, certains montants avaient été affectés à des travaux sur l'immeuble de B.A. et de son épouse, alors que B.A. est aussi associé de C. Sàrl. Le Tribunal fédéral rejette également ce dernier grief en arguant que l'immeuble rénové était propriété du couple et non de B.A. individuellement, que le recourant est détenteur largement majoritaire des parts de C. Sàrl et qu'il était très vraisemblablement le seul dirigeant et le seul habilité à effectuer des retraits sur le compte bancaire de la société<sup>103</sup>.

Le Tribunal fédéral prononce le rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt cantonal et communal.

### 3. *Commentaire*

Bien que le Tribunal fédéral rappelle qu'il n'y a pas d'automatisme de taxation entre, d'une part, le traitement fiscal d'une distribution dissimulée de bénéfice du point de vue de la société de capitaux et, d'autre part, l'imposition des prestations appréciables en argent du point de vue de l'actionnaire, on constate dans cet arrêt de nombreuses interactions entre les deux procédures, et cela déjà au moment de la procédure administrative auprès de l'Administration cantonale vaudoise des impôts. En l'espèce, il est palpable que la procédure de reprise relative à la société C. Sàrl a impacté la qualification de prestation appréciable en argent pour l'actionnaire, notamment pour la question du renversement du fardeau de la preuve. La porosité des procédures peut se justifier à notre sens compte tenu du fait que l'actionnaire était également administrateur de C. Sàrl et qu'il était donc impliqué dans les deux volets de la reprise d'impôt. Pour l'hypothétique éventualité dans laquelle le bénéficiaire de la prestation litigieuse ne serait pas impliqué dans la procédure de reprise de la société distributrice, le renversement du fardeau de la preuve serait selon nous moins évident à justifier. On devrait alors suivre le principe de l'art. 8 CC qui s'exprime en matière fiscale dans le sens que c'est à l'autorité qu'il revient de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, le contribuable supportant le fardeau de la preuve des seuls éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale<sup>104</sup>. En tout état de cause, il appartient en principe à l'autorité de démontrer que les conditions de l'imposition des prestations appréciables en argent sont réalisées puis,

---

<sup>103</sup> arrêt commenté, c. 7.2.

<sup>104</sup> arrêts TF 2C\_109/2015 et 2C\_110/2015 du 1<sup>er</sup> septembre 2015, c. 4.1 et réf. citées.

le cas échéant, au contribuable de renverser cette présomption selon son devoir de collaboration<sup>105</sup>.

L'arrêt commenté peut enfin surprendre quant à l'identification du bénéficiaire de la prestation appréciable en argent, plus précisément à l'endroit de l'application de la théorie du triangle au cas d'espèce. Pour rappel, une partie des prestations appréciables en argent a directement bénéficié à B.A., frère du recourant qui est aussi associé de C. Sàrl, pour les travaux sur son immeuble dont il était copropriétaire avec son épouse. C'est donc auprès de B.A. que cette part aurait pu être imposée, dès lors que B.A. est personnellement un associé de C. Sàrl, nonobstant toute application de la théorie du triangle impliquant A.A. On se souvient notamment d'une jurisprudence par laquelle la théorie du triangle n'avait pas été appliquée pour une prestation versée au fils d'un actionnaire car celui-ci était lié à la société par un contrat de travail<sup>106</sup>. En mettant ces jurisprudences en perspective, on ne saisit guère comment A.A. – et non son frère B.A. – peut être imposé sur la prestation litigieuse dans le cas d'espèce. Le Tribunal fédéral justifie notamment ce traitement par l'argument « qu'à l'époque des faits, les montants en cause étaient destinés à la rénovation d'une maison qui était propriété du couple que formaient B.A. et son épouse et non pas [de B.A.] individuellement ». Cet argument ne nous convainc pas dans la mesure où, dans l'absolu, il se serait alors plutôt agi d'appliquer la théorie du triangle à B.A. et à son épouse plutôt que d'impliquer le recourant dans cette fiction fiscale. L'application de la théorie du triangle entre deux associés d'une société distributrice doit ainsi interpeler. On peut légitimement se demander si cette approche est nécessaire ou si, au contraire, cette jurisprudence engendre inutilement une certaine insécurité juridique.

## **TF, 2C\_866/2019 du 27 août 2020 [Impôt sur la fortune ; évaluation de titres non cotés] (Fabien Liégeois)**

### *I. Faits*

A., marié, détient l'intégralité du capital-actions de « A.A. SA » (la Société), laquelle exploite une étude d'avocats à Genève. La Société n'est pas cotée en bourse. Dans leur déclaration d'impôt 2008, les époux ont déclaré les titres de la Société à leur valeur nominale, soit 100 000 fr.

Dans sa décision de taxation, l'AFC-Ge a retenu une valeur fiscale d'environ 7 000 000 fr. pour les actions. Pour ce faire, elle a tenu compte

---

<sup>105</sup> cf. XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 5<sup>e</sup> éd., Bâle, 2021, N 59 ad § 10.

<sup>106</sup> arrêt du TF du 12 octobre 1992, in: RDAF 1995 p. 44.

du double de la valeur de rendement de la Société, « sous déduction de la moitié de la perte reportée ».

Les époux contestent cette décision : ils estiment que seule la valeur comptable de la Société aurait dû être prise en considération. Sur réclamation, l'AFC-Ge évalue les actions à environ 8 000 000 fr. (moyenne entre la valeur substantielle [0] et la valeur de rendement [16 000 000] prise une seule fois).

Mécontents de la décision sur réclamation, les époux changent leur fusil d'épaule sur recours puisqu'ils demandent que la Société soit évaluée sur la base de la valeur de ses fonds propres au 31 décembre 2008. Les instances cantonales genevoises rejettent les recours des époux qui se tournent vers le Tribunal fédéral.

## 2. *Droit*

Le différend porte sur l'estimation de la valeur des actions de la Société, dont A. est l'actionnaire unique, pour 2008. Si la marge de manœuvre des cantons est importante en la matière, la valeur de rendement ne peut être prise en considération que de manière appropriée (art. 14 al. 2 LHID). Elle ne saurait justifier n'importe quel écart avec la valeur vénale. Le Tribunal fédéral ne revoit que les griefs de nature constitutionnelle, dûment invoqués et motivés<sup>107</sup>. Son pouvoir de cognition est donc limité.

La Circulaire CSI 28 prévoit une méthode d'estimation générale des titres non cotés en bourse qui s'applique aux sociétés commerciales, industrielles et de services. Selon la méthode dite « des praticiens », la valeur des titres correspond en principe à la moyenne pondérée entre la valeur de rendement doublée et la valeur intrinsèque déterminée selon le principe de la continuation. Il existe cependant des exceptions, en particulier pour les sociétés dont la valeur dépend de « la performance individuelle de l'actionnaire ». C'est le cas lorsque le rendement de l'entreprise repose exclusivement ou presque sur la performance de la personne qui en détient tous les droits ou la majorité. Il faut dès lors que la valeur créée par l'entreprise procède uniquement du détenteur d'une participation majoritaire et que l'entreprise n'emploie pas d'autres personnes que celles « occupées à des tâches d'administration et de logistique »<sup>108</sup>. A ces conditions, l'entreprise peut demander une pondération simple de la valeur de rendement, et non double. En l'espèce, les recourants ont bénéficié de cette méthode d'évaluation.

---

<sup>107</sup> arrêt commenté, c. 4.1.

<sup>108</sup> arrêt commenté, c. 4.5.

Le Tribunal fédéral souligne que la valeur élevée des titres (environ 8 000 000 fr.) tient notamment au fait que l'actionnaire unique a renoncé à se verser un salaire en 2007 et 2008. Si la Société lui avait versé une rémunération, sa valeur de rendement (et, par voie de conséquence, sa valeur fiscale) aurait fortement baissé. L'évaluation des titres n'apparaît ainsi pas sans lien avec la réalité ; elle est étroitement liée à la décision économique de A. de ne pas percevoir de salaire<sup>109</sup>.

Le Tribunal fédéral rejette donc le recours.

### 3. *Commentaire*

Cette décision était attendue. Elle ne laissera pas d'emporter son lot de déçus. C'est compréhensible. Pourtant, nous sommes d'avis que le Tribunal fédéral ne s'y est pas trompé. Avant de dire pourquoi, commençons par évoquer ce qui peut gêner.

Il semble en effet défendable de soutenir qu'un tiers n'aurait pas forcément offert à cet avocat-actionnaire un montant correspondant à la valeur fiscale retenue en l'espèce pour reprendre son étude. L'homme étant le principal artisan de son succès, il est légitime de penser que le sort de cette entreprise est intimement lié à celui de son principal animateur. Selon les termes de l'art, il s'agit d'une société « avec valeur de rendement inaliénable ». Dans la profession, certains disent que « l'avocat entre nu et sort nu ». Si la formule n'est pas toujours vraie, elle semble pertinente *in casu*. Mais alors pourquoi le Tribunal fédéral a-t-il donné tort au recourant ?

Nous envisageons deux raisons.

D'abord, son pouvoir de cognition était limité puisque la LHID ne prescrit pas de méthode précise pour déterminer la valeur vénale. Le Tribunal fédéral respecte donc la marge de manœuvre dont disposent les cantons. Ensuite, la *situation* a dicté la solution : en l'occurrence, l'avocat-actionnaire a renoncé à se verser un salaire au cours de la période examinée (2008) et au cours de la précédente (2007). Cette politique salariale, que personne ne lui a imposée, a eu pour effet d'augmenter mécaniquement la valeur de rendement de la Société (moins de charges = plus de bénéfices). Force est en outre de constater que ce contribuable, en tant qu'actionnaire unique, pouvait avoir intérêt à se verser un dividende au lieu d'un salaire. Chacun connaît l'*avantage* que peut offrir cette stratégie du point de vue de l'impôt sur le revenu et des assurances sociales. La même stratégie présente néanmoins quelque *inconvenient* sous l'angle de l'impôt sur la fortune. On ne peut pas gagner sur tous les tableaux. L'arbitrage auquel a voulu se livrer le contribuable n'a pas

---

<sup>109</sup> arrêt commenté, c. 6.2.4.

échappé au Tribunal fédéral qui relève que «la valeur élevée des titres est ainsi une conséquence du choix économique voire fiscal en lien avec l'imposition de leur revenu que les recourants ont adopté»<sup>110</sup>. Compte tenu des circonstances, cette décision apparaît donc fondée.

Le principe de praticabilité administrative explique au demeurant qu'il faille parfois recourir à des solutions schématiques en matière fiscale, en particulier s'agissant d'évaluation. Faute de mieux, l'évaluation des titres non cotés repose actuellement sur des méthodes qui regardent vers le passé (méthode des praticiens) ou le futur (*discounted cash-flow*). Qu'elles soient statiques ou dynamiques, ces méthodes ne sont que des approximations. La méthode des praticiens, même ajustée, peut ainsi, selon les circonstances, heurter le sentiment de justice et d'équité. Tel n'est pas le cas dans cette affaire de «*solo practitioner*» qui s'est lui-même privé de salaire. En revanche, cette décision ne saurait exclure que le *même* problème appelle, dans d'*autres* circonstances, une réponse *différente*. Le droit naît du fait.

**TF 2C\_346/2020 du 7 octobre 2020 [Art. 16 al. 1<sup>er</sup> LIFD ; utilisation de la méthode mixte dans le cadre de l'estimation du revenu ; abandon de créance par une banque commerciale dans une situation de surendettement] (Aurélien Barakat)**

*1. Faits*

Dans le cadre de leur déclaration fiscale 2010, les époux A et B, résidents fiscaux zurichois, déclarent un revenu imposable de CHF 0 ainsi qu'un surendettement de CHF 2 748 447.– pour leur fortune. L'Administration fiscale zurichoise demande alors aux contribuables l'origine de la baisse de l'endettement de CHF 482 000.– par rapport à l'année 2009. En l'absence de réponse des contribuables, l'Administration ajoute aux revenus imposables un montant de CHF 620 000.– et émet des bordereaux de taxation y relatifs. Les contribuables contestent la décision de l'Administration et, faute de succès devant les instances précédentes, portent l'affaire jusqu'au Tribunal fédéral.

*2. Droit*

A titre liminaire, le Tribunal fédéral souligne que c'est pour la première fois devant ce dernier que les contribuables ont relevé qu'une part importante des revenus qui leur sont imputés proviennent,

---

<sup>110</sup> arrêt commenté, c. 6.2.4.

parmi d'autres éléments, d'une remise de dette de la part de plusieurs créanciers, dont leur banque pour CHF 369 369.20. Sur ce point, le Tribunal fédéral rappelle qu'il ne peut *a priori* revoir des éléments de faits soulevés pour la première fois.

Dans un premier temps, le Tribunal fédéral analyse et confirme la pratique constante des autorités fiscales zurichoises s'agissant de la méthode dite « mixte » lorsqu'elles ne disposent pas d'informations suffisantes pour évaluer les revenus et le patrimoine de contribuables. Le premier élément de cette méthode est l'analyse de l'évolution de la fortune du contribuable entre la période fiscale actuelle et la dernière période fiscale. Le deuxième élément est l'ajout des dépenses de train de vie présumé des contribuables. Se référant à l'analyse des instances précédentes et en rappelant que son pouvoir d'examen est limité dans de tels cas, le Tribunal fédéral a confirmé que l'estimation de revenus additionnels non déclarés n'était pas arbitraire.

Dans un second temps et s'agissant plus spécifiquement de la question de l'abandon de créances de la part de la banque en faveur des contribuables pour un montant de CHF 369 369.20, le Tribunal fédéral rappelle qu'il a été amené à trancher ce cas par le passé. Se référant à sa jurisprudence précédente, le Tribunal fédéral a ainsi confirmé l'ATF 142 II 197 dans lequel il a retenu qu'un abandon de créances constituait un revenu imposable au sens de la théorie générale de l'accroissement du patrimoine prévue par l'art. 16 al. 1<sup>er</sup> LIFD.

Partant, le Tribunal fédéral rejette le recours des contribuables.

### 3. *Commentaire*

Cet arrêt du Tribunal fédéral rappelle plusieurs principes maintes fois validés, notamment l'utilisation de la méthode mixte en cas de taxation par estimation.

Il confirme également son arrêt précédent s'agissant de la question de l'abandon de créances d'une banque et de l'imposition du montant abandonné au titre de revenu, malgré la critique d'une part de la doctrine. Sur ce point et à notre avis, la solution du Tribunal fédéral est effectivement critiquable.

S'il faut admettre que la théorie de l'accroissement du patrimoine est très pertinente en tant que principe général d'imposition pour l'imposition du revenu au sens de l'art. 16 al. 1<sup>er</sup> LIFD, elle connaît certains défauts. En effet, elle peut mener à des cas, comme celui d'espèce, où le caractère très « comptable » de cette approche amène à une solution qui ne correspond pas à la réalité économique et ne permet pas de tenir adéquatement compte de la capacité contributive du contribuable.

Lorsqu'une banque commerciale, ou tout autre tiers commercial, accepte de procéder à une remise de dette en faveur d'un contribuable personne physique, ce créancier amortit sa créance compte tenu du fait que cette dernière a perdu toute valeur commerciale et ne pourra très vraisemblablement plus être récupérée dans le futur. Dans la même logique, il serait difficilement admissible qu'une telle remise de dette puisse être qualifiée de donation compte tenu du fait qu'il n'y a pas d'appauvrissement de la banque, pour laquelle la créance n'a quasi plus aucune valeur. De plus, force est également de constater que la contribuable, dans l'incapacité de rembourser, n'est pas véritablement enrichie par l'abandon du prêt et que sa capacité contributive n'est en réalité pas améliorée à cause de son surendettement persistant. Dans l'arrêt cité par le Tribunal fédéral, ce dernier avait ainsi reconnu la violation du principe de la capacité contributive mais l'avait considérée « guérie » par le droit de demander une remise ultérieurement (cette solution posant elle-même différents problèmes, notamment celui de la séparation des pouvoirs).

Si la théorie de l'accroissement du revenu ne peut pas être remise en cause sur la base de ce seul cas, cette situation (quand bien même elle est rare) devrait pouvoir être exceptionnellement corrigée afin de mieux tenir compte de la réalité économique et du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Si des principes généraux du droit (abus de droit et évasion fiscale) ou des principes constitutionnels (*venire contra factum proprium*) permettent dans des cas très particuliers de corriger le résultat de l'application de la loi lorsque ce dernier mène à des résultats manifestement choquants (au détriment des intérêts du contribuable), alors un résultat choquant doit, à notre sens, également pouvoir exceptionnellement être corrigé par application de principes généraux ou constitutionnels du droit en faveur du contribuable (nous proposons l'interdiction du traitement fiscal manifestement inéquitable).

**TF, 2C\_234/2020 du 10 novembre 2020 [Transfert d'une entreprise de personnes à une société de capitaux : respect du délai de blocage de 5 ans] (Thierry De Mitri)**

*1. Faits*

Monsieur A., qui était à la tête d'une exploitation agricole sous la forme d'une raison individuelle, décide de procéder à la transformation de son entreprise individuelle en la transférant à une société de capitaux. Cette restructuration est effectuée en juin 2011.

En date du 7 mars 2013, Monsieur A. et son épouse, d'une part, et leurs enfants, d'autre part, signent un pacte successoral prévoyant notamment que la société issue de la restructuration, dénommée C. SA, soit vendue le 30 juin 2016 par contrat séparé pour un montant de CHF 3 351 817.–. Ce prix correspond à la valeur vénale admise par les cohéritiers.

Le 28 juin 2016, comme prévu par le pacte successoral, Monsieur A. et son fils ont conclu un contrat de vente portant sur l'intégralité de la vente des actions de la société C. SA pour le prix de CHF 1 730 817.– correspondant au prix d'acquisition prévu de CHF 3 351 817.– déduction faite d'une reprise de dette de CHF 685 000.– et d'un dividende distribué par la société au vendeur en 2016 de CHF 936 000.–.

Par décision du 8 mars 2018, les autorités fiscales compétentes ont adressé un rappel d'impôt pour la période fiscale 2011. Entre autres redressements, les autorités fiscales estiment que la conclusion du pacte successoral constitue un cas d'aliénation entraînant la violation du délai de blocage de 5 ans prévu par l'art. 19 al. 2 LIFD. Par ailleurs, de l'avis du fisc, cette opération réunit à tout le moins les conditions d'une évasion fiscale.

Il se pose dès lors la question au TF de savoir si la conclusion du pacte successoral en date du 7 mars 2013, soit deux ans après la transformation de l'entreprise individuelle en société de capitaux, constitue un cas d'aliénation au sens de l'art. 19 al. 2 LIFD dans le délai de blocage de 5 ans entraînant l'imposition des réserves latentes transférées dans C. SA.

## 2. *Droit et commentaire*

Dans un premier temps, le TF relève que la restructuration a été effectuée en respectant les conditions légales permettant le transfert d'une entreprise de personnes vers une société de capitaux en neutralité fiscale. À toutes fins utiles, notre Haute Cour rappelle que cette restructuration peut être effectuée sans conséquence fiscale si cumulativement les conditions suivantes sont remplies : (i) les éléments commerciaux sont repris à la dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu, (ii) l'assujettissement aux impôts en Suisse est maintenue, (iii) la fortune commerciale transférée constitue une exploitation ou une partie distincte d'exploitation et (iv) les droits de participation de la société de capitaux reprenante ne sont pas aliénés dans les 5 ans suivant la transformation<sup>111</sup>.

---

<sup>111</sup> art. 19 al. 2 LIFD.

Dans le cas d'espèce, seule demeure la question de savoir si la conclusion d'un pacte successoral constitue un cas d'aliénation dans le délai de cinq ans entraînant une imposition en rappel d'impôt au sens de l'art. 19 al. 2 LIFD.

Reprenant les travaux préparatoires concernant la condition du délai de blocage de cinq ans, le TF précise que ce délai est désormais objectif et ne doit plus répondre à des considérations liées à l'évasion fiscale. Il s'agit « *d'un concept légal de réalisation* ». Lorsqu'une société est transformée en société de capitaux, le report de l'impôt suppose que l'entrepreneur reste engagé dans l'entreprise. La violation de cette condition ne doit pas être examinée au regard des intentions du vendeur. Les considérations ayant conduit à la vente de la société de capitaux avant l'échéance du délai de blocage de cinq ans ne sont pas pertinentes (maladie, empêchement, décès, etc.).

De leur côté, les autorités fiscales compétentes soutiennent que la signature d'un pacte successoral permet de différer le moment de la réalisation du revenu à la guise du vendeur. Le fait d'avoir exécuté le contrat de vente à l'issue du délai de blocage ne permet pas de considérer qu'il n'y a pas eu réalisation des réserves latentes. C'est donc au moment de la conclusion du pacte successoral que les réserves latentes ont été transférées même si les actions n'ont pas fait l'objet d'une cession sur le plan juridique et formel. Enfin, les autorités compétentes estiment que le critère de la diminution du patrimoine n'est pas pertinent dans l'analyse de la notion d'aliénation contenue à l'art. 19 al. 2 LIFD.

Ils se pose en définitive la question de savoir à quel moment est intervenue l'aliénation des actions par Monsieur A. : est-ce au moment de la signature du pacte successoral en date du 7 mars 2013, soit avant l'échéance du délai de 5 ans ? Ou est-ce au moment de la conclusion du contrat de vente le 28 juin 2016 avec le fils de Monsieur A., à savoir postérieurement à l'échéance du délai de blocage de 5 ans ?

Selon notre Haute Cour, il y a aliénation lorsque l'ayant-droit se dessaisit d'une valeur patrimoniale en faveur d'un tiers en échange d'une rétribution. Or, il n'y a pas dessaisissement contre rétribution et, partant, aliénation lorsque l'actionnaire reste en possession de ses droits de participation et demeure engagé dans l'entreprise. Le TF relève que, pendant la période du délai de blocage et jusqu'à la conclusion du contrat de vente, Monsieur A. a continué à percevoir les dividendes versés par la société C. SA et a conservé son statut d'administrateur unique. Il s'est donc comporté comme l'ayant-droit de la société à tout point de vue.

Autre aspect intéressant, le TF est d'avis que le fait d'avoir fixé le prix de vente dans le pacte successoral n'avait que pour vocation de

régler la succession dans les meilleures conditions possibles, dans la mesure où les enfants de Monsieur A. étaient parties intégrantes au pacte successoral. Cette manière de procéder avait pour objectif de régler facilement le partage successoral. De ce fait, le pacte successoral ne constitue pas un acte d'aliénation dès lors (i) que Monsieur A. demeurait propriétaire de ses actions, (ii) qu'il n'avait perçu aucune rétribution de son fils et (iii) qu'il avait maintenu sa position dominante dans la société.

Enfin, le TF conclut en estimant qu'il n'y a pas de place pour les éléments constitutifs de l'évasion fiscale au motif que la condition du délai de blocage de cinq ans est purement objective. Le TF rejette également la possibilité de l'acte simulé au sens de l'art. 18 CO puisque Monsieur A. a maintenu sa position jusqu'à la date effective de la vente des actions.

Cet arrêt, dont les conclusions doivent être approuvées sans réserve, est intéressant à plus d'un titre. En premier lieu, cet arrêt apporte des clarifications bienvenues concernant la notion d'aliénation au regard de la condition du délai de blocage prévue par l'art. 19 al. 2 LIFD. Ainsi, la notion d'aliénation est intimement liée à celle du dessaisissement. Il apparaît que le TF semble subordonner la réalisation de la condition de l'aliénation à une permutation d'actifs dans laquelle une diminution du patrimoine du vendeur est compensée contre la remise d'une rétribution (par exemple sous la forme d'une somme d'argent). Bien que cette question n'ait pas été l'objet de cette jurisprudence, il convient de souligner que cette permutation d'actifs – après l'échéance du délai de blocage de cinq ans – a conduit à la réalisation d'un gain en capital exonéré d'impôts pour le vendeur<sup>112</sup>.

Ensuite, une lecture attentive de l'arrêt permettrait de conclure que le titulaire d'une entreprise de personnes pourrait conclure un contrat ou un engagement visant à transmettre son entreprise – à l'échéance du délai – à la condition que l'entrepreneur conserve effectivement ses actions et tous les droits liés (droit patrimoniaux, droits sociaux), qu'il reste engagé dans l'entreprise jusqu'à la fin du délai de blocage et qu'il ne perçoive pas de rétributions liées à l'engagement pris durant le délai de blocage.

Enfin, le TF semble exclure que la condition du délai de blocage puisse être appréhendée sous l'angle de l'évasion fiscale dès lors que cette condition est purement objective. Il est vrai que les raisons conduisant l'entrepreneur à violer le délai de blocage de cinq ans importent peu et que le respect de cette condition doit être poursuivi par les héritiers si l'entrepreneur devait décéder pendant le délai de

---

<sup>112</sup> art. 16 al. 3 LIFD.

blocage. Est-ce à dire qu'il n'y a désormais plus de place pour l'évasion fiscale ? Cette conclusion peut sembler hâtive dès lors que le TF a pu démontrer dans d'autres circonstances qu'il pouvait retenir l'évasion fiscale dans certaines opérations dont les conditions sont réputées avoir été objectivées<sup>113</sup>. À notre sens, s'il est clair que l'objectivation des conditions rend nettement plus ardue la démonstration par les autorités fiscales de la présence d'un cas d'évasion fiscale, il n'en demeure pas moins que celle-ci devrait être possible dans la mesure où il est démontré qu'un contribuable abuse de son droit et viole ainsi les règles de la bonne foi<sup>114</sup>.

Cela étant dit, il apparaît également que cet arrêt permet d'ouvrir des perspectives tout à fait réjouissantes dans le cadre de la transmission d'entreprises. Sous réserve d'abus, il devrait donc être possible d'envisager les modalités d'un engagement de cession ou de transmission pendant le délai de blocage dans la mesure où l'entrepreneur ne se trouve pas dans une situation de dessaisissement de ses actions, continue d'avoir une position dominante jusqu'à la vente de ses droits de participation à l'expiration du délai de blocage et ne perçoit pas de rétributions liées à l'engagement. En pratique, cette situation correspond bien à la volonté de l'entrepreneur désireux de remettre son entreprise.

## **TF, 2C\_419/2020 du 23 novembre 2020 [Commerce professionnel d'immeubles et produit d'activité lucrative indépendante – Gain en capital privé exonéré] (Fanny Combe)**

### *1. Faits*

A., ingénieur civil de profession, acquiert en 1978 une parcelle sur le cadastre de la commune de E. En 1980, dans le cadre d'un partage, la parcelle a été attribuée en propriété commune à A. et F. (entrepreneur indépendant dans le génie civil). En 1981, une maison d'habitation ainsi qu'un garage ont été construits sur cette parcelle. Le 25 février 2016, A. et F. ont vendu le bien immobilier et la part revenant à A. était de CHF 1 453 000.–. En 1979, A. a acquis une seconde parcelle avec F. et H. (collaborateur dans un cabinet d'architecte) auprès du cadastre de la commune de C. En 1987, sur la parcelle, une villa, un jardin d'hiver et un garage ont été construits ainsi qu'en 2002 une piscine, un local de filtration et un vestiaire. A la suite de deux actes de partage,

---

<sup>113</sup> comme en cas de transposition dans un arrêt du TF du 26 octobre 2017, 2C\_168/2017 dans lequel l'évasion fiscale a été admise ou l'arrêt 2C\_681/2018, 2C\_692/2018 du 16 janvier 2020 dans lequel le TF a réfuté l'évasion fiscale mais en a examiné les conditions.

<sup>114</sup> art. 2 al. 2 CC.

A. est devenu seul propriétaire de l'immeuble qu'il a vendu à des tiers en 2014 pour un montant de CHF 2'600'0000. Après dépôt de ses déclarations fiscales 2014 et 2016, l'Administration fiscale cantonale genevoise a considéré que les bénéfices de la vente des immeubles sis sur la commune de C. ainsi que sur la commune de E. constituaient des revenus provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante ce qui a eu pour effet de considérablement augmenter le revenu imposable de A. pour les années fiscales 2014 et 2016. Après s'être fait débouté par les différentes instances inférieures, A. interjette un recours au TF.

## 2. *Droit*

La question centrale mise en lumière par cet arrêt du Tribunal fédéral est de déterminer si le gain dégagé par la vente des immeubles sis sur la commune de E. et de C. constitue du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante. En matière d'impôt fédéral direct, la Haute Cour considère que la notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement. En effet, il est retenu selon une jurisprudence constante<sup>115</sup> en la matière qu'il n'y a réalisation d'un gain en capital privé que si les revenus obtenus par le contribuable le sont de manière fortuite et dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. En outre, le Tribunal fédéral rappelle qu'en lien avec les transactions effectuées par des particuliers sur des immeubles, la jurisprudence a été amenée à dégager des critères permettant de retracer la limite entre les gains en capital privés exonérés et les bénéfices commerciaux en capital imposable<sup>116</sup>. Un seul de ces indices peut exceptionnellement conduire à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante (s'il revêt une importance particulière). Dans le cas d'espèce, la Haute Cour considère qu'il existe un seul élément plaidant en faveur du contribuable soit le temps entre l'achat et la vente des immeubles qui est de 38 ans (1978-2016). Toutefois, selon le Tribunal fédéral, cet élément est contrebalancé par d'autres indices soit que A. est très actif dans le domaine de l'immobilier, qu'il n'a pas participé seul aux projets, mais en partenariat avec des professionnels de l'immobilier (F. et H.), que A. n'a jamais habité dans les bâtiments sis sur ces parcelles, il n'a pas participé à ces affaires immobilières pour ses besoins purement privés.

---

<sup>115</sup> arrêts du TF 2C\_18/2018 du 18 juin 2018 c. 3.1; 2C\_228/2015 du 7 juin 2015 c. 6.3; 2C\_127/2012 du 24 octobre 2013 c. 4.2 et 2C\_834/2012 du 19 avril 2013.

<sup>116</sup> On retiendra en particulier comme critères (indices) : le caractère systématique ou planifié des opérations ; la fréquence élevée des transactions ; la courte durée de possession des biens avant leur revente ; la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire supposée) et la formation et/ou la profession principale du contribuable ; l'utilisation de connaissance spécialisée ; l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations ; le réinvestissement du bénéfice réalisée ou encore la constitution d'une société de personnes ainsi que l'utilisation du bien et le motif de son aliénation.

Finalement, le Tribunal fédéral relève que les capacités professionnelles de A. sont attestées par sa formation d'ingénieur en génie civil. Compte tenu de l'ensemble de ces circonstances, les gains réalisés par A. lors de la vente des immeubles sur la parcelle de la commune de C. et de E. ne peuvent pas être qualifiés de gain en capital privé exonéré. En matière d'impôt cantonal et communal, la distinction entre un bénéfice provenant de l'exercice de l'activité indépendante et un gain en capital privé est aussi déterminante. La Haute Cour procède au renvoi à la motivation développée pour l'impôt fédéral direct. Partant, le recours est rejeté tant en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal.

### 3. *Commentaire*

Sur le principe, la motivation et les conclusions du Tribunal fédéral s'inscrivent dans la continuité de sa jurisprudence actuelle<sup>117</sup> qui est extrêmement stricte en matière de commerce professionnelle d'immeubles et qui restreint de manière de plus en plus importante la possibilité de reconnaissance d'un gain en capital privé exonéré. En particulier, il ressort des considérants de cet arrêt du Tribunal fédéral que ce dernier porte beaucoup d'importance au critère de la profession respectivement de la formation et des connaissances du recourant. Toutefois, il semble important de relever dans le cadre de cet arrêt que certaines administrations cantonales durcissent encore un peu plus cette possibilité lors de vente d'immeubles par des particuliers. En effet, dans d'autres types de situations relatives à la détermination du commerce professionnel d'immeubles, la pratique se montre très stricte en la matière. Il est par exemple admis que si un promoteur immobilier intervient dans un projet de vente, le gain réalisé sera considéré comme du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante. En effet, dans ce cas de figure, les acheteurs privés ont une obligation de conclure la vente avec le promoteur immobilier s'ils souhaitent acquérir la parcelle et il est considéré qu'il y a un lien entre le vendeur et le promoteur au titre de société simple et donc la qualification de commerçant professionnel de l'immobilier du promoteur déteint sur le propriétaire privé qui vend le terrain. Toutefois, dans ces cas de figure une certaine marge de négociation avec les autorités fiscales pourrait être envisageable en prévoyant par exemple que les frais découlant de la vente (frais de mise à l'enquête, frais de notaire, frais de géomètre, etc.) ne soient pas déduits lors du calcul de l'impôt sur les gains immobiliers et que le statut de professionnel de l'immobilier pour un privé soit en contrepartie abandonné.

---

<sup>117</sup> arrêt du TF 2C\_299/2019 du 7 août 2020.

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

### TF, 2C\_119/2018 du 14 novembre 2019 [Actions propres et impôt sur le capital] (Thierry De Mitri)

#### 1. Faits

La société A. SA poursuit un but de société de participations et possède un capital-actions de CHF 14 525 459 336.— Dans une décision de taxation datée du 17 décembre 2005, les autorités fiscales ajoutent un montant de CHF 468 185 409.— à l'assiette de l'impôt sur le capital. Ce dernier montant correspond au compte de capitaux propres négatifs créé par la société du fait de l'acquisition d'actions propres.

En date du 22 novembre 2016, la première instance cantonale admet le recours de A. SA et ramène le capital imposable au montant déclaré. Ce jugement est confirmé par la seconde instance cantonale, dans un arrêt du 20 décembre 2017, suite à un recours des autorités fiscales. En date du 7 février 2018, les autorités fiscales, conjointement avec l'AFC, élèvent un recours au Tribunal fédéral en sollicitant la réintégration du compte négatif pour les actions propres dans la base imposable pour l'impôt sur le capital.

#### 2. Droit et commentaire

Dans cet arrêt, le TF doit se déterminer sur la question de savoir si la comptabilisation des actions propres en tant que propres parts de capital en diminution des capitaux propres, en vertu de l'art. 959a al. 2 ch. 3 let. e CO, doit être prise en considération sous l'angle fiscal, entraînant ainsi une réduction de la base imposable en matière d'impôt sur le capital.

Dans un premier temps, le TF estime que le rachat d'actions propres entraîne une perte de substance pour la société, dans la mesure où elle n'acquiert rien d'autre qu'elle ne possède déjà. C'est la raison pour laquelle il en découle en droit fiscal qu'une opération de rachat d'actions propres peut entraîner une liquidation partielle de la société.

Le TF rappelle que cette opération était prohibée à l'origine. Lors de la réforme de 1991/1992, le rachat d'actions propres a été autorisé en droit des sociétés et en droit comptable pour autant que les actions propres figurent à l'actif de la société et qu'une réserve distincte dans les fonds propres soit comptabilisée en provenance des réserves librement disponibles.

En date du 1<sup>er</sup> janvier 2013, le droit comptable a encore évolué par l'adoption de l'art. 959a al. 2 ch. 3 let. e CO qui prescrit la comptabilisation d'un poste de fonds propres négatifs à concurrence

du montant des actions propres rachetées et non plus l'activation des actions propres dans le bilan. Ces aspects relevant du nouveau droit comptable étant précisés, le TF rappelle que le bilan commercial établi selon les règles du droit comptable est déterminant en droit fiscal, dans la mesure où des règles correctrices ne sont pas applicables.

Le principe de déterminance s'applique aussi bien en droit fédéral qu'en droit fiscal cantonal. En vertu de l'art. 29 let. a LHD et de la disposition cantonale applicable, il est prévu que les réserves ouvertes font partie des capitaux propres imposables, ces derniers étant déterminés sur la base du bilan commercial. Or, si l'on se réfère à l'art. 959a al. 2 ch. 3 qui énonce les postes des capitaux propres, force est de constater qu'une réserve négative fait partie des capitaux propres déterminés selon les règles du droit comptable. Au-delà des considérations comptables, le TF estime que le principe de la réalité économique plaide également pour cette solution, dès lors que les fonds propres doivent être réduits de la réserve négative.

De leur côté, les autorités fiscales estiment que l'art. 4a LIA, ainsi que les références à l'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. c LIFD, constituent des dispositions instituant des « règles correctives », permettant de s'écarter de l'établissement des fonds propres selon le droit commercial. Ces règles ne conduisent pas systématiquement à une liquidation partielle selon les modalités du rachat.

Le TF ne partage pas cette opinion. Il estime que l'impôt anticipé poursuit d'autres objectifs. Il sert en premier lieu à garantir le paiement des impôts cantonaux et communaux sur le revenu dû par le bénéficiaire de la prestation. De ce fait, il n'est pas obligatoire que l'objet de l'impôt anticipé coïncide pleinement avec celui des impôts cantonaux et communaux, même si cet objectif serait souhaitable. Or, la LIA ne constitue pas une matière harmonisée et n'a pas pour objectif de garantir une imposition au niveau de la société débitrice de l'impôt anticipé. Ainsi, si la société est bien un contribuable en matière d'impôt anticipé, ce dernier impôt n'a pas une fonction propre à l'égard de la société elle-même. De ce fait, on ne peut tirer de la LIA aucune règle correctrice permettant de rectifier la base imposable en matière d'impôt sur le capital.

Le TF examine si l'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. c LIFD et l'art. 7 al. 1bis LHD traitant de l'imposition des rendements de participations pourraient constituer une base légale correctrice en matière d'impôt sur le capital.

Après avoir fait un historique de la problématique des actions propres, le TF rappelle qu'à l'origine cette opération était systématiquement vue comme une forme de liquidation partielle. Par la suite, avec l'adoption de la réforme du droit des sociétés de 1991/1992, le droit des sociétés et

le droit comptable ont admis un certain assouplissement. La doctrine estimait que l'imposition systématique pouvait être considérée comme trop stricte pouvant entraîner des conséquences fiscales prohibitives.

Ainsi, un certain assouplissement a été admis, ce qui a également conduit à l'adoption de l'art. 4a LIA au moment de l'entrée en vigueur de la première réforme de l'imposition des entreprises. Ainsi, si une société rachète ses propres droits de participation sans avoir l'intention de réduire son capital, cela n'entraîne plus systématiquement la perception de l'impôt anticipé, sauf si les actions sont détenues au-delà d'une période de détention prévue par la loi. Dans l'intervalle, l'actionnaire vendant les actions à la société qui les a émises réalise un gain en capital exonéré d'impôt selon la fiction que cette vente a été effectuée à une tierce personne.

Ce n'est qu'à l'échéance d'un délai de détention que les conséquences d'une liquidation partielle dite « directe » se manifestent au niveau de l'actionnaire.

On serait donc tenté de considérer que, si l'actionnaire réalise un gain en capital exonéré d'impôt<sup>118</sup> au moment de la cession des actions à la société qui les a émises, il faudrait considérer en parallèle que la société n'a pas subi de diminution de substance.

Cependant, force est de constater que le droit fiscal harmonisé, ainsi que les dispositions légales régissant l'imposition sur le capital dans le canton en question, ne prévoient aucune règle correctrice permettant de considérer qu'il n'y a pas de perte de substance, tant que l'actionnaire réalise un gain en capital exonéré d'impôt et que la réduction des fonds propres ne se manifeste qu'en cas de liquidation partielle directe. De plus, le fait qu'il n'y ait pas systématiquement une liquidation partielle au niveau de l'actionnaire n'est pas vrai pour tous les types d'aliénateurs. En effet, si les actions propres sont vendues par un contribuable soumis au principe de la valeur comptable un cas de liquidation partielle se manifestera immédiatement et non pas à l'expiration d'un délai de détention.

Ainsi, le TF estime qu'il n'y a pas de dualité de retenir la vision habituelle et économique correcte d'une liquidation partielle dans le cadre de l'impôt sur le capital même si tous les actionnaires ne subissent pas de manière concomitante une liquidation partielle au niveau de l'impôt sur le revenu, cette imposition pouvant tout à fait intervenir ultérieurement à l'expiration d'un délai de détention.

Sur la base de ce qui précède, le TF estime que l'art. 4a LIA et l'art. 20 al. 1<sup>er</sup> let. c LIFD, ainsi que l'art. 7 al. 1bis LHID, ne peuvent pas

---

<sup>118</sup> art. 16 al. 3 LIFD.

constituer des bases légales suffisantes pour permettre une correction de la base imposable au niveau de l'impôt sur le capital de la société qui a procédé au rachat de ses actions propres.

De plus, le fait que le législateur ait adopté en droit comptable la solution de la comptabilisation en position négative des propres parts sans avoir opéré dans le même temps une adaptation des normes fiscales, tend à démontrer que le choix législatif était de prendre en considération cette réduction des fonds propres sous l'angle fiscal.

Cet arrêt doit être approuvé sans réserve. Il est tout à fait intéressant de noter que le TF n'a pas souhaité s'arrêter aux simples considérations du droit comptable et se soit référé à l'absence de règle correctrice en matière d'impôt sur le capital. Le TF a souhaité régler cette problématique de manière exhaustive en expliquant que la réduction des fonds propres en matière d'impôt sur le capital est – la plupart du temps – concomitante avec une imposition de l'actionnaire dès lors que ce dernier est soumis au principe de la valeur comptable. La démonstration est intéressante et convaincante.

En revanche, on peut regretter que le TF n'ait pas souhaité s'attarder sur le fait que la réglementation antérieure ne conduisait pas à une réduction des fonds propres, du fait de la comptabilisation d'une réserve distincte pour actions propres. Nous savons que le droit comptable et le droit des sociétés connaissent une contradiction, puisque l'art. 959a al. 2 ch. 3 let. e CO est en contradiction avec la réglementation de l'art. 659a al. 2 CO, qui prévoit que la société doit affecter à une réserve séparée un montant correspondant à la valeur d'acquisition des actions propres.

Nous savons désormais que cette contradiction a été résolue, dans le sens que l'art. 959a al. 2 ch. 3 let. e CO doit prévaloir sur l'art. 659a al. 2 CO, avec l'exception notable d'une acquisition indirecte des actions propres par une filiale. Dans ce dernier cas, cette opération nécessite toujours la comptabilisation d'une réserve distincte à charge des réserves libres correspondant à la valeur des actions propres acquises. Il n'y a donc pas de réduction des fonds propres imposables en pareilles circonstances. Ainsi, en cas d'actions propres directes et indirectes, il y aurait une dualité des méthodes.

Enfin, il convient de noter que le TF ne s'est pas référé à l'analyse du comité de la Conférence Suisse des Impôts (CSI) sur les impacts du nouveau droit comptable sur le droit fiscal, dans sa version du 26 novembre 2014 (actualisée depuis la publication du présent arrêt), qui précisait que, sur le plan du droit civil et du droit fiscal, les actions propres sont qualifiées de véritables actifs. De ce fait, le poste négatif relatif à la détention des propres actions ne devait pas réduire le

montant des fonds propres imposables. Suite à cet arrêt, une nouvelle version actualisée au 5 février 2020 de ce document a été publiée par le comité de la CSI admettant la réduction de la base imposable en matière d'impôt sur le capital en présence des propres droits de participations.

## **TF, 2C\_793/2017 du 28 janvier 2020 [Report de pertes de sept ans – calcul du report de pertes] (Daniel de Vries Reilingh)**

### *1.1. Faits*

Jusqu'à la fin de l'année 2002, l'exercice commercial de la société A. SA correspondait à l'année civile. A la demande de la banque, A. SA a ensuite choisi un exercice long, du 1<sup>er</sup> janvier 2003 jusqu'au 31 mai 2004, puis un exercice court du 1<sup>er</sup> juin 2004 jusqu'au 31 décembre 2004.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, l'année civile et l'exercice comptable coïncident à nouveau.

En 2009, la société a réalisé un bénéfice. Elle a déduit du résultat de l'exercice 2009 les pertes reportées des exercices antérieurs. L'autorité fiscale a considéré qu'aucune perte reportée ne pouvait être déduite. Elle a justifié le refus par le fait que durant les années civiles 2003 à 2004, trois bouclements comptables ont été effectués, compte tenu des exercices comptables suivants :

- du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2003 ;
- du 1<sup>er</sup> janvier au 31 mai 2004 ;
- du 1<sup>er</sup> juin au 31 décembre 2004.

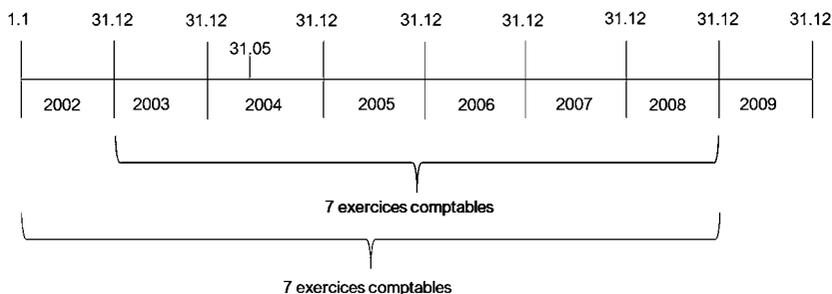
Ainsi, trois décisions de taxation ont été émises et sont entrées en force.

Du point de vue de la société A. SA, entre le 1<sup>er</sup> janvier 2003 et le 1<sup>er</sup> janvier 2009, il n'y eu que sept bouclements commerciaux. Selon l'autorité fiscale, l'on était en présence de huit bouclements. De manière schématique, les positions respectives peuvent être présentées comme suit (la position de l'autorité fiscale est marquée d'abord [foncé, années 2003 à 2008] et celle de la société A. SA est indiquée ensuite [clair années 2002 à 2008]) :

### *1.2. Considérants du Tribunal fédéral*

La question litigieuse a concerné l'application de l'art. 79 (en particulier l'al. 3) en relation avec l'art. 67 al. 1<sup>er</sup> LIFD.

L'art. 67 al. 1<sup>er</sup> LIFD a la teneur suivante :



### **Art. 67** Déduction des pertes

<sup>1</sup> Les pertes des sept exercices précédant la période fiscale (art. 79) peuvent être déduites du bénéfice net de cette période, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années.

<sup>2</sup> [...]

Quant à l'art. 79 LIFD il dispose ce qui suit :

### **Art. 79** Période fiscale

<sup>1</sup> L'impôt sur le bénéfice net est fixé et prélevé pour chaque période fiscale.

<sup>2</sup> La période fiscale correspond à l'exercice commercial.

<sup>3</sup> Chaque année civile, excepté l'année de fondation, les comptes doivent être clos et un bilan et un compte de résultats établis. Les comptes doivent être également clos en cas de transfert du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable, ainsi qu'à la fin de la liquidation.

Le Tribunal passe en revue tous les avis doctrinaux au sujet du bouclage des comptes, en particulier concernant l'obligation de boucler les comptes au moins une fois par année civile.

Si l'on additionne le nombre de mois de report de pertes selon le point de vue défendu par l'autorité fiscale, il en résulte qu'une période de report de pertes de 72 mois, c'est-à-dire six ans, de 2003 à 2008, peut être déduite du bénéfice de l'exercice de l'année 2009. Selon le point de vue de la société recourante, une durée totale de report de pertes de 84 mois, c'est-à-dire de sept années pleines, de 2002 à 2008, doit être prise en considération<sup>119</sup>.

<sup>119</sup> arrêt commenté, c. 3.2.1.

La manière de procéder de l'autorité fiscale peut cependant être considérée comme contraire à la loi : tandis que l'art. 79 al. 3 1<sup>re</sup> phrase LIFD exige que durant chaque année civile, un boucllement comptable soit effectué, il résulte de l'interprétation défendue par l'autorité fiscale qu'en l'occurrence deux boucllements ont été effectués en 2004<sup>120</sup>.

L'art. 67 al. 1<sup>er</sup> LIFD part cependant de l'idée que la période de report de pertes s'étend sur une période de sept fois douze mois, à savoir 84 mois. Si l'on suivait le raisonnement de l'autorité fiscale, la période de report de pertes serait réduite de 84 à 72 mois, simplement parce qu'en 2004, deux boucllements ont été établis. Selon le Tribunal fédéral, il convient de privilégier le point de vue défendu par la société A. SA qui permet de respecter la période de report de pertes de sept ans. Le fait que deux boucllements ont été effectués en 2004 ne vient pas limiter la possibilité du report de pertes de sept ans<sup>121</sup>.

## 2. *Commentaire*

Il convient d'approuver l'arrêt du Tribunal fédéral tant dans son résultat qu'en ce qui concerne le raisonnement. La contradiction (apparente) entre l'art. 67 al. 1<sup>er</sup> et 79 al. 3 LFD a été résolue de manière élégante et convaincante par notre Haute Cour. Le législateur n'avait en effet pas envisagé la situation qui s'est présentée ici et qui aurait pu aboutir à ce que la période de report des pertes soit raccourcie en raison d'un changement de date de boucllement. Lorsque la date de boucllement est modifiée – et sous réserve de l'abus de droit<sup>122</sup> –, il n'y a aucune raison impérative obligeant de procéder à un boucllement des comptes chaque année civile<sup>123</sup>.

## **TF, 2C\_1050/2019 du 22 juillet 2020 [Exonération fiscale en raison d'un but de service public ou d'utilité publique] (Thierry De Mitri)**

### 1. *Faits*

L'école A. est constituée sous la forme d'une association dont l'activité principale consiste à diriger une école privée comprenant une crèche, des classes enfantines et des classes primaires. Cette

---

<sup>120</sup> arrêt commenté, c. 3.2.3.

<sup>121</sup> arrêt commenté, c. 3.2.3.

<sup>122</sup> arrêt commenté, c. 2.4.8.

<sup>123</sup> arrêt commenté, c. 2.4.5 et c. 2.4.7.

école dispense des cours en fonction des valeurs de l'Agence nationale suédoise sur l'éducation.

Par décision du 18 juillet 2017, les autorités fiscales refusent une demande d'exonération fiscale de l'école A., en raison du fait que celle-ci réalise des bénéfices grâce à l'écolage. L'école est donc réputée exercer une activité économique, ce qui ne correspond pas aux critères d'intérêt général et de désintérêt fixés pour l'obtention d'une exonération.

L'école A. dépose un recours au Tribunal administratif de première instance, qui accepte partiellement le recours, en admettant une exonération de 50 %, du fait que l'école A. offre des alternatives dans le domaine de la petite enfance et de l'enseignement primaire et que l'école n'est plus réservée aux seuls membres de l'association. En revanche, poursuivant des principes de l'économie de marché en parallèle à son but d'utilité publique, seule une exonération partielle peut être admise.

Suite à un recours de l'école A., la Cour de justice rend un arrêt en date du 5 novembre 2019 rejetant le recours de l'école A. au motif que l'activité lucrative est prépondérante et que l'école A. avait cumulé des bénéfices par le biais des écolages. Dès lors, l'activité lucrative ne pouvait pas être considérée comme subsidiaire par rapport à l'activité à but non-lucratif.

C'est à l'encontre de cet arrêt que l'école A. élève un recours au Tribunal fédéral, qui doit juger si l'école exerce une activité justifiant une exonération complète pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux et communaux.

## *2. Droit et commentaire*

L'exonération fiscale d'une personne morale en vertu de l'art. 56 let. g LIFD et l'art. 23 let. g LHID est une décision qui a en réalité une portée double. D'une part, la personne morale est exonérée purement et simplement de l'impôt sur le bénéfice au niveau fédéral, cantonal et communal et de l'impôt sur le capital au niveau de l'impôt cantonal et communal. D'autre part, l'exonération permet aux personnes physiques et aux personnes morales d'effectuer des dons en espèces ou sous la forme d'autres valeurs patrimoniales qui sont pleinement déductibles jusqu'à concurrence de 20 % du revenu net pour les personnes physiques (art. 33a LIFD) ou 20 % du bénéfice net pour les personnes morales (art. 59 let. c LIFD). C'est pourquoi l'octroi de l'exonération fiscale en faveur d'une personne morale en raison de ses buts de service public ou d'utilité publique n'est pas une question anodine et est toujours examinée avec circonspection par les autorités compétentes et les tribunaux.

Dans cet arrêt du 20 juillet 2020, le TF s'est prononcé sur les conditions d'exonération d'une école privée, exonération fondée sur un

motif de service public. Il s'agit d'un cas d'exonération relativement rare.

Dans cet arrêt, notre Haute Cour se veut clairement didactique et pose de manière très structurée les conditions permettant à une personne morale de solliciter une exonération en matière fiscale dans le contexte des dispositions légales précitées. Ainsi, le TF rappelle que toute exonération fiscale pour un but de service public ou de pure utilité publique suppose la réalisation de trois conditions générales, soit (i) l'exclusivité de l'utilisation des fonds en ce sens que l'activité exonérée s'exerce exclusivement au profit du but de l'utilité publique ou du service du bien commun, (ii) l'irrévocabilité de l'affectation des fonds, c'est-à-dire les fonds consacrés à la poursuite des buts justifiant l'exonération le sont pour toujours et (iii) l'activité effective de l'institution doit être poursuivie conformément à ses statuts.

Outre ces trois conditions générales, le TF estime que la personne morale doit réaliser des conditions spécifiques si elle poursuit un but de service public. Ainsi, elle doit accomplir des tâches étroitement liées aux tâches étatiques.

Le TF rappelle qu'une exonération en raison de la poursuite du but du service public est exceptionnellement admissible lorsque la personne morale exerce de manière concomitante des buts d'intérêts publics et des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle, uniquement si ces derniers sont secondaires et n'excèdent pas une certaine mesure. Une exonération en raison de la poursuite d'un but de service public suppose que la personne morale soit chargée d'une tâche de service public par un acte de droit public ou par une collectivité publique. En outre, la personne morale doit être soumise à une surveillance de l'activité publique pour s'assurer qu'elle réalise effectivement cette tâche. Il faut enfin que les fonds propres de la personne morale soient affectés par ses statuts de manière exclusive et irrévocable à ces buts d'intérêt public.

Par la suite et cela mérite d'être souligné, le TF s'inspire très largement de la pratique développée par la Conférence Suisse des Impôts (ci-après «CSI») dans une information du 18 janvier 2008. Bien que le TF ne soit pas lié par ces informations – rappelle-t-il – elles peuvent être prises en considération dans la mesure où elles permettent une application correcte des dispositions légales applicables. Dans le cas présent, il est étonnant de constater que le TF reprend quasi *in extenso* les éléments et critères édictés par la CSI sans retenue et sans aucune analyse critique.

S'agissant du cas particulier, le TF estime que les conditions générales de l'exonération fiscale sont toutes réunies. Il convient cependant d'examiner si l'école poursuit un but de service public, le but d'utilité publique étant rapidement exclu par notre Haute Cour puisque

la rémunération est basée sur les écolages qui couvrent et dépassent les frais de l'école. Or, une activité lucrative et la poursuite d'un but d'utilité publique sont incompatibles.

Ainsi, un certain nombre d'indices doit être réuni afin qu'une école privée puisse solliciter et bénéficier d'une exonération fiscale en vertu d'un but de service public. Outre le fait que toute la formation scolaire obligatoire doit être en principe proposée, le plan d'enseignement cantonal doit être régulièrement suivi. Par ailleurs, certains aspects typiques d'une école publique doivent être présents qui tiennent notamment à la gestion organisationnelle de l'établissement ou encore aux divers types de locaux. Le TF considère que ces aspects – tous tirés de l'information de la CSI – ne sont pas contraires au droit fédéral et à la jurisprudence de sorte que ces aspects peuvent être pris en considération. Comme évoqué, le TF donne une importance décisive à la pratique administrative publiée par la CSI.

Dans le cas examiné, le TF note que l'école n'offre pas une formation scolaire complète dès lors que le niveau secondaire n'est pas prévu et que le plan d'enseignement ne suit pas strictement le plan d'étude romand, l'école poursuivant son propre programme inspiré des programmes suédois.

En outre, le TF relève qu'il n'y a pas d'appui particulier pour les enfants en difficulté. Plus important encore, il est mentionné que les frais d'écolages, très onéreux, s'élèvent à CHF 22 280.– par année de sorte que seuls les enfants provenant de milieux sociaux privilégiés peuvent accéder à l'école. Il semble qu'il n'y ait pas de soutien particulier pour ceux qui n'auraient pas les moyens financiers pour s'acquitter des écolages. S'il est vrai que l'école doit poursuivre une rentabilité minimale, la présence de bénéfices reportés est un élément qui va à l'encontre d'une exonération fiscale et illustre plutôt la présence d'activité lucrative. Pour le reste, les autres éléments plaidant pour une exonération sont présents (notamment dans le domaine de l'organisation, de la gestion et des locaux à disposition de l'enseignement). Après une pesée des intérêts de l'ensemble des éléments, le TF nie que l'école poursuive un but de service public et n'admet pas l'exonération fiscale.

Sans se prononcer sur le bien-fondé de cette jurisprudence, force est néanmoins de constater qu'une exonération fiscale en faveur d'une école privée semble, pour ainsi dire, impossible à obtenir si on se limite à un bref examen des exigences financières. Ces dernières évoquées dans l'arrêt semblent irréalistes.

Le TF estime que le montant des écolages «est très élevé». Rappelons que l'école est une association et, qu'en tant que structure juridique orpheline, elle ne peut pas rémunérer d'ayants droit. Le montant des

écolages n'est donc pas fixé en tenant compte de cette éventuelle contrainte. Même s'il est très difficile de comparer le montant des écolages, car les écoles peuvent offrir des services très différents en sus de la formation de base (appuis, activités parascolaires, matières supplémentaires, sports spécifiques, etc.), le montant des écolages dans le cas présent correspond à la moyenne que l'on observe en Suisse si l'on tient compte en outre de son lieu de situation (voir le supplément du journal *Le Temps* intitulé «Les écoles privées à l'épreuve du coronavirus» du 27 mars 2020 faisant un panorama des écoles privées et des tarifs). Une comparaison entre des dizaines d'établissements démontre que le montant des écolages (en l'absence de subventions) peut difficilement être inférieur au montant évoqué dans l'arrêt et reflète le coût réel d'un élève. On peut s'étonner que le TF ne se soit pas penché sur une telle comparaison plutôt que d'affirmer, de manière péremptoire, que le montant est élevé. S'il s'agit d'une appréciation dans l'absolu (sur quelle base ?), aucune école ne pourra jamais prétendre à une exonération fiscale.

Ensuite, le montant des écolages ne couvre pas uniquement les frais courants annuels. Une école se doit également d'investir constamment dans l'outil de travail (outil pédagogique, mobilier et immobilier). Lorsque l'école doit s'adapter en passant de l'enseignement présentiel à l'enseignement à distance, cela nécessite des investissements immédiats et importants afin de poursuivre la mission de formation. Il est vital que l'école puisse puiser dans des réserves pour ce faire.

Dans ce contexte, le TF précise à ce sujet qu'«en conclusion, l'existence de bénéfices reportés va à l'encontre d'une exonération fiscale» (considérant 6.2 *in fine*). Cette remarque ne manque pas de surprendre sur le plan comptable. Si une école est propriétaire d'actifs mobiliers et immobiliers (ce qui est pour ainsi dire toujours le cas), il est tout simplement irréaliste de financer ces actifs uniquement par des dettes ou des engagements financiers. Un créancier ne pourra octroyer un emprunt que si l'école – qu'elle soit organisée sous la forme d'une association, d'une fondation ou d'une société de capitaux – présente un bilan solide donnant des garanties quant à sa capacité de faire face à ses engagements. La présence de fonds propres composés de bénéfices reportés est non seulement inévitable, mais nécessaire.

Sur la question des bénéfices reportés, le TF semble perdre de vue en tout cas trois aspects. Les bénéfices reportés peuvent être composés du montant des écolages dévolu à assurer les investissements, mais également de dons ou legs qui ne sont du reste pas imposables (art. 60 let. c LIFD). De plus, les bénéfices reportés ne sont pas uniquement contrebalancés à l'actif par des liquidités, mais également par des actifs

immobilisés (équipements, mobiliers, immeubles, etc.). Les bénéfices reportés font partie des réserves d'une personne morale. Ces dernières ont un rôle primordial pour faire face aux aléas de l'activité, pour améliorer l'autofinancement ou encore pour permettre d'absorber les pertes lors d'un exercice déficitaire.

Le TF admet qu'une école doit poursuivre une « rentabilité suffisante ». Or, cette rentabilité doit servir non seulement à couvrir les frais de fonctionnement, mais également l'autofinancement des investissements. Le montant des écolages et la présence de bénéfices reportés sont le reflet de cette dernière exigence.

Pour conclure, si le résultat de cet arrêt ne surprend pas, il peut laisser le lecteur sur sa faim. En effet, on peut être étonné – au regard du principe de légalité – que le TF ait repris sans autre forme d'analyse les critères d'exonération fiscale de la CSI relevant de la stricte pratique administrative. Sous l'angle financier, il est regrettable que le TF se laisse aller à des considérations toutes générales sans prendre en compte ni même esquisser une analyse de la réalité économique d'une activité comme celle d'une école. Les questions du financement de l'investissement qui justifient le montant des écolages et la présence de bénéfices reportés ne sont tout simplement pas envisagées. On peut craindre que cet arrêt sonne le glas de toute exonération fiscale pour service public d'une école privée.

## **TF, 2C\_181/2020 du 10 août 2020 [Taux d'intérêt applicable entre une société holding et sa filiale] (Thierry De Mitri)**

### *1. Faits*

A. SA est une société avec siège à Genève qui a pour but la fabrication et le commerce de boîtes de montre entre autres activités. A. SA est intégralement détenue par B. SA qui est une société avec siège dans le canton de Vaud qui exerce des fonctions de type holding (gestion de participations et financement).

En date du 15 juin 2012, A. SA et B. SA ont conclu un contrat de prêt pour un montant de CHF 4 400 000.– prévoyant un taux d'intérêt de 3,75 % conformément au taux établi chaque année par la lettre-circulaire publiée par l'AFC. Le remboursement est prévu pour le 31 décembre 2012 avec possibilité de reconduction d'entente entre les parties. Le prêt a été porté à CHF 4 800 000.– au 30 août 2012 puis à CHF 6 500 000.– le 31 octobre 2012. Pour le reste, les conditions du contrat de prêt ont été maintenues, en particulier le taux d'intérêt.

En date du 22 novembre 2012, les deux sociétés ont conclu un nouveau contrat de prêt qui annulait et remplaçait les précédentes versions pour un contrat de prêt qui prévoyait notamment la reprise de la dette de CHF 6 500 000.– tout en permettant d'accorder une limite de crédit par la société holding allant jusqu'à CHF 20 000 000.–. La durée du contrat de prêt est indéterminée alors que le taux d'intérêt annuel applicable est celui déterminé par l'AFC une fois par année dans ses directives, entraînant donc une actualisation du taux d'intérêt chaque année.

Dans sa déclaration fiscale 2013, A. SA indique un bénéfice imposable de CHF 2 466 405.– tout en mentionnant qu'elle était titulaire d'une dette à l'égard de la holding B. SA d'un montant de CHF 15 870 000.– et d'une charge d'intérêts de CHF 61 909.–. Ces derniers ont été calculés sur la base d'un taux de 3,75 %. Ce taux se référait sur les avances ou les prêts effectués par l'actionnaire sous la forme d'un crédit d'exploitation et non d'un crédit immobilier. Ce crédit a servi à la construction d'un immeuble d'exploitation en faveur de A. SA.

En janvier 2016, les autorités fiscales genevoises ont notifié un avis de taxation en admettant une déduction des intérêts passifs inférieure à celle revendiquée par la société A. SA. Les autorités fiscales justifient cette différence en indiquant que les intérêts admis relatifs au crédit octroyé par la société devaient être calculés selon le taux de 2 %, respectivement de 2,75 %, à savoir le taux d'intérêt pour les crédits immobiliers.

Après le rejet de sa réclamation, A. SA a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance avec succès, mais a succombé suite au recours de l'Administration fiscale cantonale auprès de la Cour de justice. Cette dernière Cour a estimé que le prêt octroyé par la holding avait pour but le financement de la construction d'une usine et que le prêt n'était pas garanti par un gage immobilier. La Cour de justice en a déduit que si A. SA avait mis en gage l'immeuble en question, elle aurait pu obtenir d'un tiers indépendant un prêt à un taux d'intérêt inférieur à celui octroyé par la holding de 3,75 %. À cet égard, la Cour de justice relève que A. SA n'a apporté aucune explication justifiant le fait de ne pas rechercher le paiement d'intérêts moindres ou de conclure un prêt hypothécaire à de meilleures conditions. Concluant que le contrat de prêt n'était pas conforme au principe de pleine concurrence, le taux d'intérêt aurait dû être celui prévu pour les crédits immobiliers de 2 %, respectivement 2,75 % conformément à la lettre-circulaire de 2013 de l'AFC.

Le TF est donc appelé à trancher le litige sur la question de savoir si la société qui obtient un prêt de sa société mère à un taux de 3,75 % a

procédé à une distribution dissimulée de bénéfice au motif que c'est le taux de 2 %, respectivement de 2,75 %, applicable au crédit immobilier qui aurait dû être retenu.

## 2. *Droit et commentaire*

Après avoir rappelé les conditions habituelles de la distribution dissimulée de bénéfice, le TF entend examiner si la prestation respecte le principe de pleine concurrence étant entendu que le droit fiscal suisse ne connaît pas la fiscalité de groupe. Les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent intervenir comme si elles étaient effectuées avec des personnes tierces dans un environnement de libre concurrence. Ainsi, une approche économique fondée sur le groupe de sociétés n'est pas admissible.

Dans ce contexte, le prêt reçu par la société de la part de son actionnaire ne respecte pas le prix de pleine concurrence si le taux d'intérêt appliqué est supérieur au taux du marché. Pour ce faire, le TF rappelle que l'AFC édicte chaque année des directives sur les taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent destinées à simplifier la mise en œuvre du principe de pleine concurrence dans le cadre des relations entre la société et son actionnaire ou des proches. Bien que le TF ne soit pas lié par ces directives qui ne font pas partie du droit fédéral, le TF ne s'en écarte pas lorsqu'elles permettent une application correcte du droit fédéral. Après avoir rappelé ces principes, le TF constate que les directives prévoient que les taux d'intérêts pour les crédits immobiliers (soit un crédit garanti par un gage immobilier) sont inférieurs à ceux prévus pour les crédits d'exploitation.

Le TF relève que la Cour de justice retient que la société A. SA aurait payé un taux d'intérêt nettement inférieur si elle avait mis en gage l'immeuble construit grâce au crédit octroyé par la société holding.

De son côté, la société A. SA estime que le taux d'intérêt de 3,75 % prévu pour le crédit d'exploitation doit être retenu dès lors qu'aucun gage immobilier n'a été octroyé à B. SA. En outre, la recourante avait produit devant la Cour de justice des offres de financement démontrant que le taux d'intérêt appliqué au prêt en question était conforme au prix de pleine concurrence.

Cependant, la Cour a retenu que les documents produits n'étaient pas propres à démontrer que le taux d'intérêt pratiqué était conforme au prix de pleine concurrence. Bien au contraire, la Cour de justice est d'avis que ce taux favorable de 3,75 % était appliqué en raison de la proximité des liens économiques entre A. SA et la société holding.

Le TF penche d'emblée pour le raisonnement soutenu par la Cour de justice. Notre Haute Cour estime que la fixation d'un taux d'intérêt inférieur pour un crédit immobilier par rapport à une dette chirographaire se justifie précisément par le fait que la dette est garantie par un gage immobilier et qu'une société qui emprunte entend, en règle générale, profiter d'un taux d'intérêt plus favorable par le biais d'un gage, sauf si elle a des raisons de ne pas le faire.

Dans le cas d'espèce, le TF relève que la société A. SA n'a pas mis en gage l'immeuble construit grâce au crédit octroyé par la société holding – alors qu'elle aurait pu le faire – et n'a pas apporté d'explications justifiant l'absence de cette démarche. Pour le TF, ce procédé apparaît très insolite et ne peut s'expliquer qu'en raison de la proximité entre la société A. SA et la holding B. SA.

Le TF se montre intransigeant lorsqu'il s'agit d'apprécier les offres de financement que la recourante entend invoquer pour justifier l'application du taux d'intérêt pour les dettes chirographaires. Il estime que ce document n'est d'aucun secours dès lors que les offres de financement n'indiquent pas la possibilité de s'endetter en mettant en gage l'immeuble de la recourante afin d'obtenir un crédit immobilier à un taux d'intérêts plus avantageux. En d'autres termes, la société A. SA ne démontre pas qu'elle n'aurait pas pu obtenir un crédit immobilier auprès d'une banque externe. De ce fait, le prêt ne respecte pas le principe de pleine concurrence et le taux d'intérêt appliqué par la holding est jugé supérieur au taux du marché. La recourant a donc procédé à une distribution dissimulée de bénéfice sous la forme d'intérêts excessifs.

Le fait que les autorités fiscales genevoises aient qualifié dans le passé ce crédit comme un crédit d'exploitation n'y change rien, dans la mesure où, en l'application du principe d'étanchéité des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée dans le passé de manière erronée. Les autorités fiscales doivent pouvoir rectifier les situations erronées lors de chaque période fiscale.

Cet arrêt tranche la question controversée de savoir si l'actionnaire est libre d'octroyer un crédit d'exploitation ou un crédit immobilier malgré le fait que la société emprunteuse est en position de mettre en gage un bien immobilier, par exemple parce qu'elle possède des cédules hypothécaires libres. S'il n'est pas possible d'invoquer des raisons objectives justifiant l'octroi d'un crédit d'exploitation plutôt qu'un crédit immobilier malgré la possibilité de mettre en gage un bien immobilier, le TF estime que cette situation est insolite et ne s'explique que par la relation d'actionariat. Sans la nommer et sans en vérifier les conditions d'application du reste, le TF se fonde en réalité sur la théorie de l'évasion fiscale. Bien que le résultat soit prévisible, la lecture de

cet arrêt laisse le lecteur sur sa faim, tant cette jurisprudence n'est pas exempte de toute critique.

En premier lieu, en jugeant qu'une société doit systématiquement privilégier l'application d'un taux d'intérêt inférieur, on ne peut s'empêcher d'estimer que notre Haute Cour (et les autorités fiscales) juge le cas en opportunité plutôt qu'en légalité. En d'autres termes, on ne peut s'empêcher de penser que les autorités fiscales et le TF se substituent ainsi dans la gestion des entreprises. Certes, la société emprunteuse a toujours la possibilité de démontrer par des motifs objectifs justifiant l'absence de gage immobilier et l'application du taux d'intérêt prévu pour les crédits d'exploitation plutôt que celui pour les crédits immobiliers. Cependant, il devrait appartenir aux autorités fiscales de démontrer l'existence d'une évasion fiscale.

À cet égard, outre le caractère insolite mentionné par le TF dans cet arrêt, la théorie de l'évasion fiscale suppose l'examen des autres conditions cumulatives (l'intention de réaliser une économie d'impôt et la réalisation effective d'une notable économie d'impôt). Or, le TF n'examine pas la réalisation des autres conditions, ce qui est pour le moins discutable.

De plus, on aurait pu s'attendre à ce que le TF évoque le fait que les taux d'intérêts prévus dans les directives de l'AFC ne tiennent pas compte des paramètres typiques de la fixation des taux d'intérêt. Dans un marché de pleine concurrence, les taux d'intérêts ne sont pas fixés de manière abstraite, mais tiennent bien évidemment compte de plusieurs paramètres comme l'échéance du crédit, la solidité financière de l'emprunteur, les caractéristiques du bien immobilier mis en gage ou encore le rendement produit par le bien immobilier. Or, si les directives sont destinées à garantir une application aussi homogène que possible des taux d'intérêts dans les relations entre une société emprunteuse et son actionnaire, ces directives n'intègrent aucun de ces paramètres – pourtant essentiels – pour fixer les taux d'intérêt dans un marché de pleine concurrence.

Une société pourrait souhaiter conclure avec son actionnaire un crédit d'exploitation dans la mesure où la société emprunteuse serait désireuse de rembourser le crédit en tout temps et éviter ainsi des pénalités, ce qui n'est pas possible dans le cadre d'un crédit immobilier conclu avec un établissement bancaire tiers. Il pourrait y avoir un intérêt à payer un taux plus élevé afin de garantir une certaine liberté pour la société emprunteuse.

### 3. Impôt sur les successions et les donations

#### **ATF 146 II 6 du 31 janvier 2020 [Délimitation entre les notions de donation au sens de l'art. 24 let. a LIFD et de subsides provenant de fonds publics ou privés au sens de l'art. 24 let. d LIFD] (Fabien Liégeois)**

##### *1. Faits*

Le contribuable, marié et graphiste de formation, est notamment auteur de bandes dessinées. Il exerce son activité à titre indépendant depuis l'atelier qu'il a aménagé dans une ancienne église. Son œuvre contribue à la transmission du message chrétien par l'humour.

Entre 2010 et 2012, il reçoit des versements de tiers qui se situent entre 70 000 fr. et 90 000 fr. par année. Il a comptabilisé les entrées reçues sous la rubrique « dons divers ». La plupart des dons proviennent de particuliers, sept d'églises.

Par trois décisions d'août 2013, l'Intendance des impôts du canton de Berne taxe les époux pour les périodes 2010, 2011 et 2012 sous l'angle de l'impôt fédéral direct (IFD), ainsi que de l'impôt cantonal et communal (ICC). Elle retient que les « dons divers » sont imposables. Les contribuables s'opposent à la taxation, puis à la décision sur réclamation que rend l'autorité fiscale. Cette dernière perd devant le Tribunal administratif du canton de Berne. Dans le recours en matière de droit public qu'elle dépose, l'autorité fiscale opte finalement pour la qualification de subsides. Le Tribunal fédéral s'attelle donc à qualifier les montants qu'a reçus le contribuable sous l'angle de l'IFD et de l'ICC.

##### *2. Droit*

L'art. 16 al. 1<sup>er</sup> LIFD exprime, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net (*Reinvermögenszugangstheorie*). Après une liste exemplative de revenus imposables (art. 17-23 LIFD), la loi dresse une liste exhaustive d'exonérations (art. 16 al. 3 et 24 LIFD). Dans un système d'impôt général sur le revenu, les exceptions, telles que les dons (art. 24 let. a LIFD) ou les subsides (24 let. d LIFD) sont interprétées restrictivement<sup>124</sup>.

Conformément à la clause générale de l'art. 16 al. 1<sup>er</sup> LIFD, les versements reçus en l'espèce sont donc imposables, qu'ils soient ponctuels ou réguliers, sauf s'ils tombent sous le coup d'une exception<sup>125</sup>.

---

<sup>124</sup> ATF 146 II 6 c. 4.1 p. 9.

<sup>125</sup> ATF 146 II 6 c. 4.3 pp. 10 s.

Avant de les qualifier, il y a lieu de souligner l'enjeu de la délimitation entre dons et subsides.

- Les dons sont exonérés de l'impôt sur le revenu (IFD, ICC) afin d'éviter une double imposition avec l'impôt sur les donations, qui est de la compétence exclusive des cantons. En l'occurrence, le canton de Berne prélève un impôt sur les donations.
- Les subsides sont exonérés de l'impôt sur le revenu (IFD, ICC) pour des motifs socio-politiques : les prestations versées dans le but de soulager une situation d'indigence ou de besoin doivent parvenir dans leur intégralité à leur destinataire (ATF 137 II 328 c. 4.1 p. 330 s.). Les subsides peuvent provenir d'une fondation, d'une association caritative ou d'une autre entité poursuivant des buts désintéressés de pure utilité publique.

Le droit civil et le droit fiscal partagent les mêmes critères pour reconnaître une donation : acte d'attribution entre vifs (*Vermögenszuwendung*), gratuité (*Unentgeltlichkeit*) et *animus donandi* (*Zuwendungswillen*). Les deux notions ne se recourent pas entièrement pour autant, pour des raisons qui tiennent au but de la loi fiscale, d'une part, et à des « motifs pratiques », d'autre part<sup>126</sup>. La notion de *subsides* suppose la réunion des critères du besoin, de l'assistance et de la gratuité. Le bénéficiaire ne doit pas être astreint à la fourniture d'une « contrepartie ». Les notions de *donation* et de *subsides* peuvent se recouper lorsque la personne qui les reçoit est indigente<sup>127</sup>. A la différence de la donation, le subside provient généralement d'une institution qui n'agit pas librement. Il faut par conséquent présumer l'existence d'un subside dans les circonstances suivantes : lorsqu'une institution octroie sans contrepartie une somme d'argent à une personne pour lui venir en aide (i) et que l'exonération de ce montant est sollicitée en vertu de l'art. 24 LIFD (ii). Lorsque le versement provient d'une personne physique, il n'y a pas lieu de retenir une telle présomption<sup>128</sup>.

En l'espèce, le contribuable a reçu des versements de particuliers et d'églises. Les versements provenant de ces institutions n'ont pas pu être examinés sous l'angle de la notion de subsides par l'instance inférieure. La question se pose pourtant. Le Tribunal fédéral ne peut pas la trancher car il ne dispose pas des faits pertinents. Il faudra en particulier déterminer si les montants qu'a reçus le contribuable étaient subordonnés à une contre-prestation et si celui-ci se trouvait dans une

<sup>126</sup> ATF 146 II 6 c. 7.1 pp. 12 s.

<sup>127</sup> ATF 146 II 6 c. 7.2 p. 14.

<sup>128</sup> ATF 146 II 6 c. 7.3 pp. 14 s.

situation de gêne. Le recours de l'autorité fiscale bernoise est donc admis sur ce point. S'agissant des versements de particuliers en revanche, la donation a été retenue à juste titre.

### 3. *Commentaire*

Cet arrêt met en évidence la logique de raisonnement qui préside à l'imposition du revenu: l'opération de qualification d'un avantage économique suppose que l'on vérifie en premier lieu si l'élément entre dans l'une des exonérations que la loi liste exhaustivement. Lorsque deux exonérations entrent en considération (p. ex. donation et subside), il faut dégager une priorité. En l'occurrence, le Tribunal fédéral relève que la donation est présumée dans le cas où le versement émane d'une institution (et non d'un particulier). Si l'avantage économique n'est pas exonéré et s'il ne correspond à aucun des exemples listés aux art. 17 à 23 LIFD, l'interprète peut conclure que l'accroissement du patrimoine retombe dans la clause générale du revenu (art. 16 al. 1<sup>er</sup> LIFD). Cette dernière a un caractère subsidiaire.

Cet arrêt explicite enfin le fonctionnement de l'exonération des subsides provenant de fonds privés. Ces derniers ne sont exonérés que s'ils ne dépassent pas, additionnés entre eux *et* aux autres revenus que perçoit le contribuable, le revenu déterminant au sens des art. 9 ss LPC, «y compris les prestations cantonales qui vont au-delà de celles que prévoit la LPC»<sup>129</sup>. L'exonération est donc justifiée *dans la mesure où* la somme que reçoit le contribuable n'est pas à sa libre disposition. La part qui excède le plafond fixé pour calculer le minimum d'existence selon la LPC est en principe imposable<sup>130</sup>. Cet excédent est un avantage économique qui retombe, selon nous, comme les autres, dans la clause générale du revenu.

## **TF, 2C\_32/2020 du 8 juin 2020 [Qualification en donation ou en revenu de versements reçus d'un gouvernement étranger] (Thierry Obrist)**

### 1. *Faits*

Dans cet arrêt qui a retenu l'attention des médias vers la fin de l'été 2020, le Tribunal fédéral traite de la qualification d'un paiement de EUR 5 000 000.– (soit CHF 6 000 000.– au cours employé par l'administration fiscale) effectué par le Gouvernement de l'Azerbaïdjan au président de la fédération sportive internationale de lutte. Le Tribunal

---

<sup>129</sup> ATF 146 II 6 c. 6.2 p. 12; loi sur les prestations complémentaires (LPC; RS 831.30).

<sup>130</sup> ATF 146 II 6 c. 6.2 p. 12.

fédéral eut à déterminer si ce montant représente une donation, comme le soutenaient les contribuables, ou un revenu comme l'avaient décidé aussi bien l'autorité fiscale valaisanne que l'instance précédente.

La question a des conséquences fiscales importantes : si le paiement est considéré comme un revenu, la Suisse obtient, en tant qu'Etat de résidence, le droit de l'imposer conformément à l'art. 21 al. 1<sup>er</sup> de la convention de double imposition signée avec l'Azerbaïdjan, à un taux d'impôt sur le revenu vraisemblablement très élevé vu le montant en question. En revanche, si le montant est considéré comme une donation, aucun impôt ne sera perçu, puisque le droit fiscal valaisan, à l'instar de ce que font les autres cantons, n'impose pas les donations mobilières si le donateur n'est pas résident fiscal suisse au moment de la donation.

On découvre à la lecture de l'arrêt plusieurs faits pour le moins surprenants. Premièrement, le montant en question n'aurait pas été versé au recourant lui-même – car il l'aurait refusé expressément à maintes reprises<sup>131</sup> – mais à son épouse, sans qu'il soit indiqué si cette dernière a eu des contacts avec le gouvernement azerbaïdjanais. Deuxièmement, ce versement ne serait pas le premier en date mais aurait été précédé d'un versement de EUR 1 500 000.– en 2010 et d'un autre de USD 25 000.– en 2012. Le versement de 2010 aurait été qualifié de donation en 2010 si bien qu'aucun impôt n'aurait été prélevé en Suisse, ce que le Tribunal fédéral n'est pas habilité à remettre en question en vertu du principe d'imperméabilité des périodes fiscales. La qualification du versement de USD 25 000.– reçu en 2012, soit la même période fiscale que celle de l'arrêt commenté ici, n'est pas non plus traitée par le Tribunal fédéral dans la mesure où l'autorité précédente n'a pas examiné cette question et le Tribunal fédéral ne peut pas procéder à une reformation *in peius*. Troisièmement, on découvre que les recourants ont fait l'objet d'une procédure pénale pour blanchiment d'argent en relation avec la libéralité en cause, laquelle a abouti à une ordonnance de classement en 2014. Finalement, on lit qu'à la suite de la démission en 2012 du recourant de son poste de président de la fédération sportive internationale concernée, l'Azerbaïdjan a cessé d'honorer un contrat de sponsoring qui venait pourtant d'être renouvelé pour une période de cinq ans.

## 2. Droit

Dans ses considérants, le Tribunal fédéral commence par rappeler le principe de l'imposition de l'accroissement net du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net. En application de la clause générale de l'art. 16 al. 1<sup>er</sup> LIFD et de la liste exemplative des art. 17

---

<sup>131</sup> arrêt commenté, c. 4.1.

à 23 LIFD (art. 13 à 19 LF/VS), sont ainsi considérés comme revenus imposables tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques pour autant qu'ils ne soient pas expressément exonérés. Les donations font justement partie de la liste exemplative d'accroissements de patrimoine expressément exonérés d'impôt sur le revenu (art. 24 let. a LIFD; art. 7 al. 4 let. c LHID; art. 20 let. a LF/VS). En tant qu'exception, cette disposition doit être interprétée restrictivement<sup>132</sup>.

Cherchant à appréhender la notion de donation, le Tribunal fédéral relève qu'en droit civil, la donation est, selon les termes de la loi, la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre, sans contre-prestation correspondante (art. 239 al. 1<sup>er</sup> CO). La notion fiscale de donation ne se recoupe pas forcément entièrement avec celle du droit civil; elle peut en effet comporter des particularités en raison du but de la loi ou pour des motifs pratiques. Les critères de l'acte d'attribution entre vifs, de la gratuité et de l'*animus donandi* sont toutefois communs. Le critère, objectif, de la gratuité de l'attribution est réalisé lorsque le donataire ne fournit pas pour le don de contre-prestation en faveur du donateur. Le critère, subjectif, de l'*animus donandi* signifie que le donateur doit avoir la conscience et la volonté d'effectuer une attribution à titre gratuit en faveur du donataire. Il n'y a notamment pas de volonté de donner lorsqu'est attendue une contre-prestation ou lorsque la prestation n'est pas effectuée librement, mais en vertu d'une obligation juridique<sup>133</sup>.

Un autre passage intéressant sur les éléments pris en compte pour qualifier un versement en donation se trouve au c. 5.3. de l'arrêt commenté où on lit ce qui suit: «Que les recourants aient ou non considéré la prestation reçue comme une donation importe peu en droit fiscal. Ce qui est déterminant c'est la conscience et la volonté qu'avait le donateur. Le fait que le recourant n'ait pas eu d'engagements envers celui-ci n'est ainsi, de ce point de vue, pas pertinent. Ainsi, les éléments relevés sans arbitraire nous dit le TF par la Commission de recours, pris dans leur ensemble, tendent à démontrer que le donateur n'était pas désintéressé, mais visait à obtenir quelque chose du recourant, qui occupait une situation privilégiée dans une fédération sportive internationale. Il sied ici de relever que la contre-prestation n'a pas besoin d'être directe ou concrète. Le simple fait d'attendre le moment venu pour demander quelque chose suffit<sup>134</sup>».

---

<sup>132</sup> ATF 143 II 402 c. 5.3 p. 404 s. et les références.

<sup>133</sup> Pour tout le paragraphe, le Tribunal fédéral se réfère à l'ATF 118 Ia 497 c. 2b/aa p. 500 et l'arrêt du TF 2C\_44/2018 du 31 janvier 2020, c. 7.1 et les références, destiné à la publication.

<sup>134</sup> MARGARETA BADDELEY, in : Thévenoz/Werro (édit.), Commentaire romand, Code des obligations I, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2012, N 28 ad art. 239 CO.

Sur cette base, le Tribunal fédéral retient que le versement ne peut être qualifié de donation et qu'en conséquence l'impôt sur le revenu doit être prélevé.

### 3. *Commentaire*

L'arrêt commenté apporte des informations importantes sur les éléments qualificatifs de la donation en droit fiscal. On comprend ainsi que c'est bien la volonté de donner, plus que l'impression de recevoir, qui est déterminante. On comprend aussi qu'il n'est pas nécessaire d'identifier précisément la contre-prestation que le bénéficiaire du versement s'engage à effectuer pour exclure l'existence d'une donation ; il n'est pas non plus nécessaire que cette contre-prestation soit directe, ni concrète.

En revanche, on comprend mal pourquoi le fait, relevé par notre Haute Cour, que le contrat soit rédigé en azéri et en anglais et soumis au droit azerbaïdjanais<sup>135</sup> aurait un effet quelconque pour sa qualification du point de vue du droit fiscal. En effet, d'une part, le Tribunal fédéral rappelle quelques lignes plus haut que « la notion de donation ne se recoupe pas forcément entièrement avec celle du droit civil » et d'autre part, la langue dans laquelle un contrat est rédigé ne saurait à notre sens avoir un impact déterminant sur l'interprétation de son contenu. Il semble ainsi que la prise en compte de ces éléments est incongrue dans la mesure où il est très vraisemblable que les autres éléments constitutifs – et communs en droit fiscal et en droit civil – de la donation que sont i) l'attribution entre vifs, ii) la gratuité et iii) l'*animus donandi*<sup>136</sup> existent également en droit azerbaïdjanais.

Il faut également relever que le Tribunal fédéral ne se donne pas la peine d'identifier un tant soit peu la contre-prestation à laquelle le recourant se serait engagé ou que le donateur aurait attendue en contrepartie de la dévolution. Après avoir rappelé le critère objectif de l'absence de contre-prestation en faveur du donateur<sup>137</sup>, et évoqué (sans que l'on comprenne clairement le lien avec le versement examiné) la résiliation d'un contrat de sponsoring entre l'Azerbaïdjan et la fédération internationale sportive que le recourant dirigeait, les Juges sont muets sur la prestation qu'aurait rendue le recourant. Ils indiquent uniquement que le Gouvernement azerbaïdjanais visait à obtenir « quelque chose » du recourant<sup>138</sup>. On imagine mal quel type de prestation aurait pu être effectué du président d'une fédération internationale de sport

---

<sup>135</sup> arrêt commenté, c. 5.3.

<sup>136</sup> arrêt commenté, c. 3.3.

<sup>137</sup> arrêt commenté, c. 3.3.

<sup>138</sup> arrêt commenté, c. 5.3.

en faveur d'un gouvernement en particulier en tenant compte du fait que les poursuites pénales intentées à son encontre pour blanchiment d'argent ont été abandonnées. Au vu des montants en question, on aurait pu attendre un développement du Tribunal fédéral sur la notion de donation mixte, tant cette qualification aurait pu être retenue si la contre-prestation rendue par le contribuable avait une valeur inférieure aux EUR 5 000 000.– de la donation.

Il est vrai qu'un tel versement d'un gouvernement surprend dans notre conception de société occidentale mettant en avant le mérite des individus et caractérisée par l'emploi d'adages du type «on n'a rien sans rien» aussi bien que «chaque travail mérite salaire». Il faut cependant relever que le versement en question a été effectué par un gouvernement autocratique, ayant un mode de rémunération de ses élites et de récompense des personnes jugées méritantes probablement très différent du nôtre et privilégiant vraisemblablement une approche discrétionnaire plus que réglementaire. En outre, s'il faut admettre qu'une analyse approfondie de la signification et de l'importance socio-culturelle des donations dans la culture azerbaïdjanaise eût excédé le cadre de leur analyse, on doit tout de même relever que les juges de Mon Repos ont absolument occulté ces aspects culturels. Ceci est surprenant quand on lit au c. 5.3 qu'il faut principalement examiner la question de l'*animus donandi* du point de vue du donateur plus que de celui du donataire<sup>139</sup>.

Reste le critère – non évoqué dans l'arrêt commenté – de l'expérience générale de la vie. On sent à la lecture de l'arrêt commenté, une certaine réticence des Juges de Mon Repos à admettre qu'un montant aussi important que celui en cause soit versé sans qu'aucune contre-prestation ne soit attendue du donataire. On imagine ainsi que le recourant se soit engagé à «quelque chose» ou du moins que le gouvernement donateur ait attendu une contre-prestation quelconque du versement.

A notre sens, il n'est pas absolument choquant de prendre en compte une certaine expérience générale de la vie dans la qualification à opérer ici. Cette approche prenant en compte la probabilité de la survenance d'un évènement et la cohérence d'une situation permettrait d'exclure à notre sens des états de fait absolument anormaux, auxquels les juges ou l'administration fiscale ne peuvent souscrire. On peut ainsi admettre qu'il est non seulement inusuel mais aussi insolite de recevoir une donation d'un montant de EUR 5 000 000.– d'une personne hors du cercle familial, et qu'en pareil cas la qualification en donation ne doit être retenue qu'en présence de circonstances particulières. Que le versement

---

<sup>139</sup> cf. passages reproduits ci-dessus du c. 5.3. de l'arrêt commenté.

en question provienne d'un Etat étranger, d'une personne morale ou d'une personne physique ne change rien à cela. Des relations familiales, éventuellement amicales, l'aisance financière dans laquelle se trouve le donateur au moment de la donation, ainsi que l'absence d'héritiers peuvent à notre avis jouer un rôle dans la qualification et doivent être pris en considération. On peut d'ailleurs relever qu'une telle prise en compte de l'expérience générale de la vie trouve application dans la jurisprudence fiscale dans laquelle l'*animus donandi* est présumé entre personnes proches, lorsque les autres conditions d'une donation sont réalisées<sup>140</sup>.

Il n'en demeure pas moins qu'une conception selon laquelle une présomption irréfragable qu'un versement de l'étranger ne peut constituer une donation doit être absolument exclue. Une qualification « punitive » d'un versement en revenu dans le but de soumettre à l'impôt un montant que le juge ou l'administration fiscale considérerait mal acquis ou obtenu de manière immorale doit être prohibée avec la même fermeté.

#### 4. Double imposition internationale

**TF, 2C\_209/2017 du 16 décembre 2019 (partiellement publié in ATF 146 I 105) [art. 10 § 2 CDI CH-LUX, clause du bénéficiaire effectif; protection de la confiance fondée sur une circulaire administrative] (Benjamin Malek)**

##### 1. Faits

Dans le cadre d'un contrat intitulé « *global master stock lending agreement* », une société luxembourgeoise accorde un prêt à sa société mère, sise au Royaume-Uni, contre une garantie, qui inclut, entre autres, un transfert de propriété sur des actions suisses. Les parties sont convenues que si un dividende est payé alors que les actions sont en mains de la société luxembourgeoise, un paiement compensatoire équivalent au dividende doit être versé à la société mère britannique. Au terme du prêt, la société luxembourgeoise était tenue de rendre les actions à sa société mère.

La société luxembourgeoise présente plusieurs demandes de remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur les dividendes de titres

---

<sup>140</sup> cf. arrêts du TF 2C\_703/2017 du 15 mars 2019, c. 3.3.2; 2C\_294/2018 du 26 juin 2018, c. 4.3; 2C\_597/2017 du 27 mars 2018, c. 3.1.2; 2C\_224/2008 du 1<sup>er</sup> avril 2009, c. 2.2, in: RDAF 2009 II 555.

suisses versés en 2009, en se fondant sur la CDI Suisse-Luxembourg. Ces demandes sont refusées par l'AFC et, sur recours, par le TAF<sup>141</sup>, qui considèrent tous deux que la société luxembourgeoise n'est pas le bénéficiaire effectif des dividendes.

Selon les faits établis par le TAF, le prêt des actions avec paiement compensatoire et re-transfert des actions avait pour but que les dividendes soient versés au Luxembourg, ce qui aurait permis de bénéficier d'une imposition avantageuse sur les paiements compensatoires au Royaume-Uni<sup>142</sup>. Ce procédé était toutefois conditionné à ce que les actions prêtées ne soient pas transférées à des tiers et que les dividendes soient perçus afin d'être transférés par le biais de paiements compensatoires du même montant.

La société luxembourgeoise forme recours au TF en soutenant que le TAF n'a pas pris en compte la nouvelle version du Commentaire de l'OCDE relatif à l'art. 10 MC OCDE (modifié en 2014) et que la jurisprudence préexistante du TF sur la clause du bénéficiaire effectif serait incompatible avec cette version du Commentaire<sup>143</sup>. La recourante relève également qu'elle devrait être protégée en tant qu'elle s'est fondée sur le maintien de la pratique administrative prévue dans la Circulaire de l'AFC n° 13 du 1<sup>er</sup> septembre 2006<sup>144</sup> et qu'un changement de pratique n'était, en l'espèce, pas admissible. La recourante invoque par ailleurs l'égalité de traitement avec les emprunteurs qui ont reçu des remboursements d'impôt anticipé selon la pratique prévue par cette circulaire.

## 2. *Droit*

L'art. 10 de la CDI Suisse-Luxembourg prévoit qu'une imposition des dividendes est possible dans les deux États, mais est limitée pour l'État de source, ici la Suisse, à 15 % si la société récipiendaire des dividendes en est le bénéficiaire effectif (art. 10 § 2 let. a).

Après un rappel de sa jurisprudence sur la clause du bénéficiaire effectif<sup>145</sup>, le TF reprend l'argument de la recourante relatif au Commentaire OCDE 2014. Selon le TF, cette modification n'a, en l'espèce, pas d'incidence car le remboursement de l'impôt anticipé n'a pas été refusé sur la base de l'existence d'obligations factuelles, notion introduite en 2014 dans le Commentaire, mais bien sur la base

---

<sup>141</sup> arrêt du TAF A-1426/2011 du 20 décembre 2016.

<sup>142</sup> arrêt commenté, c. 2.1.

<sup>143</sup> arrêt commenté, c. 3.4.

<sup>144</sup> Circulaire AFC n° 13, Opérations de prêt et de mise en pension de titres en tant qu'objet de l'impôt anticipé, de retenues à la source étrangères, des droits de timbre et de l'impôt fédéral direct, 1<sup>er</sup> septembre 2006.

<sup>145</sup> cf. notamment ATF 141 II 447.

des intentions concordantes des parties et des circonstances, soit des obligations contractuelles. Le TAF aurait ainsi implicitement considéré que la recourante était une société de relais direct (*conduit company*)<sup>146</sup>, qui agissait à titre fiduciaire et dont l'obligation contractuelle de procéder à des paiements compensatoires était conditionnée à la perception de dividendes. Indépendamment de l'attribution fiscale des dividendes à la société luxembourgeoise, le TF relève qu'en tout état de cause les paiements compensatoires compensaient largement les dividendes reçus.

Selon le TF, le transfert de dividende par voie de paiement compensatoire formait l'élément contractuel décisif, sans lequel les transactions litigieuses n'auraient pas été organisées de cette manière<sup>147</sup>. L'appréciation des faits de l'instance inférieure, sur laquelle repose ce constat, est certes critiquée par la recourante, sur la base de l'art. 105 al. 2 LTF<sup>148</sup>. La recourante qui allègue que les transactions en cause ne reposaient pas sur des motifs fiscaux, relevant notamment que la garantie en espèces (*cash collateral*) également fournie par la société débitrice avait généré des intérêts importants et que plus des trois quarts des actions suisses avaient été prêtées sur des périodes sans dividende. Le TF écarte ce grief, considérant que la recourante ne démontre pas l'inexactitude manifeste des faits établis par le TAF<sup>149</sup>.

Le TF entreprend ensuite le grief de la recourante relatif à la circulaire, qui prévoyait que les emprunteurs d'actions suisses parties à des transactions de prêt de titres étaient éligibles au remboursement de l'impôt anticipé (cf. section 3.2 de la circulaire). Selon le TF, cette circulaire n'établit pas de droits et obligations nouveaux pour les contribuables mais vise à garantir une interprétation uniforme du droit applicable par l'administration. Le TF rappelle que les tribunaux ne sont pas liés par les circulaires administratives<sup>150</sup>. Toutefois, les tribunaux ne s'écartent en principe pas des circulaires sans motif valable pour autant que ces dernières représentent une concrétisation convaincante des exigences légales. Le TF soutient enfin qu'il est douteux que l'interprétation des traités, qui relève du droit international, puisse être affectée par des circulaires administratives de la même manière qu'une norme de droit interne. En tout état de cause, le TF écarte l'application de la circulaire en tant qu'elle ne représente pas une concrétisation convaincante de l'art. 10 § 2 let. a CDI Suisse-Luxembourg, puisqu'elle

---

<sup>146</sup> Commentaire MC OCDE 2014, art. 10, § 12.3.

<sup>147</sup> arrêt commenté, c. 2.2.

<sup>148</sup> arrêt commenté, c. 2.3.

<sup>149</sup> arrêt commenté, c. 2.3.

<sup>150</sup> ATF 145 II 2 c. 4.3 p. 6.

permettrait le remboursement de l'impôt anticipé à un emprunteur sujet à une obligation de transmettre le dividende reçu et qui, partant, ne pourrait être considéré comme bénéficiaire effectif dudit dividende.

Le grief du contribuable, portant sur le changement de pratique de l'AFC, est également rejeté par le TF, qui souligne que bien que le principe de bonne foi (art. 5 al. 3 et art. 9 Cst.) protège la confiance des administrés dans certaines circonstances, celles-ci ne sont pas réunies en l'espèce. En effet, la circulaire litigieuse ne concernait pas uniquement le cas concret de la recourante mais un nombre important de cas. À supposer que l'administration dévie de sa pratique administrative générale et abstraite dans un cas concret, une violation du principe de bonne foi entraînant la protection de la recourante ne serait envisageable que si l'administration avait donné des assurances spécifiques que la circulaire serait appliquée ou si l'administration avait autrement fondé la confiance de la recourante. Il ne semble pas que l'AFC ait fondé une telle confiance chez la recourante en l'espèce. Le grief relatif au changement de pratique est également écarté dans la mesure où seul le droit matériel est ici concerné, et que ce dernier peut être modifié sans qu'un avertissement préalable ne soit donné à l'administré.

Enfin, le TF relève qu'un recourant n'a en principe pas de droit à ce que le TF suive la pratique d'une autorité inférieure si la question juridique peut être examinée librement par la Cour. À défaut, le TF serait lié par l'opinion d'une autorité inférieure, ce qui serait incompatible avec le rôle du TF, qui en tant qu'instance suprême doit assurer l'application correcte et uniforme du droit fédéral et international (art. 188 al. 1<sup>er</sup> Cst.)<sup>151</sup>.

### 3. *Commentaire*

La partie de l'arrêt relative à la circulaire administrative a fait l'objet d'une publication au recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral. Le présent commentaire porte sur l'autre partie de l'arrêt, dans laquelle le TF a pour la première fois pris en considération les modifications du Commentaire du MC OCDE adoptées en 2014, en particulier les paragraphes 12 et suivants relatif à l'art. 10 MC OCDE.

Le TF n'a pas clarifié si – et dans l'affirmative dans quelle mesure – le Commentaire MC OCDE 2014 était applicable à la CDI Suisse-Luxembourg de 1993 et à des faits remontant à 2009. La jurisprudence actuelle du TF va toutefois dans le sens d'une interprétation dynamique,

---

<sup>151</sup> arrêt commenté, c. 5.2.

qui permet de prendre en compte une version du Commentaire postérieure à la conclusion d'une CDI<sup>152</sup>.

Par ailleurs, le TF a considéré dans un arrêt du 19 mai 2020, que l'interprétation de la clause du bénéficiaire effectif tel qu'établie par son arrêt de principe<sup>153</sup> ne diffère pas de celle établie par le Commentaire révisé en 2014<sup>154</sup>, puisque l'arrêt en question reposait sur des contraintes de fait, que le Commentaire OCDE de 2014 reconnaît comme des circonstances permettant de conclure à l'existence d'une obligation contractuelle. Certains auteurs considèrent toutefois que le TF a ici procédé à un revirement de jurisprudence<sup>155</sup>.

Dans l'arrêt commenté, la Haute Cour considère que la mise à jour de 2014 du Commentaire se limite pour l'essentiel à étendre le champ d'application de la clause du bénéficiaire effectif aux situations où le récipiendaire d'un dividende est sujet à une obligation « factuelle » de transmettre ce dividende. Selon le TF, les circonstances entourant le contrat de prêt empêchaient la société luxembourgeoise de vendre les titres suisses. En somme, la société créancière était soumise à une obligation contractuelle *implicite* de ne pas vendre les actions. Ainsi, cette obligation ne constituerait pas une obligation *factuelle*. Le raisonnement du TF démontre les difficultés soulevées par la distinction entre les obligations factuelles (relevant d'une analyse « *substance over form* ») et les obligations implicites (qui découlent de l'analyse des obligations contractuelles et légales d'un cas d'espèce).

Il est également intéressant de relever les motifs fondant les transactions litigieuses. Les « *manufactured dividends* », soit les paiements remplaçant un dividende, étaient apparemment soumis à un régime fiscal préférentiel au Royaume-Uni, voire, selon le TAF, également au Luxembourg<sup>156</sup>. Il sied de préciser que ce traitement fiscal ne relève aucunement d'un abus de convention de double imposition (*treaty shopping*).

Par ailleurs, l'art. 10 § 2 let. a ch. ii CDI Suisse-Luxembourg et l'art. 10 § 2 let. b de la CDI Suisse-Royaume-Uni prévoient tous deux

---

<sup>152</sup> cf. notamment l'arrêt du TF 2C\_880/2018 du 19 mai 2020, c. 4.1, qui dans lequel le TF consacre une interprétation dynamique de la clause du bénéficiaire effectif, prévue dans une CDI fondée sur le MC OCDE de 1977, en considérant que le Commentaire 2014 est pertinent pour l'interprétation de la clause en question.

<sup>153</sup> ATF 141 II 447.

<sup>154</sup> arrêt du TF 2C\_880/2018, c. 4.4.

<sup>155</sup> Il a ainsi été soutenu que l'arrêt du TF 2C\_880/2018 « corrigerait » la jurisprudence antérieure (notamment l'ATF 141 II 447) en ce sens que la qualité de bénéficiaire effectif ne devrait plus être refusée en l'absence d'obligation juridique de transférer le dividende (une obligation *factuelle* étant insuffisante), cf. S. OESTERHELT, *Altreservenpraxis vor Bundesgericht: Führt das Urteil 2C\_354/2018 vom 20. April 2020 zu einem Paradigmenwechsel?*, StR 12/2020 pp. 902-916, p. 909, nbp 15.

<sup>156</sup> arrêt du TAF A-1426/2011, c. 5.2.2.3.

un taux résiduel d'imposition de 15 % dans l'État de source (ici la Suisse). Ainsi, la structure en cause, même à considérer qu'il s'agissait d'une structure de société relais ou de tremplin, voire d'un arbitrage de dividende, ne procurait aucun avantage conventionnel aux sociétés du groupe.

Contrairement au TAF, le TF n'a pas encore clairement tranché la question de la nature de la clause du bénéficiaire effectif<sup>157</sup>. Plusieurs approches sont envisageables : cette clause peut être considérée comme une règle d'attribution du revenu ou comme une clause anti-abus spécifique ciblant les structures de relais direct. Certains auteurs relèvent également que la clause du bénéficiaire effectif pourrait revêtir une nature duale. En tout état de cause, le TF interprète la clause du bénéficiaire effectif sans vérifier la présence d'abus de CDI, en se limitant à une appréciation du contrôle économique exercé par le récipiendaire sur le dividende, ce qui est incompatible avec l'application d'une clause anti-abus qui viserait à contrecarrer l'obtention induite d'un avantage conventionnel.

Dans des affaires antérieures portant sur la notion de bénéficiaire effectif, le TF a été confronté à des structures qui relevaient du *treaty shopping* ou de l'arbitrage de dividende, les parties souhaitant vraisemblablement obtenir l'accès à des CDI prévoyant des taux de retenue à la source plus avantageux que ceux disponibles pour les bénéficiaires ultimes des structures. Il était ainsi incertain, jusqu'à présent, comment la clause du bénéficiaire effectif serait appréhendée par le TF dans une affaire ne relevant manifestement pas de l'abus de CDI.

On peut aujourd'hui regretter que le TF ne se soit pas davantage penché sur la qualification de clause du bénéficiaire effectif. Certaines autorités fiscales, comme *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) au Royaume-Uni, considèrent que la clause du bénéficiaire effectif ne s'applique pas aux structures de relais qui ne procurent pas d'avantages conventionnels, soit lorsque le montant d'impôt anticipé dû n'est pas modifié par la structure mise en place<sup>158</sup>. Tel était notamment le cas en l'espèce. Au demeurant, le *principal purpose test* (PPT ; art. 29 § 9 MC OCDE 2017), qui est en voie d'introduction dans les CDI suisses, conditionne l'existence d'un abus de convention à la présence d'un avantage conventionnel.

Le but et l'objet de la clause du bénéficiaire effectif ainsi que le champ d'application et le sens du Commentaire MC OCDE 2014 doivent encore trouver leur place au sein de la jurisprudence suisse.

---

<sup>157</sup> Dans l'ATF 141 II 447, c. 4.5, p. 459, le TF considéra qu'il n'était, en l'espèce, pas nécessaire de trancher cette question.

<sup>158</sup> cf. HMRC International Manual 504040.

À notre sens, l'approche du TF est restrictive et peut aboutir à des situations difficilement justifiables lorsqu'un remboursement partiel de l'impôt anticipé est refusé en l'absence d'abus de convention de double imposition. Cette jurisprudence est également susceptible de constituer une violation des obligations conventionnelles de la Suisse d'accorder un dégrèvement à la source<sup>159</sup>. Par ailleurs, l'objet et le but principal de la convention, soit l'élimination de la double imposition, n'est pas réalisé.

Il est à craindre que la jurisprudence du TF soit maintenue à l'avenir dans des cas portant sur des conventions de double imposition comprenant une règle «PPT». Ce cas de figure serait notamment problématique pour les contribuables qui sont parties à des accords ou qui constituent des structures complexes, non-abusifs selon le standard établi par le PPT, mais qui ne sont pas en mesure de réunir les conditions restrictives et plutôt formalistes que la jurisprudence du TF impose pour l'interprétation de la clause du bénéficiaire effectif. Le refus octroi d'un dégrèvement conventionnel qui en découlerait pourrait consister en un contournement du PPT, lorsqu'un aucun avantage conventionnel n'est réalisé par la structure, et serait incompatible avec les engagements de la Suisse dans le cadre de la Convention BEPS et des conventions bilatérales intégrant une clause PPT.

## **TF, 2C\_748/2018 du 21 février 2020 [répartition du droit de taxer des pensions – CDI-LKL et CDI-PHL] (Ruth Bloch-Riemer)**

### *1. Faits*

La décision TF 2C\_748/2018 du 20 février 2020 se fondait sur un état de fait transfrontalier relatif à l'application des conventions de double imposition conclues par la Suisse avec le Sri Lanka<sup>160</sup> et les Philippines<sup>161</sup> : les bénéficiaires de rentes B. et C. étaient assurés à titre provisionnel auprès de la fondation de prévoyance A., domiciliée dans le canton de Berne, après la fin de leur ancien travail auprès d'une société suisse A. (et une division D. qui avait fusionnée ultérieurement avec A.). A. (et la division D.) était historiquement étatique mais au moment du départ à la retraite de B. et C., la société était constituée comme

---

<sup>159</sup> art. 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969, RS 0.111.

<sup>160</sup> Convention entre la Confédération suisse et la République démocratique socialiste de Sri Lanka en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, conclue le 11 janvier 1983, RS 0.672.971.21, CDI-LKA.

<sup>161</sup> Convention entre la Confédération suisse et la République des Philippines en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, conclue le 24 juin 1998, RS 0.672.964.51, CDI-PHL.

personne juridique indépendante de droit civil. Après leur départ à la retraite, B. et C. ont transféré leur domicile fiscal en République du Sri Lanka (B.), respectivement en République des Philippines (C.). L'administration fiscale du canton de Berne a alors obligé la fondation de prévoyance A. à retenir l'impôt à la source sur les rentes versées à B. et C.

Ces décisions ont été attaquées par la fondation de prévoyance A. auprès de la Commission de recours du canton de Berne, qui a admis les recours de la fondation de prévoyance A. et annulé les décisions. Le TF devait finalement déterminer si la Suisse, en tant qu'Etat de la caisse, avait le droit d'imposer les rentes.

## 2. *Considérants*

Il n'est pas contesté que, selon le droit fédéral et le droit cantonal, B. et C. sont soumis à un assujettissement limité en Suisse, respectivement dans le canton de Berne, pour les rentes versées par la fondation de prévoyance A. La question litigieuse était cependant de savoir si le droit conventionnel s'opposait à l'imposition à la source des rentes versées<sup>162</sup>.

Les conventions de double imposition conclues par la Suisse avec le Sri Lanka et les Philippines auraient pu s'opposer à l'imposition en raison des domiciles non contestés de B. et C. au Sri Lanka et aux Philippines. Sur le fond, les deux conventions prévoient que les rentes perçues par un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur ne sont en principe imposables que dans l'Etat de résidence de ce résident<sup>163</sup>. Une exception à ce principe existe toutefois pour les rentes payées *« par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, ou par prélèvement sur un fonds constitué par cet Etat ou cette subdivision politique ou collectivité locale, au titre de services rendus à cet Etat ou à cette subdivision ou collectivité locale »*; ces pensions ne sont imposables que dans l'Etat de la caisse<sup>164</sup>. L'administration fiscale a estimé que les anciens employeurs de B. et C. tombaient sous le coup de cette exception, dès lors que les anciens employeurs étaient, au moins historiquement, des entreprises étatiques, respectivement proches de l'Etat<sup>165</sup>.

L'art. 19 ch. 2 let. a CDI CH-LKA et l'art. 19 ch. 2 let. a CDI CH-PHL correspondent textuellement à la réglementation de l'art. 18 ch. 2 let. a de la Convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la

---

<sup>162</sup> arrêt commenté, c. 3.

<sup>163</sup> cf. art. 18, ch. 1, CDI CH-LKA ; art. 18 CDI CH-PHL.

<sup>164</sup> cf. art. 19 ch. 2 let. a CDI CH-LKA ; art. 19 ch. 2 let. a CDI CH-PHL.

<sup>165</sup> arrêt commenté, c. 3.1.

Thaïlande<sup>166</sup>. Dans l'arrêt 2C\_510/2018 du 6 février 2020<sup>167</sup>, s'agissant de la réglementation dérogatoire sur les pensions découlant d'une activité de service public, le Tribunal fédéral avait retenu que « *l'on ne voit pas pourquoi l'Etat de résidence devrait se départir de son droit d'imposition lorsque l'Etat de caisse transfère l'activité en question à une entité de droit privé, même si l'Etat de caisse [la] contrôle d'une autre manière* ». Comme la fondation de prévoyance A. ne montrait pas en quoi l'art. 19 ch. 2 let. a CDI CH-LKA, respectivement l'art. 19 ch. 2 let. a CDI CH-PHL, pourrait avoir une teneur normative différente de celle de l'art. 18 ch. 2 let. a CDI CH-THL, le Tribunal fédéral s'est fondé sur cette jurisprudence également dans le cas d'espèce<sup>168</sup>. Etant donné qu'à la date ici déterminante de la retraite de B. et C., même selon la fondation de prévoyance A., les anciens employeurs de B. et C. étaient déjà constitutifs de sociétés de droit privé juridiquement autonomes, B. et C. ne travaillaient pas pour un Etat contractant, une subdivision politique ou une collectivité locale au sens de l'art. 19 ch. 2 let. a CDI CH-LKA, respectivement de l'art. 19 ch. 2 let. a CDI CH-PHL. En application de l'art. 18 ch. 1 CDI CH-LKA ET DE l'art. 18 CDI CH-PHL, les rentes qui leur sont versées sont donc soumises à l'imposition exclusive du Sri Lanka, respectivement des Philippines, en tant que pays de résidence des bénéficiaires.

De l'avis du Tribunal fédéral, c'est donc à juste titre que l'autorité précédente a dénié à la Suisse, respectivement au canton de Berne, le droit d'imposer les rentes<sup>169</sup>.

### 3. *Commentaire*

Le présent arrêt doit également être lu à la lumière de l'arrêt 2C\_510/2018 du 6 février 2020, auquel le Tribunal fédéral a ici renvoyé. Le jugement du 6 février 2020 se fondait certes sur un état de fait relatif aux prestations en capital et non aux rentes du 2e pilier. En ce qui concerne les prestations en capital, l'impôt à la source est prélevé et (seulement) remboursé à titre provisoire sur la base de l'art. 96 LIFD en relation avec l'art. 11 OIS lorsque la CDI pertinente attribue le droit d'imposer à l'Etat de résidence et que le bénéficiaire de la prestation joint à la demande de remboursement une attestation de l'Etat de résidence selon laquelle celui-ci a connaissance de la

---

<sup>166</sup> Convention entre la Confédération suisse et le Royaume de Thaïlande en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, conclue le 12 février 1996, RS 0.672.974.51, CDI-THL.

<sup>167</sup> arrêt commenté, c. 6.1.

<sup>168</sup> arrêt commenté, c. 3.2.

<sup>169</sup> arrêt commenté, c. 3.3.

prestation en capital<sup>170</sup>. En revanche, en cas de versement de rentes sans droit d'imposition de la Suisse, il n'y a pas d'imposition à la source si une attestation de résidence est présentée<sup>171</sup>, laquelle est régulièrement vérifiée (le 15 décembre 2020, le SFI a notifié la conclusion d'un accord amiable avec les Philippines sur la reconnaissance des attestations de résidence fiscale). Les deux arrêts 2C\_510/2018 du 6 février 2020 et 2C\_748/2018 du 20 février 2020 convainquent tant sur le plan pratique que juridique<sup>172</sup>.

## **TF, 2C\_354/2018 du 20 avril 2020 [Abus de CDI, principe de l'interprétation concordante, art. 15 § 1 AFisE] (Benjamin Malek)**

### *1. Faits*

Une filiale suisse (F.) distribua des dividendes à sa société mère néerlandaise (E.) entre 1999 et 2003. L'impôt anticipé fût prélevé à hauteur de 15 % – malgré l'exemption prévue par la convention de double imposition Suisse-Pays-Bas de 1951 – au motif que la filiale F. était antérieurement détenue par une société sise aux Antilles néerlandaises, qui ne disposent pas d'une convention de double imposition avec la Suisse, et que le transfert de participations en faveur de la société néerlandaise avait été considéré comme abusif.

Entre 2005 et 2006, une société sœur (A.), sise en Irlande fit l'acquisition de la filiale F. ainsi que de la propriété intellectuelle détenue par E. Ces acquisitions furent financées par un prêt accordé à A. par sa société mère, A.B., également sise en Irlande. A.B. et la société néerlandaise étaient toutes deux détenues par une société holding en Italie (A.C.). La filiale suisse cédée, F., disposait de réserves importantes avant le transfert. Cette restructuration permettait notamment de bénéficier de l'art. 15 § 1 de l'ancien Accord sur la fiscalité de l'épargne<sup>173</sup> (AFisE), qui prévoyait une exemption pour les dividendes intra-groupe. En 2007, F. versa un dividende de 14 millions CHF, sur lequel un impôt anticipé de 35 % fût perçu.

---

<sup>170</sup> art. 11 al. 1<sup>er</sup> let. b OIS; cf. MARINA ZÜGER/HANNES TEUSCHER, in: Zweifel/Beusch (édit.), Commentaire du droit fiscal suisse, Internationales Steuerrecht, Basel, 2015, art. 19.

<sup>171</sup> art. 10 OIS.

<sup>172</sup> voir aussi SUSANNE SCHREIBER/ANGELICA SCHWARZ, Analyse de la jurisprudence du Tribunal fédéral relative au droit fiscal international du premier semestre 2020, in: Archives 89/6-7, pp. 413 ss.

<sup>173</sup> aRS 0.641.926.81. La disposition a été reprise à l'identique sous l'art. 9 § 1 de la nouvelle mouture du traité entre la Suisse et l'UE (Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international).

Le TAF, à l'instar de l'AFC, considéra dans son arrêt rendu en 2018<sup>174</sup> que le cas d'espèce relevait d'une situation de relais direct. Partant du principe que l'art. 15 § 1 de l'AFisE était soumis à une clause du bénéficiaire effectif implicite, le TAF jugea que cette clause n'était ici pas respectée, principalement au motif que la composition des conseils d'administration des deux sociétés irlandaises était quasi identique. En conséquence, le remboursement de l'entier de l'impôt anticipé (35 %) fût refusé à la société mère irlandaise.

## 2. Droit

Statuant sur recours de la société irlandaise, le TF confirme le refus intégral du remboursement de l'impôt anticipé. Toutefois, le TF appréhende le cas d'espèce comme une restructuration abusive, relevant en principe de la pratique des anciennes réserves, et non comme une structure de relais direct.

Le TF commence par confirmer que la Convention de Vienne<sup>175</sup> sur le droit des traités s'applique à l'AFisE, bien que l'UE ne l'ait pas ratifiée, eu égard à la nature coutumière de la Convention de Vienne. Ensuite, s'appuyant sur le principe de l'interprétation concordante (*Entscheidungscharmonie*), le TF considère que la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) est pertinente pour interpréter l'art. 15 § 1 AFisE<sup>176</sup>. Selon le TF cela s'impose d'autant plus lorsque des dispositions de l'AFisE sont identiques à celles de la directive mère-fille<sup>177</sup> ou de la directive intérêts-redevances<sup>178, 179</sup>.

Contrairement au TAF, le TF considère que l'existence d'une clause du bénéficiaire effectif implicite au sein de l'art. 15 § 1 AFisE ne ressort pas du texte de la disposition<sup>180</sup>. Relevant que la CJUE, dans les « affaires danoises » a traité plusieurs cas de relais directs et de tremplin sous l'angle de l'abus de droit, sans passer par la clause du bénéficiaire effectif, le TF laisse ouverte la question de l'existence d'une clause du bénéficiaire effectif implicite<sup>181</sup>.

L'existence d'un abus est constatée par le TF, qui cite notamment la connexité temporelle entre le transfert de participations, en 2006,

---

<sup>174</sup> arrêt du TAF A-7299/2016 du 28 février 2008.

<sup>175</sup> RS 0.111.

<sup>176</sup> arrêt commenté, c. 4.5.3.

<sup>177</sup> Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, OJ L 345, 29.12.2011, p. 8-6

<sup>178</sup> Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents OJ L 157, 26.6.2003, p. 49-54.

<sup>179</sup> arrêt commenté, c. 3.4.3.

<sup>180</sup> arrêt commenté, c. 3.3.

<sup>181</sup> arrêt commenté, c. 4.

et la distribution en 2007 d'anciennes réserves, ainsi que le fait que la société irlandaise ne disposait pas d'employés ou de bureaux propres<sup>182</sup>. La présence de fonctions R & D en Irlande ne fut par ailleurs pas considérée comme suffisante pour écarter la présence d'un abus de droit. Enfin, le niveau élevé d'endettement de la société irlandaise ayant pris fin peu après la restructuration, grâce à un dividende de substance, le TF considère qu'il aurait été plus logique pour les parties que la filiale suisse transférée distribue ses anciennes réserves à sa société mère néerlandaise, avant d'être cédée<sup>183</sup>.

S'agissant du fondement de l'interdiction de l'abus de droit applicable en l'espèce, le TF évoque plusieurs sources. Bien que le TF ait relevé que l'existence d'un abus de droit pouvait reposer tant sur le droit interne suisse (art. 2 al. 2 CC ou art. 21 al. 2 LIA) que la Convention de Vienne sur le droit des traités (art. 26 et 31)<sup>184</sup>, le refus des avantages conventionnels est en l'espèce fondé sur l'application du droit interne suisse à travers la réserve prévue à l'art. 15 § 1 AFisE<sup>185</sup>. En outre, l'applicabilité d'une interdiction de l'abus de droit autonome, dérivée du droit européen est laissée ouverte par le TF<sup>186</sup>.

L'abus de droit étant constaté, le TF se penche ensuite sur ses conséquences fiscales, notamment eu égard à la pratique des anciennes réserves. Selon le TF, les conséquences d'un abus de droit ne peuvent être inférées de la réserve prévue à l'art. 15 § 1 AFisE<sup>187</sup>. Cette réserve permet, alternativement, à un État de se fonder sur une clause anti-abus de droit interne ou prévue dans un autre traité applicable, afin de refuser l'octroi du dégrèvement prévu à l'art. 15 AFisE.

Selon le TF, bien que l'art. 15 § 1 AFisE permette l'application du droit interne, les conséquences de l'application de ce droit doivent être appréciées selon le droit international. Ainsi, bien que la réserve de l'évasion fiscale prévoit une requalification des faits en présence d'abus de droit (*Sachverhaltsfiktion*), cette requalification n'interviendrait pas en l'espèce, l'état de fait étant international.

Sous l'angle du droit européen, le TF considère qu'il ne découle pas de la jurisprudence européenne que la directive mère-fille prévoit la possibilité d'une requalification de l'état de fait lorsqu'un abus de droit est apparent et refuse d'appliquer la pratique des anciennes réserves pour ce motif. Par ailleurs, selon le TF, le droit international, en l'absence

---

<sup>182</sup> arrêt commenté, c. 4.4.4.

<sup>183</sup> arrêt commenté, c. 4.4.4.

<sup>184</sup> arrêt commenté, c. 4.4.4.

<sup>185</sup> arrêt commenté, c. 4.1 et c. 4.5.1.

<sup>186</sup> arrêt commenté, c. 4.5.4.

<sup>187</sup> arrêt commenté, c. 4.5.1.

d'une disposition conventionnelle, comme par exemple l'art. 7 § 4 de la Convention BEPS/Instrument Multilatéral<sup>188</sup>, ne prévoirait pas non plus possibilité d'un dégrèvement partiel<sup>189</sup>.

Ainsi, bien qu'appliquant la réserve de l'évasion fiscale, par renvoi de l'art. 15 § 1 AFisE, le TF refuse de requalifier l'état de fait ou d'appliquer la pratique des anciennes réserves, pourtant prévue spécifiquement pour les restructurations abusives internationales. En conséquence, la recourante est déboutée et un remboursement partiel, prenant en compte l'état de fait antérieur et le taux de 15 % qui avait été fixé pour la société néerlandaise, est refusé.

### 3. *Commentaire*<sup>190</sup>

L'emploi du principe de l'interprétation concordante dans les cas d'espèce, qui s'inscrit dans une tendance récente du TF, est opportun<sup>191</sup>. En effet, l'art. 15 § 1 AFisE est une transposition presque identique de l'art. 1 de la directive mère-fille, il est dès lors souhaitable que le TF prenne en compte la jurisprudence de la CJUE sur cette disposition. Il sied toutefois de préciser que l'interprétation concordante repose avant tout sur la Convention de Vienne sur le droit des traités et qu'elle a donc également vocation à s'appliquer de manière générale aux conventions de double imposition.

Le TF s'est pour l'essentiel limité dans son arrêt à une référence aux « affaires danoises »<sup>192</sup> de la CJUE sans prendre en compte le reste de la jurisprudence européenne. Les arrêts « danois » reposent sur la réserve de l'abus de droit prévue par le droit primaire européen, directement applicable faute de règles anti-abus introduite à l'époque en droit danois. La Suisse, au contraire, dispose d'une réserve de l'évasion fiscale. Quant aux faits, les arrêts « danois » donnent des indicateurs destinés à identifier des structures abusives de relais direct ou tremplin. Le cas d'espèce relève en revanche d'une restructuration abusive, soit un cas classique d'anciennes réserves. Enfin, contrairement aux affaires danoises, où des intérêts et dividendes étaient versés *in fine* à

---

<sup>188</sup> Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices du 24 novembre 2016, RS 0.671.1.

<sup>189</sup> arrêt commenté, c. 4.5.3.

<sup>190</sup> Ce commentaire reprend en synthèse plusieurs éléments développés dans la contribution suivante : ROBERT DANON/BENJAMIN MALEK, Influence of EU case law on the prohibition of international tax abuse in Swiss practice: Critical remarks on the Federal Supreme Court Judgment 2C\_354/2018 of 20 April 2020 and on its references to the « Danish cases » decided by the Court of the Justice of the European Union, ASA 89 (2020/2021), p. 477-511.

<sup>191</sup> DANON/MALEK, *op. cit.*, pp. 490 ss.

<sup>192</sup> CJUE, *N Luxembourg 1 et al.*, 26 février 2019, C-115/16, C-118/16 et C-119/16 et C-299/16 et CJUE, *T Danmark et Y Danmark*, 26 février 2019, C-116/16 et C-117/16.

des entités sises en dehors de l'UE, l'entier des sociétés en cause dans l'affaire soumise au TF étaient des résidentes de l'UE, susceptibles de se prévaloir de l'art. 15 AFisE. En somme, les « affaires danoises » de la CJUE ne sont pas d'une grande pertinence dans le cas d'espèce.

Il est ainsi regrettable que dans le cadre de l'interprétation concordante, le TF ne se soit pas référé aux arrêts de la CJUE dans les affaires *Denkavit*<sup>193</sup>, *Eqiom*<sup>194</sup> et *Deister*<sup>195</sup>. Ces arrêts portent en effet sur les clauses anti-abus et sur la question de la réserve en faveur des règles anti-abus de droit interne et conventionnel que prévoient tant la directive mère fille que la directive intérêts redevances, et qui a été reprise à l'art. 15 AFisE<sup>196</sup>.

L'élément essentiel de l'arrêt du TF concerne la portée de la réserve prévue à l'art. 15 § 1 AFisE. Dans l'arrêt *Eqiom*, la CJUE a jugé que de telles réserves, prévues dans les directives européennes, doivent faire l'objet d'une « interprétation stricte » en tant qu'elles dérogent aux règles fiscales établies par la directive<sup>197</sup> et qu'une « exigence de nécessité », qui découle du principe de proportionnalité, doit être remplie<sup>198</sup>.

Il aurait été opportun pour le TF de se référer aux conclusions de la CJUE dans les arrêts *Denkavit*, *Eqiom* et *Deister*, voire *Kofoed*, afin de délimiter et d'établir la nature et les effets du renvoi aux règles de droit interne ou conventionnel prévu par l'art. 15 § 1 AFisE. À notre sens, et contrairement à l'avis du TF, ces arrêts démontrent que la réserve de l'évasion fiscale prévue en droit suisse – y compris la requalification de l'état de fait qui en est le corollaire (*Sachverhaltsfiktion*) – demeure applicable sous l'empire de l'AFisE.

Ainsi, le dégrèvement partiel (en l'espèce 15 % par application de la pratique des anciennes réserves) aurait dû être accordé au contribuable sur la base d'une requalification de l'état de fait, telle que prévue par le droit interne suisse. En effet, au terme de la jurisprudence de la CJUE, les réserves comme celle prévue à l'art. 15 § 1 AFisE ne peuvent être limitées que si elles violent le principe de proportionnalité, ce qui n'aurait pas été le cas en l'espèce. Au demeurant, la requalification des faits prévue par la réserve de l'évasion fiscale, et ses conséquences, sont entièrement conformes au droit européen. La CJUE a en effet établi dans l'arrêt *Halifax* que « des opérations impliquées dans une pratique abusive doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle

---

<sup>193</sup> CJUE, *Denkavit*, 17 octobre 1996, C-283/94, § 31.

<sup>194</sup> CJUE, *Eqiom et Enka*, 7 septembre 2017, C-6/16.

<sup>195</sup> CJUE, *Deister Holding et Juhler Holding*, 20 décembre 2017, C-504/16 et C-613/16.

<sup>196</sup> cf. DANON/MALEK, *op. cit.*, p. 495.

<sup>197</sup> CJUE, *Eqiom et Enka*, 7 septembre 2017, C-6/16, § 26.

<sup>198</sup> CJUE, *Eqiom et Enka*, 7 septembre 2017, C-6/16, § 29.

*qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de ladite pratique abusive.*<sup>199</sup> » Le principe de l'interprétation concordante aurait dès lors, à notre avis, dû mener le TF à se fonder sur cette jurisprudence<sup>200</sup>.

Le TF note également, dans un *obiter dictum*, que le dégrèvement partiel, fondé sur une autre convention (*alternative treaty relief* et *discretionary relief*) ne serait possible que si une disposition conventionnelle le prévoit expressément<sup>201</sup>. Fort de ce constat, le TF cite en guise d'exemple l'art. 7 § 4 de la Convention BEPS, qui prévoit l'octroi d'un dégrèvement discrétionnaire par l'administration fiscale. Deux arguments remettent en cause ce considérant. En premier lieu, l'application de la convention de double imposition antérieurement applicable, dans le cadre d'une requalification des faits, ne nécessite pas de clause spécifique puisque les faits fondant l'imposition sont justement rectifiés et que le dégrèvement accordé n'est dès lors plus lié à une structure abusive<sup>202</sup>. En second lieu, le Conseil fédéral a confirmé dans son Message relatif à la Convention BEPS que l'art. 7 § 4 – clause *opt-in* non reprise par la Suisse – était de nature purement déclaratoire et que l'administration fiscale demeure libre d'accorder un tel dégrèvement sur la base du droit interne, y compris en l'absence d'une disposition conventionnelle idoine<sup>203</sup>.

En définitive, la conséquence directe de cet arrêt est que la pratique des anciennes réserves n'est plus applicable lorsqu'un contribuable se prévaut de l'art. 9 de l'Accord Suisse-UE (qui a remplacé l'art. 15 AFisE). Aujourd'hui, tous les États membres de l'UE disposent d'une convention de double imposition avec la Suisse, et seuls trois de ces conventions prévoient des dégrèvements intra-groupe moins importants que ce que prévoit l'Accord Suisse-UE<sup>204</sup>. En somme, bien que regrettable à plusieurs égards, cette jurisprudence ne devrait pas avoir de conséquences importantes dans la mesure où la pratique des anciennes réserves demeure applicable lorsqu'une convention de double imposition est invoquée.

---

<sup>199</sup> CJUE, *Halifax*, 21 février 2006, § 94.

<sup>200</sup> DANON/MALEK, *op. cit.*, p. 509.

<sup>201</sup> arrêt commenté, c. 4.3.2.

<sup>202</sup> DANON/MALEK, *op. cit.*, p. 508.

<sup>203</sup> FF 2018 5443, p. 5463.

<sup>204</sup> Il s'agit des CDI avec l'Italie, la Grèce et la Lituanie.

## **TF, 4 2C\_417/2019 du 13 juillet 2020 [Qualité de partie de la banque, CDI CH – F] (Philippe Mantel)**

### *1. Faits*

Dans une procédure d'assistance administrative fiscale visant des contribuables présumés français, l'autorité requérante sollicite de AFC la transmission de données bancaires.

Les banques détentrices de ces informations requièrent que la qualité de partie leur soit accordée. L'AFC refuse, estimant que seule la personne formellement concernée par la demande d'assistance<sup>205</sup> a la qualité pour participer à la procédure, mais non pas le détenteur des renseignements<sup>206</sup>. Le Tribunal administratif fédéral confirme la position de l'AFC.

Les banques forment un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Celui-ci doit se prononcer sur la qualité de partie de la banque en tant que détentrice des renseignements dans une procédure d'assistance administrative fiscale concernant l'un de ses clients.

### *2. Droit*

La question de la qualité de partie se détermine selon la qualité pour recourir conformément à l'art. 19 al. 2 LAAF, lequel renvoie à l'art. 48 PA. Ainsi, la qualité de partie est reconnue à la banque détentrice des renseignements, si elle est touchée par la décision de l'AFC dans son intérêt propre et digne de protection.

Le TF relève que la qualité de partie pourrait être reconnue à une banque lorsque, en raison des circonstances particulières, elle serait touchée dans une même intensité par la procédure que la personne concernée. Tel pourrait être le cas si l'Etat requérant avait l'intention ou la possibilité d'utiliser les données obtenues en violation du principe de spécialité à l'encontre de la banque dans une procédure pénale. Dans ce cas de figure, la banque pourrait, si elle amenait suffisamment d'indices concrets que l'Etat requérant s'apprêtait à violer le principe de spécialité, obtenir la qualité de partie en vertu du principe *nemo tenetur*, i.e soit le droit de ne pas s'auto-incriminer prévu à l'art. 6 § 1 CEDH.

Les coûts générés par la demande d'entraide font par ailleurs partie du risque d'entreprise de la banque et ne fondent pas à eux seuls la qualité de partie. Le TF rejette donc le recours.

---

<sup>205</sup> cf. art. 3 let. a LAAF.

<sup>206</sup> cf. art. 3 let. b LAAF.

### 3. *Commentaire*

Cet arrêt de TF nous semble convainquant. Néanmoins, l'évolution chronologique de cette jurisprudence sur la qualité de partie est regrettable. Saisie une première fois de cette question, le TAF avait accordé la qualité de partie à UBS dans la fameuse affaire des listes (A-4974/2016). L'AFC n'avait pas recouru contre cette décision. Quand bien même le TF avait laissé percevoir son désaccord de principe avec l'arrêt du TAF, il ne s'était jamais prononcé formellement. A la différence d'UBS, formellement mise en examen durant la procédure d'entraide administrative et dorénavant condamnée en France, les banques recourantes dans le cas d'espèce alléguaient simplement que les informations à échanger pourraient être retenues contre elles dans le cadre d'une hypothétique procédure pénale subséquente à leur rencontre.

## **TF, 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 [portée du principe de spécialité, CDI CH – US] (Philippe Mantel)**

### 1. *Faits*

Dans une procédure d'assistance administrative fiscale provenant des Etats-Unis et visant des entités Liechtensteinoises, l'autorité requérante sollicite de AFC la transmission de données bancaires.

Le TAF admet partiellement le recours des personnes concernées et ordonne l'anonymisation de certaines données. En outre, le TAF enjoint l'AFC à rappeler à l'autorité requérante lors de la transmission les limites du principe de spécialité et les faits que les renseignements obtenus ne sauraient être utilisés contre des tiers ou à d'autres fins que celles spécifiées dans sa requête.

L'AFC a fait recours contre cet arrêt.

### 2. *Droit*

Est litigieuse la question du rappel au principe de spécialité que l'AFC a été ordonnée de faire par le TAF. Selon l'AFC, une telle réserve est contraire à l'art. 26 CDI CH-US qui permet une utilisation des renseignements reçus à l'encontre de tiers. Selon la jurisprudence rendue en application de l'art. 26 CDI CH-US, l'assistance administrative vise à transmettre des renseignements qui sont de nature à servir de moyens de preuves à l'état de fait décrit dans la demande.

Le TF relève que le Protocole entre la Confédération suisse et les États-Unis d'Amérique modifiant la Convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu est entré en vigueur le 20 septembre 2019, alors que l'arrêt du TAF s'est prononcé

sur l'art. 26 CDI-US dans son ancienne teneur. Le protocole prévoit que la nouvelle teneur de l'art. 26 ne s'impose qu'aux demandes d'entraide déposées après son entrée en vigueur de telle sorte que l'examen du TF porte sur l'ancien art. 26 CDI CH – US.

Le TF analyse alors l'opportunité d'un revirement de jurisprudence, mais rejette le recours de l'AFC.

## **ATF 146 I 172 du 13 juillet 2020 [garanties procédurales des tiers non visés, CDI CH – ES] (Philippe Mantel)**

### *1. Faits*

Dans le cadre d'une demande d'assistance administrative espagnole, l'AFC doit remettre des renseignements au sujet d'un contribuable espagnol, notamment en lien avec un contrat de cession conclu entre une société suisse et une société brésilienne au sujet des droits d'image de ce dernier. Les noms de plusieurs sociétés brésiliennes tierces sont cités dans le contrat.

L'AFC accorde l'assistance administrative. Sur recours, le TAF constate la nullité de la décision de l'AFC au motif que le droit d'être entendu des sociétés brésiliennes a été violé. Ces sociétés n'ont en effet pas été informées par l'AFC de l'existence de la procédure et ne se sont également pas vu notifier la décision de l'AFC, alors que des informations à leur propos ont vocation à être transmises.

Le TF, saisi d'un recours de l'AFC, doit se prononcer sur la question de la nullité de la décision.

### *2. Droit*

L'art. 14 LAAF concrétise le droit à l'information qui découle du droit d'être entendu et l'alinéa 2 dispose que l'AFC doit informer de la procédure d'assistance administrative les autres personnes dont elle peut supposer, sur la base du dossier, qu'elles sont habilitées à recourir. Cet alinéa doit être interprété et, selon notre Haute Cour, l'AFC n'est tenue d'informer les personnes non concernées par la procédure d'assistance administrative, mais dont le nom apparaît dans la documentation destinée à être transmise, de l'existence de ladite procédure que si leur qualité pour recourir ressort de manière évidente du dossier. Cette limitation du droit des tiers se justifie aussi par l'engagement de la Suisse de mettre en œuvre l'assistance administrative de manière diligente et d'éviter d'aménager des droits procéduraux qui auraient des effets dilatoires. Le TF statue en ce sens que c'est à tort que le TAF

a constaté la nullité de la décision et lui renvoie l'affaire afin qu'il se prononce au fond.

### 3. *Commentaire*

Il nous semble que chaque question juridique de principe en matière d'assistance administrative impose une balance des intérêts avec l'engagement international de la Suisse à garantir une célérité procédurale. De ce point de vue, cet arrêt n'est pas exceptionnel. Le TF juge que le seul fait que le tiers pourrait faire valoir, même à juste titre, que son nom ne constitue pas un renseignement vraisemblablement pertinent (art. 4 al. 3 LAAF) et qu'il ne doit partant pas être communiqué à l'Etat requérant ne suffit pas pour retenir l'existence d'un intérêt digne de protection en lien avec la demande d'assistance administrative. Il faut des éléments supplémentaires. Le TF cite alors l'exemple de l'employé de banque au bénéfice d'un jugement civil faisant interdiction à l'employeur de transmettre son nom. Il nous semble que cet exemple démontre au contraire que les droits des tiers ne sont pas suffisamment pris en compte par l'AFC. Partant, cette jurisprudence nous semble peu respectueuse du principe d'économie de procédure, laissant le soin aux juridictions civiles de juger l'intérêt de protection de tiers dans la procédure d'assistance administrative.

## 5. **Entraide administrative internationale en matière fiscale.**

### **ATF 145 II 112 du 1<sup>er</sup> février 2019 [Pertinence d'informations relatives au statut fiscal de la personne concernée] (Cédric Ballenegger) (Philippe Mantel)**

#### 1. *Faits*

X. fait l'objet d'une demande d'assistance administrative en provenance du fisc français. Il s'agit en particulier de savoir où X., domicilié en Suisse et imposé à la dépense, est résident fiscal. Parmi les questions posées par l'administration française figurait une demande relative au régime fiscal applicable à X. (forfait ou taxation ordinaire). L'AFC donna suite à la demande française. Par jugement du 20 juin 2018, le Tribunal administratif fédéral a admis la demande d'assistance litigieuse mais, donnant partiellement gain de cause au recourant, a refusé la remise des informations liées au mode d'imposition en Suisse, faute de pertinence vraisemblable.

Le Tribunal administratif fédéral a refusé que l'assistance porte sur ce point, en indiquant que le régime applicable à X. n'avait guère d'intérêt pour l'administration française qui cherchait à déterminer le domicile fiscal de celui-ci. Le Tribunal fédéral a admis le recours de l'AFC déposé contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral et a autorisé la transmission de l'information demandée, y compris les détails de la taxation.

## **Commentaire de Cédric Ballenegger**

### *1. Droit*

Le Tribunal fédéral rappelle d'abord que l'assistance administrative en matière fiscale a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans qu'il soit toutefois permis aux États d'aller à la pêche aux renseignements ni de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour l'affaire en cause. La pertinence d'une information doit se juger sur la base de la demande et non sur la base des renseignements obtenus. Ainsi, peu importe que les renseignements obtenus soient en définitive sans pertinence s'ils auraient pu l'être au vu de la demande.

S'agissant d'une demande d'assistance ayant pour but de clarifier la résidence fiscale de la personne concernée, il n'appartient pas la Suisse de préjuger et de refuser la transmission d'une information en considérant que, du point de vue des autorités de notre pays, la situation serait claire. Un éventuel conflit d'interprétation se jugera dans le cadre des procédures nationales ou internationales y relatives.

En ce qui concerne la France, la convention de double imposition passée avec ce pays prévoit expressément, à son art. 4, § 6, let. b, que la taxation au forfait est un obstacle à la reconnaissance d'un domicile fiscal suisse (du moins si le forfait est fondé uniquement sur la valeur locative des résidences du contribuable). Le texte même de la convention implique en l'occurrence que la demande des autorités françaises était pertinente, point qui semble avoir échappé au Tribunal administratif fédéral dans son raisonnement.

### *2. Commentaire*

Vu le texte clair de la convention de double imposition applicable, l'arrêt du Tribunal fédéral ne saurait être critiqué. Mais comment le cas aurait-il été tranché en l'absence d'une disposition expresse? Il n'est pas possible de répondre de manière générale. La solution devrait dépendre de la motivation fournie par l'Etat requérant. En l'occurrence,

l'expérience nous laisse supposer que les autorités françaises ne s'étaient guère donné la peine de motiver leur demande, ce qui a conduit à l'omission apparente du Tribunal administratif fédéral. S'il est juste que l'assistance administrative ne soit pas soumise à des obstacles pratiques excessifs, il ne s'agit ni d'effectuer le travail à la place du pays requérant, ni de négliger l'importance de la motivation invoquée par l'autorité requérante. Une demande sommaire risque fort de refléter une analyse sommaire du cas également. Tous les pays n'offrent pas les mêmes garanties juridiques que la France. Il sera difficile d'être plus exigeant vis-à-vis des pays qui, précisément, ne donnent que peu de garanties quant à la fiabilité de leurs procédures. A titre de comparaison, on pourrait citer la procédure d'entraide pénale internationale, dans laquelle les exigences formelles permettent mieux de contrôler le sérieux des autorités requérantes. Le droit fiscal ne mérite pas moins d'attention.

## **Commentaire de Philippe Mantel**

### *1. Droit*

Dans le cas d'espèce, la personne concernée par la requête française était donc domiciliée en Suisse. Cet état de fait ne suffit pas à faire échec à une requête d'informations d'un Etat étranger fondée sur une convention de double imposition. Selon la jurisprudence, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative.

Toutefois, la question de savoir si le mode d'imposition en Suisse est une information vraisemblablement pertinente dans le contexte d'un conflit de résidence n'avait jamais été tranchée. Notre Haute Cour est donc entrée en matière.

Le considérant 4.3.5.2 de l'arrêt du TAF portait sur cette question. Il est intéressant de noter que le considérant n'est toujours pas accessible – à ce jour – dans la version publique du jugement mise en ligne. Le TAF est vraisemblablement parti de l'idée correcte qu'un considérant détaillé dans un arrêt mis en ligne et dans la langue de l'Etat requérant revenait à échanger l'information avec ce dernier. Le TF nous apprend toutefois que le TAF ne comprenait pas « l'utilité potentielle de cette information » pour un Etat qui cherche à clarifier la résidence fiscale d'une personne officiellement domiciliée et fiscalisée en Suisse. Le TF est d'avis opposé et il affirme qu'une disposition conventionnelle aurait échappé à l'examen du TAF. Il s'agit de l'art. 4 alinéa 6 let. b CDI CH-F,

lequel dispose qu'une personne physique qui n'est imposable en Suisse que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède n'est pas considérée comme résidente au sens de la CDI CH-FR.

Selon notre Haute Cour, il s'ensuit que si une demande d'assistance administrative française vise à établir la résidence fiscale de la personne visée, l'information relative au mode d'imposition de cette personne en Suisse constitue un renseignement vraisemblablement pertinent.

## 2. *Commentaire*

La citation de l'art. 4 alinéa 6 let. b CDI CH – F. suffit à l'examen du TF qui conclut que le fait de savoir si une personne est imposée au forfait fiscal est donc pertinent pour l'Etat français lorsqu'il cherche à établir la résidence fiscale de celle-ci. Or, cette règle est particulière à la CDI CH – F. et elle se départit donc du modèle de convention de l'OCDE. Ainsi, selon notre opinion, le TF aurait dû préalablement analyser le sens et la portée de cet article conventionnel.

D'une part, la résidence fiscale d'une personne physique s'établit d'abord selon le droit interne de chaque pays. A notre connaissance, le mode d'imposition d'un contribuable suisse n'est pas un critère de rattachement du droit interne français permettant d'attirer le domicile en France d'un ressortissant de ce pays, ni de nier le départ du territoire français de l'un de ses anciens contribuables. Conformément au principe de l'effet négatif des conventions de double imposition, qui vise à limiter ou à allouer les droits d'imposition, le mode d'imposition à la dépense ne devrait pas pouvoir créer un for fiscal en France.

D'autre part, l'art. 4 alinéa 6 let. b CDI CH-FR vise à exclure des avantages conventionnels toute personne au bénéfice d'un forfait fiscal, quelles que soient sa nationalité ou encore ses attaches avec la France.

Bien qu'inséré dans l'article traitant de la résidence, cet alinéa a vocation à délimiter le droit d'accès au traité. Ainsi, un ressortissant russe au bénéfice d'un forfait fiscal à Genève – qui n'aurait par ailleurs jamais mis les pieds sur le territoire français – ne peut pas faire appel à la CDI FR-CH pour obtenir un dégrèvement de l'impôt à la source français pour les dividendes qu'il touche de sociétés du CAC 40. C'est le but premier et le sens véritable de l'art. 4 alinéa 6 let. b CDI CH-FR lorsqu'il dispose qu'un forfaitaire suisse n'est pas considéré comme un résident au sens de la Convention.

En aucun cas, le mode d'imposition n'est un critère pertinent permettant de fonder un domicile en France ou de nier un domicile en Suisse, tout conflit entre Etats devant se régler selon les critères en cascade de l'art. 4 alinéa 2 CDI-FR. En d'autres termes, cette règle

ne sert pas à trancher le conflit de résidence, mais il s'agit d'une règle anti-abus permettant à la France – en tant qu'état de source et non de résidence – de refuser un avantage conventionnel et donc de dénier la qualité de résident au sens de la CDI CH-FR à un contribuable suisse au forfait fiscal. Nous partageons donc l'opinion du TAF selon laquelle l'information que le contribuable suisse est soumis à l'imposition à la dépense n'est pas pertinente et ne doit pas être échangée.

**TF, 2C\_615/2018 du 26 mars 2019 [Pertinence vraisemblable (CDI CH-NL)] (Philippe Mantel)**

*1. Faits*

Dans le cadre d'une demande d'entraide administrative, l'administration fiscale néerlandaise a requis la transmission de données concernant une société suisse, à savoir A. Gmbh, sise dans le canton de Zoug. Les autorités néerlandaises exigeaient, entre autres, que lui soient remis les comptes annuels, les déclarations d'impôts, les registres des actionnaires et des bénéficiaires effectifs, ainsi que la liste des fondés de pouvoir de A. Gmbh.

Dans le cadre d'un contrôle fiscal de B., domicilié à Amsterdam, l'administration fiscale néerlandaise enquête sur l'acquisition de toutes les actions de E. par B. en août 2010 et sur le financement de cette transaction. Il s'avère que B. a obtenu – à cette fin – un prêt de A. Gmbh s'élevant à EUR 1.5 M en date du 30 juin 2016 qu'il a remboursé par un paiement de USD 2.1 M en date du 21 décembre 2011.

*2. Droit*

L'art. 4 al. 3 LAAF dispose que « la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ». À cet égard, le Tribunal fédéral relève que la question de savoir dans quelle mesure une société suisse doit être considérée comme une personne concernée ou non se pose fréquemment en pratique et qu'elle revêt donc une importance particulière qui justifie d'entrer en matière sur le recours déposé.

Selon notre Haute Cour, c'est sous l'angle de la pertinence vraisemblable qu'il faut trancher si des informations concernant une personne morale suisse doivent être échangées. Dans le cas d'espèce, il faut conclure de l'état de fait décrit par l'autorité requérante et l'objet de sa demande qu'elle met en doute que la société suisse et le

contribuable néerlandais, B., entretiennent de véritables relations de tiers indépendants.

Le Tribunal fédéral rappelle qu'il incombe essentiellement à l'Etat requérant de formuler une demande conforme au principe de la pertinence vraisemblable. Le rôle de l'Etat requis se limite à cet égard à un contrôle de plausibilité quant au fondement et l'objet de la demande.

En l'occurrence, le Tribunal fédéral a jugé que le degré d'intensité des relations entre la société suisse, A. Gmbh, et le contribuable néerlandais, B., était suffisamment démontré par le prêt que celle-ci avait accordé. Par ailleurs, selon notre Haute Cour, il ne pouvait être exclu que le droit néerlandais fixât des standards moins élevés que le droit fiscal suisse dans sa conception des personnes liées et qu'une telle relation emportât déjà des conséquences fiscales. Le recours de B. a donc été rejeté.

### 3. *Commentaire*

L'état de faits de l'arrêt est quelque peu confus. Toutefois, l'examen de la question de principe non élucidée justifiant la recevabilité du recours permet de mieux appréhender la situation de fait. En l'espèce, le contribuable néerlandais s'est simplement vu accorder un prêt d'une société zougnoise qu'il a remboursé avec intérêts. Le montant relativement élevé du prêt, i.e. EUR 1.5 M, a sans doute éveillé des soupçons du fisc néerlandais. Or, les détenteurs de parts sociales d'une Sàrl suisse sont inscrits au registre du commerce. De deux choses l'une, soit l'autorité requérante ignorait ce fait, soit elle soupçonnait qu'il s'agissait de prête-noms ou de proches de l'emprunteur. Or, il nous semble qu'une demande d'assistance administrative ne saurait renseigner un Etat requérant sur des informations publiques, notoires ou aisément accessibles. Enfin, si le droit néerlandais fixait effectivement des exigences faibles afin de qualifier un contribuable comme un proche d'une société ou de son actionnaire, il aurait appartenu à l'Etat requérant d'en faire la démonstration ou, à tout le moins, de soulever cet argument, ce qui ne semble pas avoir été le cas. Sur la base de notre compréhension des faits, il nous semble que cet arrêt est critiquable en ce qu'il émet des hypothèses quant au droit de l'Etat requérant afin de pallier les lacunes d'une demande d'entraide à vocation exploratoire qui méritait bien plutôt d'être rejetée.

## **ATF 145 II 119 du 13 mai 2019 [Mode de notification des avis du SEI] (Cédric Ballenegger) (Philippe Mantel)**

### *1. Faits*

Dans le cadre de deux demandes d'entraide fiscale, la France a requis la production de documents bancaires concernant un contribuable résidant en Suisse. Dans la première demande, l'autorité requérante ciblait des informations au sujet de A. concernant les années 2010 et 2015 en lien avec un compte bancaire détenu par l'intéressée auprès de D. La seconde demande avait pour objet de confirmer la domiciliation en France de A. et visait à obtenir des informations relatives à l'adresse, aux revenus éventuellement déclarés en Suisse, aux biens immobiliers éventuels et au rôle exercé par A. au sein de personnes morales, pour les années 2012 à 2014.

Sur ordonnance de l'Administration fédérale, les autorités fiscales genevoises, ainsi que la banque ont produit les documents requis. Les noms de deux sociétés, à savoir B. et C. sises à l'étranger, étaient mentionnées dans les documents fournis.

Le Service d'échange d'informations en matière fiscales de l'AFC (SEI) prie la banque d'informer les deux sociétés de l'existence d'une procédure les concernant. La banque refuse, expliquant que les sociétés ne sont plus clientes. Le SEI invite sans succès les sociétés à désigner un représentant en Suisse au moyen d'un avis dans la Feuille fédérale. La décision autorisant l'échange de renseignements leur est de même notifiée par publication. A. recourt contre cette décision devant le Tribunal administratif fédéral. Celui-ci a constaté que la décision était entachée d'une nullité partielle par rapport aux informations relatives aux deux sociétés, celles-ci n'ayant pas été informées correctement de l'existence de la procédure. L'AFC recourt auprès du Tribunal fédéral, lequel annule la décision attaquée, confirme la validité du mode de notification choisi et renvoie la cause au Tribunal administratif fédéral pour qu'il traite des griefs matériels soulevés par A.

### **Commentaire de Cédric Ballenegger**

#### *1. Droit*

Même s'il ne l'explicite pas, le Tribunal fédéral part de la prémisse que, selon la compréhension suisse du droit international, les autorités fiscales ne peuvent contacter directement des personnes qui se trouvent à l'étranger. L'art. 14 al. 3 LAAF prévoit que les personnes qui sont domiciliées à l'étranger sont informées de la procédure en premier lieu par le détenteur des renseignements (soit la banque, en général), et, à

défaut, par voie postale si une convention l'autorise ou que l'autorité requérante y consent. S'il n'est pas possible de procéder ainsi, le SEI peut, soit demander à l'autorité requérante d'informer elle-même les intéressés, soit insérer un avis dans la Feuille fédérale.

L'art. 28bis de la Convention de double imposition entre la Suisse et la France autorise la notification des actes relatifs au recouvrement des impôts par voie postale. Toutefois, le Tribunal fédéral considère que cette disposition ne s'applique pas à l'assistance internationale en matière fiscale, même s'il réserve un réexamen de la question. Le consentement ou le truchement de l'autorité requérante n'entrent pas en ligne de compte dès lors que les sociétés ne sont pas domiciliées dans le pays requérant. Il ne reste ici que l'insertion d'un avis dans la Feuille fédérale (ce qui vaut aussi pour la notification de la décision du SEI, les sociétés n'ayant – sans surprise – par réagi à l'annonce de la procédure dans la Feuille fédérale). En l'absence d'autre solution, la manière de procéder du SEI n'est pas critiquable. En particulier, il n'est pas possible de contraindre le détenteur d'informations (la banque) à informer les personnes concernées.

## 2. *Commentaire*

La notification d'actes de l'administration fiscale à l'étranger pose toujours un problème. La Suisse a certes ratifié la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (RS 0.652.1), mais elle a émis des réserves à cette convention pour ce qui est de l'aide à la perception et de l'aide à la notification. Toutefois, les notifications postales internationales en matière fiscale sont désormais autorisées selon cette convention<sup>207</sup>. La Convention européenne sur la notification à l'étranger des documents en matière administrative (RS 0.172.030.5), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 2019 pour ce qui concerne la Suisse, ne s'applique pas en droit fiscal, notre pays ayant également émis une réserve sur ce point. Les conventions de double imposition ne contiennent normalement rien sur le sujet, le cas de la France constituant une exception. De fait, l'insertion d'un avis dans la Feuille fédérale restait l'unique solution, quand bien même un tel avis n'est jamais lu par ses destinataires. La voie diplomatique n'entre pas en ligne de compte, l'expérience montrant que son efficacité est très limitée. La LAAF ne mentionne même pas ce moyen.

A notre sens, le problème tient surtout à la compréhension qu'ont la Suisse et certains autres pays de ce qui constitue une notification à l'étranger. Selon une interprétation stricte, le simple envoi d'un

---

<sup>207</sup> art. 17 § 3.

e-mail d'une administration à un destinataire étranger violerait déjà la souveraineté de l'autre Etat. Un courrier est hors de question. Toute communication devient impossible, alors qu'il est dans l'intérêt du destinataire de connaître ce qui le concerne. Pourtant, ni un courriel ni un courrier n'ont d'influence sur la souveraineté de l'Etat de destination. L'interprétation actuelle du droit international est obsolète. Elle date de l'époque où les notifications se faisaient par huissier. L'envoi d'un fonctionnaire à l'étranger avec pour mission de procéder à une tâche officielle violait manifestement la souveraineté des autres Etats. Comme les moyens de communication se sont développés depuis lors, aucune présence officielle à l'étranger n'était nécessaire. Il n'y a plus de notification au sens historique, mais simple envoi d'un courrier, recommandé le cas échéant, voire d'un courriel. Ce procédé respecte aussi bien la souveraineté des autres Etats que les intérêts des destinataires (sauf l'intérêt peut-être de ceux qui veulent faire trainer la procédure). La Suisse ferait bien d'admettre de manière générale les notifications postales internationales.

## **Commentaire de Philippe Mantel**

### *1. Droit*

Comme le relève le Tribunal fédéral, le litige est de nature essentiellement procédurale. Il concerne les exigences en matière de notification que doit respecter l'AFC pour aviser les personnes concernées, respectivement habilitées à recourir qui résident à l'étranger de l'existence d'une procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale, afin de leur garantir le droit de participer à ladite procédure.

Cette question litigieuse doit être examinée selon les règles procédurales du droit interne, à savoir la LAAF, à défaut de disposition topique dans la CDI CH-FR. Selon notre Haute Cour, en l'occurrence, le texte de l'art. 14 al. 3 LAAF est clair. Lorsqu'une personne visée est domiciliée à l'étranger, l'Administration fédérale invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

En l'absence de communication par le biais du détenteur de renseignements au sens de l'art. 14 al. 3 LAAF, il appartient à l'AFC de garantir d'une autre manière le droit d'être entendu des deux sociétés à la procédure, en faisant usage d'un autre mode de notification au sens de l'art. 14 al. 4 et 5 LAAF.

La voie de la notification par voie de publication selon l'art. 14 al. 5 LAAF est subsidiaire à la notification directe prévue à l'alinéa 4. Cette dernière présuppose qu'une notification par voie postale dans le pays concerné soit admissible ou que l'Etat requérant y consente expressément.

L'art. 14 al. 5 LAAF prévoit quant à lui deux alternatives; (i) la notification par l'autorité requérante et, (ii) la publication dans la feuille fédérale. Après une critique de l'état de fait retenu par le TAF, notre Haute Cour conclut que l'arrêt litigieux n'indique pas quelle autre voie de notification aurait été possible. Le recours de l'AFC est donc admis.

## 2. *Commentaire*

La problématique de la notification par voie de publication soulève d'importantes questions pratiques. La consultation de la Feuille fédérale permet de réaliser à quel point ce mode de publication subsidiaire et censé rester l'*ultima ratio* est fréquemment utilisé par l'AFC. L'arrêt du Tribunal fédéral est très précis et apporte une clarification bienvenue s'inscrivant parfaitement dans la systématique de la loi. Néanmoins, il nous semble que le Tribunal fédéral tire une conclusion qui tombe à faux. Il n'incombait pas selon nous au Tribunal administratif fédéral d'indiquer quelle autre voie de notification aurait été possible, mais bien à l'AFC de démontrer qu'elle avait tenté sans succès toutes les autres alternatives.

## **TF, 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 [Conflit de résidence (CDI CH-E)] (Philippe Mantel)**

### 1. *Faits*

L'arrêt concerne plusieurs demandes d'entraide fiscale émises par les autorités fiscales espagnoles en vue d'obtenir des informations sur plusieurs entités, mais également deux personnes physiques domiciliées en Suisse. Après avoir joint les causes, le TAF avait admis que les demandes remplissaient les conditions de l'assistance administrative. Il avait toutefois considéré que les renseignements que l'Administration fédérale entendait communiquer quant au mode d'imposition à la dépense n'étaient pas pertinents et ne devaient pas être transmis. Le TF, saisi d'un recours de l'AFC, s'est penché à nouveau sur cette question.

### 2. *Droit*

La question de savoir si le mode d'imposition en Suisse d'une personne visée par une demande d'assistance administrative remplit la condition de la pertinence vraisemblable lorsque l'autorité requérante cherche à

clarifier sa résidence fiscale a déjà été tranchée par la jurisprudence citée et commentée ci-dessus<sup>208</sup>. Le TF constate que la Convention applicable en l'espèce, soit celle conclue entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ne contient aucune disposition comparable à l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, de sorte que la conclusion de l'arrêt 2C\_625/2018 n'est pas transposable à la présente cause.

Le TF relève par ailleurs qu'aux termes de l'art. 25bis par. 1 CDI CH-E, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention. Aussi, selon notre Haute Cour, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative.

Selon notre Haute Cour, le renseignement selon lequel les contribuables suisses ont été imposés sur la base de leurs dépenses, est pertinent pour l'autorité requérante, qui cherche à vérifier si ces derniers résidaient fiscalement en Suisse et s'ils y avaient une activité professionnelle.

En revanche, le TF ne voit pas en quoi le montant de la dépense retenue par les autorités fiscales suisses au titre d'assiette imposable constituerait un renseignement vraisemblablement pertinent pour l'autorité requérante, cette information ne donnant aucune indication quant aux revenus réalisés par les intimés.

### *3. Commentaire*

Le TF a été très rapidement amené à préciser sa jurisprudence concernant la transmission de l'information quant au mode d'imposition d'un contribuable suisse. La première jurisprudence reposait exclusivement sur l'art. 4 alinéa 6 let. b CDI CH-FR, particulier à la CDI CH-F, et dont le TF a méconnu le sens véritable selon notre opinion.

Confronté à l'application de la CDI CH – ES, le TF a fait le choix de transposer sa première jurisprudence à toutes les conventions. Faute de disposition conventionnelle particulière, le TF rappelle que le principe de la pertinence vraisemblable a déjà été vidé de sa substance et qu'il se

---

<sup>208</sup> arrêt du TF 2C\_625/2018 du 1<sup>er</sup> février 2019.

limite à un examen de plausibilité et qu'il importe peu par ailleurs que, une fois fournie, l'information ne s'avère pas pertinente.

Il apporte néanmoins une restriction bienvenue en ce sens que le TF juge que le montant de la dépense ne doit pas être échangé. Cette précision de jurisprudence ne s'intègre toutefois que difficilement à la suite des considérants rappelant le champ de ruines que constitue le concept de la pertinence vraisemblable.

Si une autorité requérante cherche à savoir si une personne exerce une activité lucrative en Suisse, il suffit de lui répondre par la négative ou l'affirmative. L'arrêt du TAF était bien plus convaincant selon notre opinion.

## **ATF 146 II 150 du 26 juillet 2019 [requête collective, CDI CH-F] (Philippe Mantel)**

### *I. Faits*

Le 11 mai 2016, l'Etat requérant adresse une demande d'assistance administrative à l'AFC qui porte sur un nombre considérable de personnes. La demande couvre la période 2010-2014 pour l'impôt sur le revenu et 2010-2015 pour l'impôt sur la fortune.

Cette demande se fonde sur deux listes (B. et C.), remises à la France par les autorités allemandes, faisant état d'environ 45 000 comptes bancaires détenus par des clients d'UBS en Suisse. Ces listes ne mentionnent pas le nom des titulaires des comptes bancaires listés. Les comptes sont toutefois reliés à un code de domicile lié à la France.

Une liste A. nominative et comportant environ 1000 comptes a été également remise par les autorités allemandes. Selon l'autorité requérante, 97 % des titulaires de comptes sont bien contribuables français et une moitié d'entre eux ne sont pas en règle fiscalement. Cette statistique s'appuie sur l'examen déjà effectué par l'autorité requérante d'environ un tiers des comptes.

Parallèlement à ce volet suisse, UBS fait l'objet d'une instruction pénale en France pour démarchage bancaire et blanchiment aggravé de fraude fiscale. UBS, dont la qualité de partie avait été préalablement et dans un premier temps reconnue par le TAF<sup>209</sup> a fait recours contre la décision favorable à l'Etat requérant rendue par l'AFC. Le TAF a jugé que la demande d'assistance devait être considéré comme une *fishing expedition* puisqu'elle ne remplissait pas les conditions strictes d'une requête groupée.

---

<sup>209</sup> TAF A-4974/2016.

Saisi d'un recours de l'AFC, le TF s'est prononcé lors de délibérations publiques sur l'admissibilité de la requête.

## 2. *Droit*

Le recours de l'AFC est recevable en raison de l'importance du cas au vu du nombre de personnes concernées et des milliards d'impôts en jeu. Le TF relève par contre que le cas d'espèce ne soulève aucune question juridique de principe.

L'arrêt est divisé en 8 chapitres. Seuls les deux premiers sont abordés ci-après. (i) L'objet de la demande vise à déterminer la qualification d'une demande englobant un grand nombre de contribuables. Le TF qualifie celle-ci de requête collective («*Listenersuchen*») qu'il définit comme englobant un grand nombre d'individus, tous étant néanmoins individuellement identifiables. En ce sens, le TF confirme sa jurisprudence. (i) Le second point litigieux concerne l'application temporelle, soit la période à partir de laquelle les données peuvent être échangées. Selon l'Accord conclu le 25 juin 2014 entre la Suisse et la France modifiant le protocole additionnel à la Convention entre la Suisse et la France, une demande d'entraide ne doit plus viser une personne déterminée au moyen de son nom et son adresse, mais l'identité de cette personne peut résulter de tout autre élément, à l'instar du numéro de compte bancaire. L'art. 2 de l'Accord dispose qu'il est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010. Comme le TF qualifie la demande d'entraide de requête collective et non de requête groupée – dont l'application temporelle ne vaut qu'à compter de février 2013 – il s'ensuit que les données dès la période 2010 peuvent être échangées conformément à l'Accord.

## 3. *Commentaire*

Cette jurisprudence était très attendue par les médias, les praticiens et les personnes concernées. A la surprise de bon nombre d'observateurs, le TF estime que la question centrale quant à savoir si la demande d'entraide devait être qualifiée de requête groupée ou non avait déjà été tranchée et faisait l'objet d'une jurisprudence constante. Or, la notion de requête collective était inconnue du praticien francophone jusque-là.

Le TF cite plusieurs jurisprudences à l'appui de cette détermination. Une seule des jurisprudences citées nous paraît véritablement applicable au cas d'espèce. Il s'agit de l'arrêt TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018. Cet arrêt a été rendu en application de la CDI CH-D. et concernait un contribuable allemand qui figurait sur une liste UBS saisie par le procureur. Cet arrêt mentionne le concept de «*Listenersuchen*».

Il est fort regrettable qu'une jurisprudence sur cette question cruciale ait été rendue dans un cas particulier dans la confiance totale, alors que la procédure menée par UBS contre la requête française suivait son cours. Cela remet en question l'organisation de la justice. UBS mène pour son compte et peut-être celui de ses clients français une procédure dont l'enjeu – comme le relève le TF – se chiffre en milliards d'impôts et en dizaines de milliers d'individus concernés, mais le TF préjuge la question centrale 6 mois plus tôt dans un cas isolé. Il nous semble que cette procédure aurait dû être suspendue jusqu'à droit jugé dans l'affaire principale menée par UBS.

Enfin, le fait qu'une ou des jurisprudences aient déjà introduit le concept de requête collective, ne dispense pas d'en faire un examen critique. Il sied ici de noter que cette confirmation de jurisprudence n'a été admise que par 3 juges contre deux. Faut-il en conclure que deux magistrats ignoraient la jurisprudence constante ou qu'ils appelaient de leurs vœux un revirement ? Lors des délibérations publiques, ces deux magistrats se sont surtout employés à qualifier la requête de *fishing expedition* sans que l'on ne saisisse clairement leur position à cet égard. Selon notre opinion, la notion de requête collective ne peut être tirée d'une interprétation même extensive de la CDI CH – F. Elle relève du droit prétorien. Ce faisant, le TF n'a pas dit le droit applicable, mais il a créé le droit qui lui semblait souhaitable.

**TF, 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 [Assistance administrative internationale, interprétation d'une demande de renseignements, notion de « held by »] (Christian Chillà)**

*I. Faits*

Le 7 avril 2017, la Swedish Tax Agency (ci-après : l'autorité requérante) a déposé auprès de l'Administration fédérale des contributions une demande d'assistance administrative en matière fiscale concernant les époux A.A. et B.A. portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2015. L'autorité requérante soupçonnait ces deux résidents fiscaux suédois d'avoir perçu, sans les déclarer, d'importants montants provenant de la vente des parts des sociétés formant le groupe N. et d'avoir bénéficié de gains d'une des sociétés du groupe, O. Inc., par l'entremise d'une société panaméenne, K. SA, appartenant à The A. Trust, dont C.A., décédée en mars 2018, la mère de A.A. (ci-après : feu C.A.) était le settlor, et en passant par les comptes bancaires de cette dernière. En effet, au fil des ans, feu C.A. avait perçu des montants importants au travers du compte bancaire suisse de K. SA et son fils

avait reçu des sommes considérables, soit 1'000'000 USD par an de 2008 à 2011, enregistrées comme cadeaux de sa mère.

L'autorité requérante cherchait à obtenir divers renseignements et avait notamment demandé des documents : « For all accounts in Banque P., Geneva, held by Mrs C.A., born 13 February 1922, including but not restricted to account number \*\*\*\*\* and \*\*\*\*\* ».

Dans son arrêt du 15 novembre 2019, le Tribunal administratif fédéral a reconnu que les demandes d'assistance administrative des 7 avril et 6 septembre 2017 remplissaient les conditions formelles et matérielles requises et que l'assistance administrative devait être accordée. Il a toutefois jugé que les renseignements relatifs aux comptes bancaires qui n'étaient détenus qu'indirectement par feu C.A. ne devaient pas être transmis, car leur transmission relèverait de « l'échange de renseignements spontané » qui était prohibé.

## 2. Droit

Le litige porte sur le point de savoir si l'Administration fédérale s'est fondée sur la demande de l'autorité requérante en décidant de transmettre à celle-ci des renseignements relatifs aux comptes bancaires que feu C.A. détenait de manière indirecte auprès des banques détentrices ou s'il s'agit d'un échange spontané de renseignements. En d'autres termes, il convient de déterminer si le verbe « *held by* » contenu dans la demande formulée par l'Etat requérant doit être interprété dans le sens que les renseignements visés concernent uniquement les comptes détenus *directement* par feu C.A. ou si cela inclut également les comptes détenus *indirectement* par celle-ci. Dans la première hypothèse en effet seul un échange spontané pourrait être retenu pour transmettre des renseignements sur des comptes détenus indirectement, échange prohibé au moment des faits<sup>210</sup>.

Le Tribunal fédéral précise que les notions de « détention directe » et de « détention indirecte » d'un compte bancaire sont juridiquement indéterminées. Il convient ainsi de se référer à la conception donnée à ces notions par l'Administration fédérale et qui consiste à dire qu'une personne détient un compte bancaire de manière *directe* lorsqu'elle en est la *titulaire juridique*; elle détient un compte bancaire de manière *indirecte* lorsqu'elle dispose d'un *pouvoir de disposition économique* sur les avoirs dudit compte parce qu'elle en est l'*ayant droit économique* ou qu'elle est au bénéfice d'une *procuration* qui lui octroie un tel pouvoir<sup>211</sup>.

---

<sup>210</sup> arrêt commenté, c. 4.

<sup>211</sup> arrêt commenté, c. 4.3.

Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements. Le Tribunal fédéral examine sous l'angle de la bonne foi et non sous l'angle restreint de l'arbitraire la manière dont les demandes d'assistance administrative ont été interprétées.

Le Tribunal fédéral retient que l'autorité étrangère cherchait à obtenir des renseignements sur tous les comptes bancaires que feu C.A. avait pu utiliser pour gratifier A.A. et que, dans la mesure où cela pouvait avoir été fait non seulement par le biais de comptes détenus directement par feu C.A., soit des comptes dont elle était titulaire juridique mais également par l'intermédiaire de comptes qu'elle détenait indirectement, soit sur lesquels elle disposait d'un pouvoir de disposition, le verbe «*held by*» utilisé dans la demande de renseignements doit être interprété de manière à inclure également les comptes détenus indirectement<sup>212</sup>. Le Tribunal fédéral procède ensuite à une analyse de la notion d'ayant droit économique qui est utilisée pour qualifier différentes formes de détention d'avoirs bancaires et qu'il assimile tant à la notion de «*client effectif*» qu'à celle de «*bénéficiaire effectif*». Les Juges fédéraux exposent également que le pouvoir de disposer d'un compte bancaire peut aussi découler d'une procuration bancaire par laquelle le titulaire du compte (soit le détenteur direct) déclare à une autre personne (représentant, fondé de procuration) sa volonté de l'autoriser à agir en son nom et que par conséquent le titulaire d'une telle procuration pourrait être au bénéfice d'un pouvoir de disposition sur les avoirs dudit compte, si le titulaire le lui a octroyé<sup>213</sup>. Cela conduit le Tribunal fédéral à retenir que l'interprétation donnée par l'Administration fédérale aux demandes formulées par l'Etat requérant tendant à inclure dans la documentation à échanger non seulement les comptes détenus directement par feu C.A. mais également ceux détenus de manière indirecte était conforme au ch. 4 let. b du Protocole à la CDI CH-SE et au principe de la bonne foi.

Concernant le critère de la pertinence vraisemblable des renseignements requis, le Tribunal fédéral considère que recourir à un tiers pour faire écran entre des avoirs et un contribuable est un montage classique pour soustraire des flux imposables aux yeux des administrations fiscales et que, dans la mesure où l'autorité requérante avait mis au jour une structure de détention complexe impliquant notamment un trust, une société enregistrée au Panama ainsi que feu

---

<sup>212</sup> arrêt commenté, c. 5.3.2.

<sup>213</sup> arrêt commenté, c. 5.3.3.

C.A. et son fils A.A., tous les renseignements au sujet des comptes sur lesquels feu C.A. avait un pouvoir de disposition, que ce soit en tant que titulaire juridique, ayant droit économique ou titulaire d'une procuration, sont des renseignements vraisemblablement pertinents et doivent être échangés<sup>214</sup>.

### 3. *Commentaire*

Cet arrêt traite de la manière d'interpréter une demande d'assistance administrative internationale afin de délimiter si les renseignements que l'Administration fédérale entend échanger le sont sur demande ou de manière spontanée. L'arrêt commenté permet de retenir que l'interprétation d'une demande d'assistance administrative s'examine à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante, d'une manière qui permette un échange efficace des renseignements et de bonne foi. Le Tribunal fédéral peut revoir cette interprétation sans être limité à un contrôle sous l'angle de l'arbitraire<sup>215</sup>. Sur la base de cette interprétation, lorsqu'un Etat formule une demande d'assistance administrative en indiquant qu'elle souhaite obtenir des renseignements concernant tous les comptes bancaires *détenus* par une personne, cela doit conduire à transmettre les informations sur les comptes bancaires détenus directement et indirectement par ladite personne, c'est-à-dire les comptes dont elle est le titulaire juridique et ceux sur lesquels la personne a un pouvoir de disposition ou est au bénéfice d'une procuration.

Cette jurisprudence nous paraît suivre celle rendue par le passé par le Tribunal fédéral qui a déjà jugé que la condition de la pertinence vraisemblable était réalisée s'agissant d'informations concernant des comptes détenus de manière indirecte par le contribuable visé par la demande du moment que les présomptions de l'Etat requérant s'appuyaient sur des documents bancaires, des renseignements d'employés de banque et des questions précises rendant vraisemblable une éventuelle détention économique desdits comptes bancaires par la personne visée par la demande<sup>216</sup>. L'arrêt commenté précise toutefois que cette approche (large) s'applique également aux comptes détenus par des personnes qui sont visées par la demande de renseignements sans être concernées par la procédure fiscale étrangère. A ce propos, la lecture de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral indique que la demande de renseignements visait certes des documents portant sur

---

<sup>214</sup> arrêt commenté, c. 5.4.

<sup>215</sup> arrêt commenté, c. 5.2.

<sup>216</sup> arrêts du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018, c. 5.1 et références citées; 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016, c. 6.2.

des comptes bancaires détenus par feu C.A., mais que la procédure fiscale étrangère ne concernait que A.A. et B.A. En particulier, par sa demande, l'autorité suédoise cherchait à obtenir des renseignements pour en savoir plus sur les versements que A.A. avait reçu de feu C.A. et qu'il qualifiait de cadeaux<sup>217</sup>. Il ressort aussi des demandes d'assistance administrative que l'autorité suédoise cherchait à savoir si, sur les comptes détenus par feu C.A., quelqu'un d'autre avait un pouvoir de signature sur ses comptes, par exemple A.A.<sup>218</sup>. C'est pourquoi le Tribunal administratif fédéral avait considéré que, par le fait d'avoir inclus dans la documentation à échanger également des comptes que feu C.A. détenait de manière indirecte, l'Administration fédérale avait reformulé à sa guise la demande de renseignements de l'Etat requérant<sup>219</sup>.

Au vu de l'incertitude concernant les termes utilisés par l'Etat étranger dans sa demande, à savoir le verbe «*held by*», il s'agissait donc d'en définir les contours de manière à ce que la demande demeure dans un cadre délimité. Dans l'arrêt commenté, l'analyse du Tribunal fédéral se concentre quasi exclusivement sur ce verbe pour parvenir à la conclusion que la demande incluait tous les comptes détenus directement et indirectement par feu C.A. Certes, une telle approche a l'avantage de la simplicité puisqu'elle conduit à couvrir désormais tous les comptes détenus par la personne visée par une telle demande et a le mérite de définir, de manière générale, l'interprétation qu'il convient de donner à cette notion. Il n'en demeure pas moins que l'enquête fiscale ne visait pas feu C.A. mais son fils A.A. et que l'autorité étrangère avait demandé si ce dernier, ou quelqu'un d'autre, était au bénéfice d'un pouvoir de disposition sur les comptes de feu C.A., et non si celle-ci disposait d'un tel pouvoir sur d'autres comptes ayant pour titulaire juridique une autre personne. Il ressort également de l'arrêt attaqué que, concernant les sociétés mentionnées dans la demande, l'autorité suédoise avait sollicité des informations par d'autres demandes d'assistance et que, sur la base des précédentes demandes de l'autorité suédoise ayant trait aux mêmes complexes de faits impliquant un certain nombre de personnes similaires, lorsqu'elle entendait obtenir certains renseignements, elle savait parfaitement formuler sa requête de manière à inclure les informations au sujet de la détention *indirecte* des relations bancaires<sup>220</sup>. Ces éléments nous semblent plaider plutôt en faveur d'une interprétation restrictive du verbe «*held by*» et, plus

---

<sup>217</sup> TAF A-506/2018 c. 6.1.2.

<sup>218</sup> arrêt commenté, partie faits c. A.a.

<sup>219</sup> TAF A-506/2018 c. 6.1.2.

<sup>220</sup> TAF A-506/2018 c. 6.1.2.

en générale, de la demande de renseignements dans son ensemble lorsqu'elle concerne des informations portant sur des comptes bancaires de personnes qui ne sont pas concernées par la procédure fiscale étrangère. Le contraire revient à autoriser un Etat étranger à formuler une demande concernant une personne portant sur tous les comptes bancaires détenus directement et indirectement par d'autres personnes non concernées par l'enquête fiscale étrangère mais dont le contenu est vraisemblablement pertinent. Il ne fait aucun doute que les informations transmises remplissent ce critère et pourraient être utiles à l'Etat requérant, mais cela nous paraît être plutôt un cas d'application de l'échange spontané de renseignements.

**TF, 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 [Assistance administrative internationale, moment déterminant pour l'analyse du principe de subsidiarité] (Christian Chillà)**

*1. Faits*

Le 22 juin 2016, l'autorité compétente indienne a adressé quatre requêtes à l'Administration fédérale des contributions, contenant cinq demandes d'assistance administrative, tendant à obtenir copie de la documentation relative aux comptes ouverts en Suisse auprès de la Banque X. et de tout autre compte dont l'une des personnes visées par la demande était titulaire ou ayant-droit auprès de ladite banque, pour la période du 1<sup>er</sup> avril 1999 au 31 mars 2016.

Par quatre décisions finales du 11 mai 2018, l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante, limitant toutefois l'échange aux seuls renseignements concernant les périodes à compter du 1<sup>er</sup> avril 2011.

Par arrêt du 5 août 2019, le Tribunal administratif fédéral a confirmé que l'assistance administrative devait être accordée à l'Inde. Toutefois, elle a ordonné à l'Administration fédérale de procéder à des caviardages supplémentaires et lui a interdit de transmettre les renseignements concernant la période fiscale indienne couvrant la période du 1<sup>er</sup> avril 2015 au 31 mars 2016, parce que, au jour des demandes, le délai pour déclarer les revenus afférents à cette période était encore ouvert et que l'autorité requérante n'avait dans cette mesure pas respecté le principe de la subsidiarité.

*2. Droit*

A l'appui de son recours, l'Administration fédérale a soutenu que la cause pose la question de savoir si l'Etat requérant viole nécessairement

le principe de la subsidiarité lorsqu'il formule une demande d'assistance pour obtenir des renseignements portant sur une période pour laquelle le délai prévu par son droit interne pour déclarer les revenus et la fortune n'est pas encore échu. Bien que le principe de la subsidiarité ait déjà été traité par la jurisprudence<sup>221</sup>, le Tribunal fédéral considère que la question soulevée par l'Administration fédérale n'a toutefois jamais été tranchée de sorte que le recours est recevable.

Après avoir écarté un premier grief des intimés portant sur la prétendue nullité des décisions rendues par l'Administration fédérale<sup>222</sup>, le Tribunal fédéral traite de la question soulevée par l'Administration fédérale, à savoir si c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a jugé que l'assistance administrative ne devait pas être accordée à l'autorité requérante s'agissant des renseignements relatifs à la période du 1<sup>er</sup> avril 2015 au 31 mars 2016 en application du principe de subsidiarité<sup>223</sup>.

Le Tribunal administratif fédéral a refusé de transmettre ces renseignements car il a estimé que l'autorité requérante n'avait pas respecté le principe de la subsidiarité en les sollicitant le 22 juin 2016, soit à une date où le délai prévu en droit fiscal indien pour déclarer les revenus afférents à la période fiscale indienne courant du 1<sup>er</sup> avril 2015 au 31 mars 2016 était encore ouvert. L'autorité requérante n'avait par ailleurs pas confirmé ultérieurement que ces renseignements étaient toujours pertinents. Les intimés reprochent à l'Autorité fédérale de n'avoir pas non plus interpellé l'autorité requérante pour obtenir un éclaircissement.

Le Tribunal fédéral rappelle que le principe de la subsidiarité dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, expressément prévu au ch. 10 let. a du Protocole à la CDI CH-IN, signifie qu'il est attendu des Etats qu'ils cherchent d'abord à obtenir les renseignements dont ils ont besoin par leurs propres moyens avant de déposer une demande d'assistance administrative auprès d'un autre Etat. Solliciter l'assistance administrative internationale doit ainsi intervenir à titre subsidiaire afin de ne pas faire peser sur l'Etat

---

<sup>221</sup> cf. arrêt commenté, c. 1.2 et les références citées.

<sup>222</sup> Les intimés avaient en effet invoqué la nullité des décisions de l'Administration fédérale au motif que celle-ci avait violé le droit d'être entendu de tiers, soit de H. et I., qui n'avaient pas été informés de l'existence de la procédure d'assistance administrative alors que leur nom apparaît dans la documentation destinée à être transmise. Le Tribunal fédéral a écarté cet argument puisque, comme il ressort de l'arrêt 2C\_376/2019, l'Administration fédérale n'a l'obligation d'informer un tiers de l'existence d'une procédure que si sa qualité de partie ressort de *manière évidente* du dossier, étant précisé que le seul fait que son nom apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit à cet égard pas. Dans la mesure où la qualité de partie de I. et de H. ne ressort pas à l'évidence du dossier, leur droit d'être entendus, à supposer que ce droit ait même existé, n'a pas été violé.

<sup>223</sup> arrêt commenté, c. 5 et 6.

requis la charge d'obtenir des renseignements qui sont à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne. Le respect du principe de la subsidiarité de l'assistance administrative relève sous cet angle d'un comportement conforme à la bonne foi et s'impose aussi déjà pour des motifs relevant de la courtoisie internationale.

Le Tribunal fédéral confirme que, pour déterminer si le principe de la subsidiarité a été respecté, il faut se placer au moment de la demande<sup>224</sup>. Il considère ensuite qu'il est notoire qu'un Etat a en premier lieu connaissance de l'état des revenus (cas échéant de la fortune) imposables de ses contribuables par le biais des déclarations fiscales et que les déclarations d'impôts représentent donc, à n'en pas douter, une source habituelle, respectivement normale, de renseignements au sens de la CDI en vigueur avec l'Inde. Il en découle que le principe de subsidiarité est violé pour une période fiscale si et dans la mesure où une demande d'assistance administrative a été formulée avant l'écoulement du délai pour déposer la déclaration d'impôt relative à cette période. Il n'est cependant pas possible d'attendre de l'Etat requis qu'il examine systématiquement le droit interne de l'Etat requérant dans le cadre de l'exécution d'une demande d'assistance administrative. A moins d'un doute sérieux, l'Administration fédérale peut présumer que l'autorité requérante a respecté le principe de la subsidiarité lorsqu'elle formule une demande d'assistance administrative. Il incombe donc à la personne concernée de démontrer, sur la base d'une motivation étayée, que le principe n'a pas été respecté puisque, au jour de la demande, le délai pour déposer la déclaration fiscale était encore ouvert pour une des périodes fiscales concernées.

Si cela est le cas, le Tribunal fédéral estime alors que l'Administration fédérale est tenue de demander des éclaircissements à l'Autorité étrangère et que la transmissibilité des renseignements concernés dépendra de la manière dont l'autorité requérante répond à la demande d'éclaircissement. Si l'autorité requérante indique que, au jour de la demande, le principe de subsidiarité a bien été respecté et qu'elle explique pour quelle raison elle soutient cette position, l'Administration fédérale doit, sous réserve d'éléments contradictoires de nature à mettre en cause la bonne foi de l'Etat requérant, s'en tenir à ces éclaircissements et considérer que le principe de la subsidiarité n'a pas été violé. Si l'autorité requérante indique que le délai pour déposer la déclaration d'impôt pour l'une des périodes fiscales visées par la demande était effectivement encore ouvert le jour où la demande a été formulée, mais que ce délai est désormais échu et que les renseignements requis sont

---

<sup>224</sup> arrêt commenté, c. 6.3.

toujours vraisemblablement pertinents, l'Administration fédérale doit alors les lui transmettre, nonobstant le fait qu'au moment du dépôt de la demande, l'autorité requérante n'avait pas épuisé ses sources habituelles internes de renseignements. Cette solution se justifie d'abord pour des motifs d'économie de procédure, car elle évite d'obliger l'Etat requérant à formuler une nouvelle demande d'assistance administrative spécifiquement pour la période fiscale en cause, qui porterait sur les mêmes renseignements que la première. Elle permet aussi de tenir compte du fait que l'Etat requérant peut souvent partir de bonne foi de l'idée que le contribuable qu'il soupçonne d'avoir soustrait des montants d'impôts durant plusieurs années persévéra dans ce comportement et ne déclarera pas de manière complète les revenus qu'il a réalisés au cours de la période fiscale pour laquelle le délai de dépôt de la déclaration est encore ouvert au jour de la demande. C'est seulement si l'autorité requérante ne donne pas suite à la demande d'éclaircissement de l'Administration fédérale ou si elle n'y confirme pas que le délai pour déposer la déclaration d'impôt est (désormais) échu et que les renseignements requis sont toujours vraisemblablement pertinents, que l'Administration fédérale doit alors constater que le principe de la subsidiarité n'a pas été respecté et retrancher les renseignements concernés de la documentation destinée à être transmise. Il incombera alors le cas échéant à l'Etat requérant de décider s'il entend formuler une nouvelle demande d'assistance administrative pour obtenir des renseignements sur la période fiscale concernée.

### 3. *Commentaire*

Cette affaire pose la question du moment de l'analyse par l'Etat requis du respect du principe de subsidiarité par l'Etat requérant lorsque celui-ci formule une demande d'assistance administrative en matière fiscale internationale. Elle nous permet de revenir sur des précédents arrêts du Tribunal fédéral concernant le moment de l'analyse de la demande d'entraide en générale.

La jurisprudence constante du Tribunal fédéral concernant la norme de la pertinence vraisemblable rappelle que cette condition 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 fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente<sup>225</sup>. Les Juges fédéraux ont toutefois précisé que l'on ne peut pas exclure

---

<sup>225</sup> ATF 142 II 161 c. 2.1.1 p. 165; ATF 142 II 218 c. 4.1 p. 232; ATF 144 II 206 c. 4.3 p. 214; arrêt du TF 2C\_232/2020 du 19 janvier 2021, c. 3.3.4, p. 214.

que l'évolution des circonstances aboutisse exceptionnellement à ce que la condition de la pertinence vraisemblable disparaisse en cours de procédure. Il appartient toutefois à la partie qui entend s'en prévaloir de le démontrer<sup>226</sup>. En d'autres termes, le Tribunal fédéral considère que c'est au *jour où la demande est formulée* qu'il faut se placer pour analyser si le critère de la vraisemblance pertinente est rempli tout en réservant la possibilité, exceptionnelle, que l'évolution des circonstances conduise, *au moment du jugement*, à retenir que la procédure a perdu de son objet, respectivement que l'intérêt au maintien de la demande d'assistance administrative a disparu<sup>227</sup>.

Concernant le principe de subsidiarité, le Tribunal fédéral avait en revanche retenu que contrôler le respect de ce principe consiste à vérifier que la demande d'assistance administrative n'a été formulée *qu'après* que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. Le principe de subsidiarité a donc pour but de vérifier si l'Etat requérant a épuisé ses sources habituelles de renseignements *avant* de solliciter l'assistance administrative d'un autre Etat. Pour examiner si tel est le cas, il faut donc – *logiquement* – se placer *au moment de la formulation de la demande*. Peu importe que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales. Sur la base de ce constat, les Juges fédéraux avaient donc admis le recours déposé par l'Administration fédérale des contributions à l'encontre du jugement du Tribunal administratif fédéral qui avait admis le recours d'un contribuable français. Celui-ci avait soutenu que l'Etat requérant n'avait plus d'intérêt à maintenir sa demande de renseignements puisque, après la formulation de la demande, il avait fourni à l'autorité fiscale étrangère les renseignements demandés<sup>228</sup>.

Dans l'arrêt commenté, les Juges fédéraux semblent nuancer leur jurisprudence et modifient, sans vraiment le préciser, le résultat auquel ils parviennent en application de la jurisprudence précitée. En effet, si on avait appliqué de manière rigoureuse l'approche adoptée dans l'ATF 144 II 206 à la présente affaire, le Tribunal fédéral n'aurait eu

---

<sup>226</sup> ATF 144 II 206, c. 4.3 p. 21 ; arrêt du TF 2C\_232/2020 du 19 janvier 2021, c. 3.3.4, p. 214.

<sup>227</sup> Sur la base de ce constat, les Juges fédéraux ont retenu que la conclusion d'un accord entre le contribuable visé par la demande de renseignements et l'autorité fiscale étrangère qui a formulé la demande litigieuse ne rendait pas forcément la procédure d'assistance administrative dénuée de pertinence vraisemblable, notamment si une procédure contentieuse reste possible ou pour vérifier si les renseignements fournis par le contribuable lors de l'accord sont complets (cf. par exemple ATF 144 II 206 c. 4.5 et 4.6, pP. 216 ss).

<sup>228</sup> ATF 144 II 206, c. 3.3.1, p. 211.

d'autre choix que de confirmer l'arrêt du Tribunal administratif fédéral et reconnaître que la demande formulée par l'Etat requérant, en ce qui concerne les informations portant sur la période fiscale encore ouverte, l'avait été en violation du principe de subsidiarité. En revanche, tout en reconnaissant cette violation, le Tribunal fédéral ne confirme pas le rejet de la demande mais introduit un devoir pour l'Administration fédérale d'éclaircir la question de savoir si, malgré cette violation du principe de subsidiarité, la demande conserve toujours un intérêt. L'arrêt commenté indique en outre que c'est sur la base de la manière dont l'autorité répond à la demande d'éclaircissement qu'il conviendra de décider. Il en découle que, contrairement à ce qui avait été retenu dans l'ATF 144 II 206, ce n'est pas au moment où la demande est formulée qu'il faut se placer pour analyser la question du respect de ce principe mais plutôt au moment où la décision doit être rendue. Le corollaire est qu'il conviendrait, selon nous, de tenir compte du fait que l'intérêt de l'Etat requérant au maintien de la procédure d'assistance administrative peut disparaître notamment si les informations requises lui ont finalement été fournies en cours de procédure par le contribuable ou lorsque le contrôle fiscal auquel procède l'autorité étrangère et qui a fondé le dépôt de la demande d'assistance administrative internationale est terminé<sup>229</sup>. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs admis qu'une procédure devient sans objet et la cause est rayée du rôle lorsque, après le dépôt du recours et alors que la cause est pendante devant le Tribunal fédéral, survient une circonstance qui fait perdre tout intérêt actuel à ce qu'une décision soit rendue, ce qui est le cas si l'autorité étrangère retire sa demande d'assistance administrative<sup>230</sup>. On pourrait d'ailleurs se demander si l'Etat requérant ne serait pas en train d'adopter un comportement contraire à la bonne foi par le fait de requérir l'assistance internationale tout en ayant pu obtenir les informations directement par le contribuable.

En outre, il nous paraît que par cette jurisprudence le Tribunal fédéral a introduit la possibilité de faire naître un intérêt à la procédure après que la demande a été formulée. En effet, les Juges fédéraux parviennent à la conclusion que, bien qu'au moment où la demande a été formulée le principe de subsidiarité n'avait pas été respecté, il est possible que, en cours de procédure, l'Etat étranger acquière l'intérêt nécessaire au maintien de la demande. Cette manière de procéder ne nous paraît pas satisfaisante. En effet, d'une part, elle ouvre la porte à des demandes de renseignements anticipées ou préalables et, d'autre part, elle impose à

---

<sup>229</sup> voir aussi RAPHAËL GANI, La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2017-2018, commentaire de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_28/2017 in: RDAF 2019, nos 1 et 2, pp. 107 ss.

<sup>230</sup> cf. arrêt du TF 2C\_622/2016 du 31 mars 2017, c. 1.2.

l'Administration fédérale un devoir d'éclaircissement tendant à vérifier si, après le dépôt de la demande mais avant que la décision ne soit rendue, l'État requérant a acquis un intérêt à la procédure.

## 6. TVA

### **TF, 2C\_488/2017 du 9 avril 2019 [Qualification des certificats de réduction des émissions de CO<sub>2</sub>] (Sandrine Bonvin)**

#### *1. Faits*

Dans le présent cas, le groupe de sociétés en question est actif dans le négoce d'attestations reconnues sur le plan international portant sur les réductions d'émissions de CO<sub>2</sub> réalisées à l'étranger.

Pour se conformer aux derniers développements en droit européen, l'Administration fédérale des contributions avait modifié sa pratique dès le 1<sup>er</sup> juillet 2010 en considérant la vente des droits et certificats d'émissions comme des prestations exclues du champ de l'impôt en se fondant sur l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. e LTVA.

#### *2. Droit et commentaire*

En vue de réduire les émissions de gaz à effet de serre, certains exploitants doivent remettre à la Confédération des droits ou des certificats de réduction des émissions. Une partie de ces droits sont octroyés gratuitement aux exploitants, d'autres sont échangés aux enchères.

L'art. 21 al. 2 ch. 19 let. e LTVA prévoit que la négociation portant sur les papiers-valeurs, sur les droits-valeurs et les dérivés constitue des prestations exclues du champ de l'impôt. Par cette disposition TVA, le droit interne suisse transposait la systématique établie par la Directive européenne 2006/112/CE, laquelle ancrerait le principe que le paiement de la TVA incombait au destinataire de la prestation par le biais de la procédure d'auto-déclaration («reverse-charge»). Cette même logique était d'ailleurs suivie par les droits français et allemand. La nuance résidait néanmoins, qu'en droit communautaire – comme en droit français et allemand –, seuls les papiers-valeurs bénéficiaient de ce régime et non les droits-valeurs comme c'était le cas en Suisse.

D'une manière générale et selon l'analyse de notre Haute Cour, les droits-valeurs remplissent les mêmes fonctions que les papiers-valeurs. La distinction des premiers par rapport aux seconds se situe au niveau

de la dématérialisation. Ainsi, les droits-valeurs n'existent que par leur inscription dans le registre tenu par le débiteur (art. 973c CO).

Malgré les similitudes, le Tribunal fédéral parvient à la conclusion que l'on ne peut pas retenir que les certificats soient totalement assimilables à des droits-valeurs, et ce, pour différents motifs minutieusement analysés dans l'arrêt en question. Il retient notamment que, sans incorporer de créances chiffrées à l'encontre de la Confédération, le certificat autorise simplement son détenteur à compenser ses émissions en s'évitant une sanction financière, et ce en fonction des caractéristiques de l'entreprise qui en fait l'acquisition. Cette conception n'est donc pas compatible avec celle des papiers-valeurs, respectivement avec celle des droits-valeurs. En effet, les papiers-valeurs ont pour vocation d'accorder à leur détenteur une créance déterminée à l'encontre du débiteur, laquelle ne dépend pas de circonstances individuelles.

Il s'en suit que les certificats de réduction des émissions ne peuvent être assimilés à des droits-valeurs au sens de l'art. 973c CO qui seraient exclus du champ de l'impôt sur la base de l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. e LTVA. La cession de tels certificats est donc impossible, même si cette qualification semble aller à l'encontre des directives prévalant dans l'Union européenne.

Depuis la publication de cette jurisprudence de principe, l'Administration fédérale des contributions s'est donc vue contrainte d'adapter son point de vue et a notamment publié un changement de pratique dans ce sens le 20 octobre 2020 (voir notamment Info TVA N° 7 concernant le secteur Electricité et gaz naturel amené dans des conduites). Si cette modification de la pratique devait avoir un effet défavorable pour le contribuable, ce nouveau traitement est applicable à partir du semestre suivant la date de publication, soit dès le 1<sup>er</sup> janvier 2021.

## **TF, 2C\_767/2018 du 8 mai 2019 [Notion de représentation directe] (Per Prod'hom)**

### *1. Faits*

Une société allemande gère des numéros d'appel. Cette société fait appel à une raison individuelle suisse pour fournir des prestations de coaching et cette dernière apparaît comme prestataire vis-à-vis des clients (mentionnée comme tiers prestataire dans les factures). L'entreprise individuelle a fait de la publicité en son nom propre dans des magazines et des petites annonces afin de contacter des clients potentiels. L'entreprise individuelle était alors entrée en contact verbal

direct avec les clients qui appelaient et avait conclu avec eux une relation contractuelle concernant le service de coaching par téléphone. La société allemande n'a agi en son nom propre à l'extérieur que pour la transmission des télécommunications, mais pas pour le service de coaching.

La société allemande a facturé l'entreprise individuelle pour l'utilisation des numéros de service payants, de sorte que la totalité du tarif facturé aux personnes utilisant les numéros de service n'a pas été versée à l'entreprise individuelle, mais une partie a été retenue à titre de compensation pour l'exploitation des numéros de service. L'entreprise individuelle a été inscrite au registre des contribuables par l'Administration fédérale des contributions avec effet rétroactif. La société allemande a demandé le remboursement de la TVA facturée par l'entreprise individuelle pour les années 2008 à 2011, puis pour 2012. Ces demandes ont été rejetées. Le Tribunal administratif fédéral a confirmé ce rejet pour l'année 2012.

## *2. Droit et commentaire*

Le Tribunal fédéral rappelle qu'un service est fourni par la personne qui apparaît vis-à-vis du monde extérieur comme le prestataire du service. Il y a représentation directe lorsqu'une personne agit au nom et pour le compte d'une autre personne. La prestation est réputée avoir été fournie par la personne représentée si le représentant peut prouver qu'il agit en tant que mandataire et peut clairement identifier la personne représentée. La question de savoir s'il existe des circonstances indiquant l'existence d'une relation par procuration doit être examinée selon des normes objectives.

Selon la LTVA applicable dès 2010, le représentant ne doit plus dans tous les cas indiquer expressément qu'il agit pour le compte d'une autre personne.

La question à examiner concerne les conditions requises pour le remboursement de la taxe en amont. À cette fin, il fallait préciser si la société allemande a reçu des services soumis à la taxe sur la valeur ajoutée en Suisse à titre onéreux. Dans la présente affaire, la question s'est donc posée de savoir s'il existait un lien, aux fins de la TVA, entre l'entreprise individuelle en tant que prestataire de services de coaching par téléphone et la société allemande en tant que destinataire potentiel de ces services.

La mention sur la facture du «service d'autres prestataires» indiquait clairement que le service de coaching téléphonique de la société individuelle était fourni par un autre prestataire. Une note de bas de page indiquait également comment trouver les propriétaires des

numéros de service payants. La relation de mandataire pouvait donc être considérée comme ayant été expressément divulguée à la personne qui reçoit le service. Par conséquent, les services de coaching fournis aux clients finaux doivent être attribués à l'entreprise individuelle.

Pour ces motifs, il n'y a pas de service présumé fourni par l'entreprise individuelle à la société allemande et cette dernière ne peut pas demander le remboursement de la TVA facturée par la raison individuelle.

Du moment que les clients peuvent se rendre compte que la prestation est fournie non pas par la société allemande, mais par la société individuelle suisse, il est à notre avis correct de considérer qu'il existe une relation directe de prestataire et de consommateur entre la raison individuelle et l'utilisateur final. Dans ce cas c'était une erreur de facturer une TVA à la société allemande et il s'agira de vérifier si les factures peuvent être corrigées sur ce point (possible si une note de crédit est préparée avant l'expiration de la période de prescription).

**TF, 2C\_943/2017 du 17 juillet 2019<sup>231</sup> [Représentation directe/indirecte. Exclusion du champ de l'impôt pour une société suisse qui met en relation des investisseurs avec des institutions financières étrangères pour l'achat de titres ?] (Per Prod'hom) (Cédric Ballenegger)**

*1. Faits*

La société A. est active à Zurich dans le domaine des marchés financiers. Elle conclut des accords de coopération standardisés avec des sociétés offshore dont les ayants droit économiques sont à l'étranger. Selon ces accords, l'intermédiaire s'engage à rechercher de potentiels investisseurs intéressés par la conclusion de contrats portant sur l'achat de papiers-valeurs avec des partenaires de coopération. L'intermédiaire négocie le contrat d'achat de titres avec l'investisseur potentiel et peut, dans ce but, se référer à un contrat type établi avec le partenaire. En cas d'accord, le contrat est signé directement entre l'investisseur et le partenaire de coopération. L'intermédiaire est rémunéré sous la forme d'une commission payée par le partenaire de coopération.

La société A. AG fut assujettie une première fois à la TVA jusqu'à l'année 2008, avant que l'AFC ne la radie d'office du registre. La société assujettie a demandé sa réinscription au motif qu'elle estimait qu'elle fournissait une prestation imposable en lien avec un apport de clientèle.

---

<sup>231</sup> cf aussi RDAF 2020 I 298 ss.

Selon la position de l'Administration fédérale des contributions, il s'agissait plutôt d'une activité d'intermédiaire exclue du champ de l'impôt.

Sur recours, le Tribunal administratif fédéral admis la requête. Après avoir été saisi par l'AFC, le Tribunal fédéral a annulé l'arrêt du Tribunal administratif fédéral et confirmé la décision de l'AFC. La société A. AG ne peut s'assujettir à la TVA.

## **Commentaire de Per Prod'hom**

### *1. Droit et commentaire*

Selon la position de l'Administration fédérale des contributions, il n'est pas nécessaire d'agir directement au nom et pour le compte d'un tiers pour fournir une prestation exclue du champ de l'impôt. Alors que le Tribunal administratif fédéral a estimé qu'il s'agissait dans un tel cas d'une rémunération pour un apport de clientèle, faute pour la société d'agir en tant que représentant direct des correspondants, le Tribunal fédéral conclut qu'il faut suivre la position de l'Administration fédérale des contributions, à savoir que toute intermédiation dans le cadre de transactions sur titres peut être exclue du champ de l'impôt, même si elle n'intervient pas dans le contexte d'une représentation directe, pour autant que l'intervention de l'intermédiaire ait un impact causal en vue de la signature du contrat principal<sup>232</sup>.

En s'appuyant sur la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, le Tribunal fédéral considère que cette intervention de l'intermédiaire doit s'orienter vers la conclusion concrète de contrats. Dans ce sens, il ne suffit pas de mettre en relation deux parties. Si cette intervention de l'intermédiaire peut être considérée comme causale dans le contexte de la conclusion d'un contrat conclu entre deux parties, il est possible de conclure que l'activité de l'intermédiaire constitue une activité d'intermédiation en matière de services financiers (cette activité étant exclue du champ de l'impôt en matière de TVA).

## **Commentaire de Cédric Ballenegger**

### *1. Droit*

Le point central du raisonnement porte sur la qualification de l'activité de la recourante. S'il s'agit d'une activité de « négociation » au sens de

---

<sup>232</sup> arrêt commenté, c. 4.5.4.

l'art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA, celle-ci est exonérée (« hors champ »), sans possibilité d'option vu le domaine concerné<sup>233</sup>. Si l'activité est exonérée, elle ne peut donner lieu à un assujettissement. Plusieurs procédures ont porté sur la notion de négociation ces dernières années<sup>234</sup>.

Sur la base du texte allemand (et italien) de l'ancienne LTVA et de l'ancienne OTVA, le Tribunal fédéral a d'abord considéré que l'activité de négociation impliquait que l'entité concernée agît comme représentant direct d'une partie à la transaction (en allemand, le terme utilisé pour décrire l'activité de représentant, « Vermittler », était le même que celui qui était utilisé dans l'ancienne LTVA et l'ancienne OTVA pour décrire l'activité de négociation, « Vermittlung » ; la version française utilisait en revanche des termes distincts, soit « intermédiaire », d'une part, et « négociation », d'autre part). L'interprétation du Tribunal fédéral ne correspondait pas à la pratique européenne en la matière, quand bien même le texte légal suisse était tiré du droit européen (pensé lui en français, voire en anglais...).

Lors de l'introduction de l'actuelle LTVA, l'administration engagea des discussions avec le secteur financier sur le sujet et elle a modifié sa pratique pour se rapprocher des règles européennes. Pourtant, le texte de la loi n'avait pas changé sur ce point. En revanche, les dispositions relatives à la représentation avaient été modifiées, si bien que la confusion lexicale entre négociation et intermédiaire n'existait plus en allemand (confusion qui n'avait jamais existé en français). Le Tribunal administratif fédéral, nanti de la question dans une autre procédure durant l'année 2014, rejeta le changement de pratique au vu de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral et de l'absence de modification de la loi. Saisi d'un recours à ce moment, le Tribunal fédéral refusa d'entrer en matière, ce qui laissait planer l'incertitude. L'AFC a maintenu sa nouvelle pratique et elle a continué de considérer que la représentation d'une partie n'était plus nécessaire à l'existence d'une activité de négociation. L'arrêt résumé ici entérine officiellement ce changement. Il confirme par ailleurs que, même en l'absence d'une modification du texte légal, l'administration peut modifier sa pratique lorsque la nouvelle pratique paraît mieux refléter l'intention du législateur.

---

<sup>233</sup> cf. art. 22 al. 2 let. a LTVA.

<sup>234</sup> pour un exposé complet de la problématique en français, voir TAF A-4913/2013 c. 5.2, même si la conclusion en est erronée vu le changement de jurisprudence opéré dans l'arrêt présenté ici ; ce cas a donné lieu peu après l'ATF 145 II 270 traité ici à l'arrêt de TF 2C\_1096/2018 du 19 septembre 2019.

## 2. *Commentaire*

Le changement de jurisprudence qui résulte de cet arrêt doit être approuvé. La jurisprudence précédente reposait uniquement sur un problème de confusion lexicale dans la version allemande de la loi. L'activité de négociation<sup>235</sup> est manifestement indépendante de l'éventuelle représentation d'une partie. Cela étant, l'activité de négociation est très difficile à définir, en particulier par opposition à celle d'apporteur d'affaires (activité soumise à la TVA). En requérant que l'intermédiaire agisse comme représentant direct d'une partie, l'ancienne pratique donnait un critère précis qui prêtait peu à la discussion. La nouvelle pratique engendrera des querelles d'interprétation. Le droit européen devra ici servir de repère, le but de ce changement étant de se rapprocher de celui-ci. Néanmoins, les critères utilisés par la Cour de Justice de l'Union européenne ne fournissent guère de réponse univoque lorsqu'il s'agit d'analyser un cas concret. Il devrait donc y avoir encore quelques litiges sur le sujet.

De manière plus générale, la problématique abordée ici nous rappelle l'importance du choix des mots dans le domaine juridique, surtout dans un pays plurilingue. Ces atermoiements ne se fussent guère produits si le premier cas du genre soumis sous l'ancien droit au Tribunal fédéral avait été un cas francophone.

### **TF, 2C\_1096/2018 du 19 septembre 2019 [Activité d'intermédiaire dans le domaine de la distribution de produits financiers structurés] (Per Prod'hom)**

#### *1. Faits*

Les faits de cette affaire sont décrits de manière plus détaillée dans l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 24 octobre 2018<sup>236</sup> que dans l'arrêt du Tribunal fédéral. En compilant les deux arrêts, il ressort ainsi que les faits peuvent être résumés comme suit.

Le contribuable est une société notamment active dans le domaine des produits structurés. Elle n'est pas une banque. Elle réalise d'une part des opérations financières exclues du champ de l'impôt n'ouvrant pas droit à la déduction de l'impôt préalable et, d'autre part, des prestations d'assistance et de conseil non exclues du champ de l'impôt ouvrant le droit à la déduction de l'impôt préalable. L'essence du litige

---

<sup>235</sup> intermédiaire ou entremetteur selon les termes de l'AFC ; cf. Info TVA secteur 14 [finance] ch. 5.10.1.

<sup>236</sup> TAF A-5232/2017.

porte sur la méthode de calcul de la correction du droit à la déduction de l'impôt préalable. L'autre question litigieuse porte sur la nature des prestations, à savoir si les prestations fournies s'apparentent à la négociation financière exclue du champ de l'impôt, qui n'ouvre aucun droit à la déduction de l'impôt préalable ou s'il faut conclure qu'il s'agit d'activités permettant un droit à la déduction de l'impôt préalable.

## 2. *Droit et commentaire*

Dès l'entrée en vigueur de la LTVA, en 2010, l'Administration fédérale a modifié sa pratique en donnant notamment une nouvelle définition à la notion d'intermédiaire pour les prestations financières. «En substance, elle a décidé que cette notion ne devait plus être lue en parallèle avec celle de représentant direct, tel que cela était le cas sous l'empire de l'ancien droit»<sup>237</sup>. «L'Administration fédérale a ainsi nouvellement interprété la notion d'intermédiaire et étendu son champ d'application, afin que celle-ci se rapproche de la notion qui prévaut dans l'Union européenne, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne»<sup>238</sup>.

Postérieurement à l'arrêt entrepris, le Tribunal fédéral a eu à se prononcer sur la nouvelle pratique de l'Administration fédérale. Procédant à une interprétation de l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. a à e LTVA, il a jugé en bref que cette pratique était conforme à la loi et il a conclu que l'activité d'intermédiaire se résume à «l'activité d'une personne agissant comme entremetteur et ayant comme but de parvenir à la conclusion d'un contrat entre deux parties dans le domaine du marché monétaire et du marché des capitaux, sans qu'elle-même ne soit partie au contrat en question et sans qu'elle n'ait un intérêt propre au contenu dudit contrat»<sup>239</sup>.

Au vu de la nouvelle pratique de l'Administration fédérale des contributions, et de l'arrêt du Tribunal fédéral du 14 juillet 2019<sup>240</sup>, qui ne présuppose pas forcément d'avoir agi comme représentant direct pour être «intermédiaire», le Tribunal fédéral a renvoyé l'affaire à l'Administration fédérale des contributions pour qu'elle complète les faits au sujet de cette activité d'intermédiaire<sup>241</sup>.

---

<sup>237</sup> arrêt commenté, c. 5.2.

<sup>238</sup> *ibidem*.

<sup>239</sup> arrêt commenté, c. 5.3.

<sup>240</sup> arrêt du TF 2C\_943/2017 du 17 juillet 2019.

<sup>241</sup> arrêt commenté, c. 5.4.

## **TF, 2C\_323/2019 du 20 septembre 2019 [Rapport d'échange prestations entre des collectivités publiques et un triage forestier] (Sandrine Bonvin)**

### *1. Faits*

Cet arrêt concerne un triage forestier valaisan et fait suite à une affaire similaire jugée dans le canton de Vaud<sup>242</sup>. Le triage forestier en cause regroupait plusieurs communes bourgeoisiales du canton du Valais et était inscrit à la TVA en qualité de collectivité publique. Lors d'un contrôle des années 2010 à 2014 du triage, l'Administration fédérale des contributions a constaté que des montants versés en lien avec la gestion des forêts protectrices, les mesures en faveur de la biodiversité et la police forestière par l'Etat du Valais, les bourgeoisies et les communes n'avaient pas été soumis à la TVA. Le triage assujetti a fait valoir devant l'Administration fédérale des contributions que les montants litigieux devaient être considérés comme des subventions et qu'ils ne constituaient dès lors pas des contreparties à des prestations imposables.

### *2. Droit et commentaire*

En suivant la systématique de la loi, la TVA est conçue comme un impôt général sur la consommation, de sorte que sont soumises à l'impôt, les prestations que les assujettis fournissent, à titre onéreux, sous réserve d'une exception prévue par le législateur. Pour déterminer s'il existe un rapport de prestations et donc trancher si la contribution en cause doit être qualifiée de contre-prestation, il y a lieu d'analyser la question du point de vue du destinataire de la prestation. Cela revient à examiner si la dépense consentie par le destinataire est en lien direct étroit avec l'acquisition d'une prestation déterminée du fournisseur, de telle manière que sans prestation il n'y aurait pas de contre-prestation.

En dérogation à ce qui précède, l'art. 18 al. 2 let. a. LTVA prévoit que les subventions et autres contributions de droit public ne font pas partie de la contre-prestation, et ce, même si elles sont versées en vertu d'un mandat de prestations ou d'une convention-programme au sens de l'art. 46 al. 2 Cst. Il s'agit donc de prestations sans contrepartie directe pour celui qui les verse.

La notion de subvention, bien qu'elle ne soit pas définie en tant que telle par les dispositions applicables en matière de TVA, est traitée à l'art. 29 OTVA sous forme d'exemples. Sont entre autres assimilés à des subventions, les indemnités et les fonds analogues versés sur la base

---

<sup>242</sup> arrêt du TF 2C\_313/2017 du 8 mars 2018.

du droit cantonal ou communal. La notion d'indemnité renvoie, à cet égard, à l'art. 3 al. 2 let. a. de la loi fédérale sur les subventions du 5 octobre 1990 qui la définit comme «*une prestation accordée à des bénéficiaires étrangers à l'administration et destinée à atténuer ou à compenser les charges financières découlant de l'accomplissement de tâches prescrites par le droit fédéral*». Même si une certaine ligne de conduite peut être attendue de la part du bénéficiaire de subventions, dans le sens qu'il ne s'agit pas d'un blanc-seing pour agir, ces contributions se conçoivent en dehors de tout rapport d'échange. L'existence d'une subvention sera supposée même si une certaine marge de manœuvre est tolérée dans l'action du bénéficiaire de la contribution. En revanche, si le contributeur a un intérêt propre à l'exécution de la prestation par le tiers à sa place (délégation de compétences), la présence d'un rapport de prestations est présumée.

Dans le cas présent, il y a lieu de distinguer entre la situation où l'Etat soutient et encourage un comportement présentant un intérêt public (subvention) et celle où il acquiert des prestations concrètes et individualisées dans le cadre d'un véritable échange de prestations afin de remplir les tâches publiques qui lui incombent de par la loi (rapport de prestations imposable).

La loi cantonale sur les forêts et les dangers naturels<sup>243</sup> prévoit que le canton soutient l'accomplissement de tâches dans le cadre des forêts protectrices par le biais d'une subvention jusqu'à un maximum de 90 % des coûts reconnus, les 10 % restant étant assumés par les communes municipales.

Bien que la loi cantonale sur les forêts ne contînt pas d'indication précise sur le bénéficiaire de ces subventions, notre Haute Cour a estimé, en se basant sur l'ordonnance cantonale sur les forêts et les dangers naturels y relative<sup>244</sup>, que les communes bourgeoises, en tant que propriétaires des forêts, étaient légitimées à requérir le versement de ces subventions. Ainsi, même si en pratique, les contrats de prestations conclus entre le canton et le triage reconnaissent expressément le triage forestier comme requérant légitime pour ces subventions, le Tribunal fédéral a considéré que la responsabilité de la gestion des forêts revenait aux communes bourgeoises et qu'elles devaient donc être reconnues comme seules bénéficiaires des subventions.

Le fait que les communes bourgeoises délèguent ensuite les tâches qui leurs incombent à un tiers, comme le triage, les placent dans une situation d'échange de prestations, dans laquelle le triage fournit une

---

<sup>243</sup> Loi valaisanne du 14 septembre 2011 sur les forêts et les dangers naturels, RS VS 921.1.

<sup>244</sup> Ordonnance valaisanne du 30 janvier 2013 sur les forêts et les dangers naturels, RS VS 921.100.

prestation et l'Etat et les communes rétribuent cette prestation au moyen de subventions. Le Tribunal fédéral a conclu dès lors à l'existence d'un rapport économique étroit entre la prestation fournie par le triage et les fonds qui lui sont versés en contrepartie.

Le Tribunal fédéral retient en outre que les subventions sont déterminées sur la base des coûts effectifs, la différence étant d'ailleurs couverte par une facturation des heures de travail effectives aux communes bourgeoises. Ceci constitue d'ailleurs un indice supplémentaire permettant de trancher en faveur de l'existence d'un rapport économique étroit. Il importe dès lors peu de savoir comment les communes bourgeoises allouent les ressources obtenues et utilisent ces subventions, notamment si elles font appel à un tiers – en l'occurrence le triage forestier – pour exécuter ces missions.

Sur la base de cette jurisprudence, plusieurs arrêts ont été rendus dans des causes similaires<sup>245</sup>. On relèvera également que ce jugement allait à l'encontre de l'opinion premièrement développée par le Tribunal administratif fédéral<sup>246</sup>, preuve en est, s'il le fallait, que la question de l'existence ou non d'une subvention, est sujette à débat. Compte tenu de l'évolution des principes applicables dans le cadre des subventions, il est à envisager, à l'avenir, que les mandats de prestations qualifiables de subventions soient de plus en plus remis en cause<sup>247</sup>, à moins que le cadre législatif soit adapté entretemps<sup>248</sup>.

## **TF, 2C\_161/2019 du 8 octobre 2019 [Cours de Pole Dance reconnus comme des prestations exclues du champ de l'impôt] (Sandrine Bonvin)**

### *1. Faits*

Dans la présente affaire, un studio de Pole Dance et de stretching s'est opposé à la reprise de TVA opérée lors d'un contrôle de l'Administration fédérale des contributions en argumentant qu'elle dispensait des prestations de formation exclues du champ de l'impôt. Le recours a d'abord été admis par le Tribunal administratif fédéral<sup>249</sup> avant que la cause ne soit portée par l'Administration fédérale des contributions devant le Tribunal fédéral.

---

<sup>245</sup> TAF A-2648/2019; TAF A-2657/2019; TAF A-2659/2019; TAF A-2660/2019; TAF A-2661/2019.

<sup>246</sup> TAF A-2786/2017.

<sup>247</sup> voir également ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Subventions, mandats de prestations, conventions-programmes et TVA, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Pascal Mollard, 2020, p. 243.

<sup>248</sup> voir également projet de révision partielle de la loi sur la TVA du 19 juin 2020 (en particulier art. 18 al. 3 LTVA).

<sup>249</sup> TAF A-1620/2018.

## 2. *Droit et commentaire*

De jurisprudence constante, le Tribunal fédéral retient que les activités étroitement liées à un objectif éducatif ou de formation sont exclues du champ de l'impôt. Ces activités doivent principalement viser à transmettre ou approfondir des connaissances ou au moins être dédiées à l'acquisition de connaissances ou de compétences.

On différenciera les prestations de divertissement imposables pour lesquelles une composante de formation peut exister sans toutefois constituer l'élément prédominant. Ce sera le cas des prestations de conduite accompagnée d'une activité sportive ou liées à une animation sportive. Ces cours visent en premier lieu à accroître le bien-être physique et personnel à travers l'exercice d'une activité sportive.

Pour admettre l'existence d'une activité exclue du champ de l'impôt, est déterminant le fait que le cours en question soit structuré de telle sorte que la transmission de connaissances ou l'apprentissage de nouvelles compétences apparaisse au premier plan et non le simple exercice d'une activité sportive. A cet égard, le contenu du programme de cours revêt une importance centrale.

En l'espèce, les cours de Pole Dance sont caractérisés par le fait qu'ils suivent un programme d'enseignement clair et soigneusement structuré. Dans les niveaux «débutant» et «avancé», il a par exemple été établi que, pour chaque cours d'une durée de 90 minutes, au moins trois nouveaux éléments sont enseignés. Chaque cours est scrupuleusement organisé du point de vue du contenu et construit de telle manière que pour atteindre le niveau supérieur, le précédent degré de difficulté doit être maîtrisé. En outre, des qualités physiques, telles que la souplesse et la force n'ont pas été considérées comme des conditions essentielles pour la pratique des figures de danse. Concernant l'acquisition de ces aptitudes, les participantes étaient d'ailleurs explicitement renvoyées à des cours séparés de stretching ou orientées vers un entraînement personnel.

En raison du programme d'enseignement structuré et délimité dans le temps et des objectifs de cours clairement définis, la transmission et l'approfondissement de connaissances et l'acquisition de compétences ont été jugées prépondérantes.

Cette jurisprudence rappelle à quel point la délimitation entre prestation imposable et exclue du champ de l'impôt peut être délicate en pratique et dépend dans une large mesure des circonstances du cas d'espèce. Il est aussi intéressant de voir se dessiner de manière plus

précise les contours de l'élément de « formation » dans le cadre d'une activité sportive<sup>250</sup>.

## 7. Impôt anticipé

**TF 2C\_1052/2019 du 18 mai 2020 [Art. 23 al. 1<sup>er</sup> et 2 LIA ; déclaration du revenu soumis à l'impôt anticipé ; droit à la récupération de l'impôt anticipé sous l'angle du nouveau droit ; critère de la négligence] (Aurélien Barakat)**

### 1. Faits

En 2017, B, marié, est administrateur de la société C. SA, dont il détient le capital-actions. B. déclare sa participation dans C. SA dans sa fortune privée dans le cadre de sa déclaration fiscale 2017. B. déclare avoir perçu un dividende de CHF 260 000.—. Le 3 décembre 2018, l'Administration fiscale genevoise (AFC-GE) établit les bordereaux de taxation ICC et IFD pour l'année fiscale 2017. Le 7 décembre, B. demande à corriger sa déclaration fiscale afin d'y ajouter une prestation appréciable en argent de CHF 25'000 de la part de la société C. SA.

Par décision sur réclamation du 4 mars 2019, l'AFC-GE modifie les bordereaux de taxation pour l'année 2017 mais refuse de rembourser l'impôt anticipé relatif à la prestation appréciable en argent. Le Tribunal administratif de première instance (TAPI) admet le recours de B. contre la décision précitée de l'AFC-GE, mais l'Administration fédérale des contributions recoure auprès du Tribunal fédéral.

### 2. Droit

Le Tribunal fédéral rappelle s'agissant de la recevabilité que dès lors que le recours ne vise que la question du remboursement de l'impôt anticipé, il s'agit d'une exception à la règle selon laquelle le Tribunal fédéral ne revoit que les décisions d'une dernière instance judiciaire cantonale, dans la mesure où la loi sur l'impôt anticipé (LIA) prévoit un recours directement auprès du Tribunal fédéral, faisant du TAPI la dernière instance cantonale en l'espèce.

Afin de se prononcer sur la question du remboursement, le Tribunal fédéral se réfère à l'art. 23 LIA et sa nouvelle teneur à compter du

---

<sup>250</sup> voir également arrêt du TF 2C\_500/2019 du 5 février 2020 dans le cadre d'un cours de kick-boxing où le Tribunal fédéral a rejeté l'exercice d'une activité exclue du champ de l'impôt malgré l'avis pourtant favorable du Tribunal administratif fédéral (TAF A-719/2018).

1<sup>er</sup> janvier 2019 (dans la mesure ou l'état de fait rentre dans le nouveau droit selon le droit transitoire prévu à l'art. 70d LIA):

Art. 23 – Déchéance du droit

<sup>1</sup> Celui qui, contrairement aux prescriptions légales, ne déclare pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou la fortune d'où provient ce revenu perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu.

<sup>2</sup> Il n'y a pas de déchéance du droit si l'omission du revenu ou de la fortune dans la déclaration d'impôt est due à une négligence et si, dans une procédure de taxation, de révision ou de rappel d'impôt dont la décision n'est pas encore entrée en force, ce revenu ou cette fortune:

- a. sont déclarés ultérieurement, ou
- b. ont été portés au compte du revenu ou de la fortune suite à une constatation faite par l'autorité fiscale.

Le TAPI a considéré que B. n'avait pas encore reçu les bordereaux de taxation datés du 3 décembre lorsqu'il a envoyé sa demande de correction le 7 décembre, de sorte qu'en se fondant sur l'art. 23 al. 1<sup>er</sup> LIA, la demande de correction devait être considérée comme déposée en temps utile s'agissant du remboursement de l'impôt préalable.

Le Tribunal fédéral rejette le raisonnement du TAPI. En effet, la déclaration de correction de B. était bien plus la réaction à une procédure de contrôle par l'Administration fédérale des contributions du 7 et 8 novembre 2018 qui a constaté la prestation appréciable en argent, de sorte qu'on ne peut considérer que le contribuable a agi de manière spontanée tel qu'exigé par l'art. 23 al. 1<sup>er</sup> LIA.

Le Tribunal fédéral examine dans un second temps si la demande de remboursement peut être accordée sur la base de l'art. 23 al. 2 LIA. Il confirme que la première condition est donnée, dès lors que la décision n'est pas encore entrée en force. Le Tribunal fédéral examine ensuite la seconde condition, à savoir la question de savoir si l'omission est due à une négligence. S'agissant de l'analyse de la négligence, le Tribunal fédéral se réfère à la jurisprudence rendue en matière de soustraction fiscale: « *agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle* ».

Dans la mesure ou ni l'autorité fiscale, ni le TAPI n'ont établi les faits sur la question de la négligence, le Tribunal fédéral renvoie la cause pour instruction complémentaire après avoir admis le recours.

### 3. *Commentaire*

Le présent arrêt du Tribunal fédéral doit être salué et appelle peu de commentaires, tant il convainc. Il revêt une importance particulière en ce sens que l'Administration fédérale des contributions avait laissé entendre qu'elle souhaitait appliquer le critère de négligence de manière plus restrictive que celui développé en matière de soustraction fiscale (et en matière pénale en général) dans le cadre de la révision du droit au remboursement. Cette approche peut étonner, puisque cette révision fût précisément la réaction à la pratique jugée trop sévère de l'autorité fiscale fédérale et de la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue sous l'ancien droit. Se référant à la notion de négligence, le Tribunal fédéral a, à juste titre, écarté l'approche de l'Administration fédérale des contributions en expliquant qu'il n'y avait pas de raison de s'écarter de la définition ordinaire pour l'application de l'art. 23 al. 2 LIA.

## 8. **Impôt sur les gains immobiliers et droit de mutation**

**TF, 2C\_674/2018 du 18 décembre 2018 [Droit de mutations, notion de restructuration et d'exploitation dans le cadre d'un transfert de patrimoine au sens de l'art. 69 LFus] (Fanny Combe)**

### 1. *Faits*

Y. propriétaire de nombreux biens immobiliers dans le canton de Genève a fait inscrire le 13 mai 2013 une raison individuelle au registre du commerce du canton de Genève. En 2013, il dépose une demande de ruling visant à procéder à la restructuration de son patrimoine immobilier. Y. a transféré ses immeubles à trois sociétés à responsabilité limitées nouvellement créées (A. Sàrl; B. Sàrl et X. Sàrl). L'Administration fiscale cantonale genevoise a donné son accord concernant la restructuration et en particulier l'absence de droits de mutation. En juillet 2015, Y. a réinscrit sa raison individuelle précédemment radiée au registre du commerce genevois. En septembre 2015, Y. a vendu à X. Sàrl des immeubles qu'il détenait dans sa fortune commerciale et il a requis l'exonération des droits de mutation au titre que ces immeubles ont fait l'objet d'une promotion immobilière récente et qu'ils avaient été oubliés lors de la première demande de restructuration en 2013. Le 2 février 2016, l'Administration fiscale cantonale a fixé les droits de mutations à CHF 587 231.–. La fixation des droits de mutation a été contestée par Y., son notaire et X. Sàrl. Après

s'être fait débouté par l'Administration fiscale cantonale genevoise ainsi que le Tribunal cantonal, A. interjette un recours au Tribunal fédéral.

## 2. Droit

L'arrêt rendu par le Tribunal fédéral vise à déterminer et à préciser les notions de «restructuration» et d'«exploitation» dans le cadre d'un transfert d'immeubles d'une raison individuelle à une société de capitaux au sens de l'art. 103 LFus en relation avec l'art. 8 al. 3 let. b LHID et en particulier à déterminer si, dans une telle constellation, les droits de mutation sont dus. Tout d'abord, les recourants invoquent l'art. 103 LFus lequel prévoit que «*la perception de droits de mutation cantonaux ou communaux est exclue en cas de restructuration au sens des art. 8, al. 3, et 24, al. 3 et 3quater LHID. Les émoluments couvrant les frais occasionnés sont réservés*». Selon la Haute Cour, l'application de l'art. 103 LFus suppose la présence de deux conditions principales afin de bénéficier de l'exonération des droits de mutation soit la présence d'une «restructuration» et d'une «exploitation». Quant à la notion de «restructuration», la Haute Cour considère qu'outre la fusion, la scission ou la transformation, d'autres restructurations peuvent intervenir en toute neutralité fiscale notamment le transfert de patrimoine au sens de l'art. 69 ss LFus pour autant que le procédé soit analogue sur le plan économique à une fusion, une scission ou une transformation. En outre, l'art. 69 al. 1<sup>er</sup> LFus, liste les transferts de patrimoine autorisés et le transfert d'une raison individuelle à une personne morale est compris dans les cas de figure de l'art. 69 LFus. Selon le Tribunal fédéral, le transfert de patrimoine est admis presque sans restriction relativement à la forme juridique des sujets qui y participent à la condition que le sujet transférant soit inscrit au registre du commerce. La Haute Cour se détermine ensuite la notion d'«exploitation» et considère que l'art. 103 LFus renvoie également dans cette constellation à l'art. 8 al. 3 let. b LHID. Selon le Tribunal fédéral, l'exploitation se caractérise par un degré élevé d'autonomie et se présente comme une organisation capable de subsister par elle-même. Dans le cadre d'administration de biens immobiliers, le Tribunal fédéral considère rarement qu'il s'agit d'une exploitation. Il faut en particulier que l'activité dépasse la simple gestion de patrimoine et qu'elle porte sur un grand nombre d'immeubles. Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral considère que l'état de fait tel que présenté représente effectivement un transfert de patrimoine au sens de l'art. 69 LFus. Toutefois, il considère que la seconde condition relative à la notion d'exploitation ne peut être autant facilement admise. En effet, selon la Haute Cour, il est difficile de déterminer l'importance du parc immobilier détenu par la raison individuelle. En outre, les immeubles

ne produisaient pas de rendement au moment de leur vente ce qui amoindrit la possibilité de subsister de manière indépendante et d'avoir un degré élevé d'autonomie. Partant, comme la seconde condition relative à l'exploitation ne peut être retenue dans le cas présent, le recours est rejeté et les droits de mutation seront perçus.

### 3. *Commentaire*

Cet arrêt du Tribunal fédéral portant principalement sur la qualification du parc immobilier en tant d'exploitation au sens fiscal du terme s'inscrit dans la lignée de ses arrêts déjà rendus en la matière à savoir une reconnaissance restrictive de la notion d'exploitation dans le domaine immobilier. Toutefois, on relève que cet arrêt ne fait aucunement mention de la circulaire n° 5 de l'AFC relative aux restructurations ce qui aurait permis d'améliorer et de préciser la notion d'exploitation dans le cadre d'un transfert de biens immobiliers. En effet, on constatera que le Tribunal fédéral se montre très évasif sur la notion de l'importance du parc immobilier, et ne mentionne notamment pas de valeur à partir de laquelle un parc immobilier peut représenter une exploitation. En outre, on relèvera que la circulaire AFC n° 5 relative aux restructurations mentionne plusieurs critères de détermination d'une exploitation soit : une participation au marché doit avoir lieu ou des immeubles d'exploitation sont loués à des sociétés du groupe ; l'entreprise occupe ou mandate au moins une personne pour la gérance des immeubles (un emploi à plein temps pour des travaux de gestion immobilière) et les rendements locatifs sont au moins 20 fois supérieurs au coût du personnel conforme au marché pour la gérance des immeubles. Dans ce cadre, les critères fixés par la circulaire AFC n° 5 auraient pu être mieux évalués respectivement examinés par le Tribunal fédéral. Ainsi, une meilleure analyse de ces critères aurait pu mener à une décision différente rendue par la Haute Cour.

## **TF, 2C\_643/2017 du 15 janvier 2019 [Transfert économique d'une société immobilière sous l'angle des droits de mutation] (Justin Brodard)**

### 1. *Faits*

La société B. AG a pour but la location, la gestion et l'administration des immeubles du Chalet C., ainsi que la prise de participations. B. AG est constituée sous la forme d'une société anonyme. Elle est par ailleurs la propriétaire de trois parcelles d'étages. Le 23 mai 2013, la totalité des actions nominatives de B. AG est vendue à la société A. Ltd, avec siège

à Malte, pour un prix de CHF 21 mio. Trois mois plus tard, le Service des registres fonciers et de la géométrie du canton du Valais a soumis A. Ldt. à un droit de mutation s'élevant à CHF 432 096.— A. Ldt. a alors contesté cette décision et demandé son annulation devant le Conseil d'État valaisan. Selon A. Ldt., B. AG était une société d'exploitation, et non une société immobilière, de sorte que l'aliénation des actions n'aurait pas dû être soumise au droit de mutation.

Le recours sur la question du prélèvement des droits de mutation étant rejeté par le Tribunal cantonal, A. Ldt. a formé un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral.

## 2. *Droit*

Les droits de mutations sont uniquement régis par le droit cantonal. En effet, ce sont des impôts indirects, qui n'ont pas à respecter l'exigence d'harmonisation de l'art. 129 Cst. féd.<sup>251</sup> Les droits de mutations frappent les transactions juridiques. Dès lors, cet impôt vise en général les transferts de droit civil de la propriété d'un immeuble, ainsi que les actes juridiques permettant à un individu d'exploiter économiquement un immeuble comme s'il en était propriétaire (transfert économique)<sup>252</sup>.

En Valais, tous les actes et les écrits transférant la propriété juridique ou économique sont frappés par les droits de mutation<sup>253</sup>. D'après l'art. 6 let. f LDM/VS, une société est qualifiée d'immobilière lorsque son but ou son activité effective réside essentiellement dans l'acquisition, la détention, l'exploitation, la gestion et la vente de biens immobiliers selon l'art. 665 CC. De plus, les actifs de la société immobilière doivent représenter deux tiers de biens immobiliers, et son bénéfice doit provenir au minimum de deux tiers de ces activités<sup>254 255</sup>.

Selon le Tribunal fédéral<sup>256</sup>, un transfert de propriété est frappé de l'impôt sur les gains immobiliers et les droits de mutation lorsque sont vendues l'ensemble ou la plupart des actions d'une société immobilière. Il faut pour cela que le droit cantonal se fonde sur une approche économique du transfert, ce qui est le cas dans le canton du Valais. Conformément à la pratique constante, une société est qualifiée d'immobilière lorsqu'elle s'occupe de l'acquisition, de la gestion et de la vente d'immeubles. Les sociétés d'exploitation ne sont en revanche pas incluses dans cette définition. En effet, leur propriété foncière n'est

---

<sup>251</sup> arrêt commenté, c. 2.1.

<sup>252</sup> arrêt commenté, c. 2.2.

<sup>253</sup> art. 6 let. f LDM/VS.

<sup>254</sup> art. 7 al. 1 let. a LDM/VS.

<sup>255</sup> arrêt commenté, c. 2.3.

<sup>256</sup> arrêt commenté, c. 2.4.

formée principalement que par le support physique d'une exploitation. Le Tribunal fédéral rappelle que cela peut même être le cas si les actifs de la société sont constitués à raison de 90 % d'immeubles, comme pour une société de manutention et de stockage<sup>257</sup>.

Pour distinguer une société immobilière d'une société d'exploitation, il est nécessaire d'examiner la situation selon l'ensemble des circonstances concrètes<sup>258</sup>. En outre, une distinction est encore à entreprendre entre une société immobilière d'exploitation et une société de commerce immobilier. La première s'intéresse pour l'essentiel à l'investissement sûr ou rentable des immeubles, tandis que la seconde dispose d'immeubles pour en faire commerce<sup>259</sup>.

*In casu*, le Tribunal cantonal a considéré que le but de la société B. AG ne s'écartait pas de celui d'une société immobilière ordinaire pour diverses raisons. En premier lieu, les deux tiers des actifs de B. AG sont constitués par la valeur des immeubles de la société. Les revenus locatifs et acomptes y relatifs représentent par ailleurs les deux tiers du bénéfice<sup>260</sup>. De plus, la location de résidences de luxe était d'une importance primaire pour la société B. AG, alors que les services hôteliers ne l'étaient que secondairement. Dès lors, l'immeuble, et non l'exploitation, représente la valeur de B. AG. Par conséquent, la vente des actions de B. AG à A. Ldt. correspond économiquement au transfert d'une société immobilière<sup>261</sup>.

Lors de l'achat d'immeubles par une société étrangère, l'autorité cantonale compétente doit donner son autorisation<sup>262</sup>. En l'espèce, celle-ci avait soustrait la vente des actions à l'autorisation<sup>263</sup> dans la mesure où le chalet constituait un hôtel. Sur le plan fiscal, A. Ldt. a fondé une partie de son argumentation sur ce régime d'autorisation. Elle considérait notamment que l'achat des actions, préalablement autorisé sous l'angle de la LFAIE, démontrait qu'elle était une société d'exploitation. Le Tribunal fédéral rejette ce grief, jugeant que la loi sur les droits de mutations ne considère pas comment un immeuble est utilisé, mais quel but la société poursuit<sup>264</sup>. Aussi, la décision au sens de la LFAIE n'a pas d'effet contraignant sur celle relative aux droits de mutation.

---

<sup>257</sup> arrêt commenté, c. 2.4.

<sup>258</sup> arrêt commenté, c. 2.4.

<sup>259</sup> arrêt commenté, c. 2.5.

<sup>260</sup> arrêt commenté, c. 4.2.

<sup>261</sup> arrêt commenté, c. 4.3.

<sup>262</sup> art. 2 LFAIE.

<sup>263</sup> art. 2 al. 2 let. a LFAIE.

<sup>264</sup> arrêt commenté, c. 8.4.

### 3. *Commentaire*

Cet arrêt, traduit dans ses colonnes<sup>265</sup> et commenté en détail par Anne-Christine SCHWAB<sup>266</sup>, aborde la question du transfert économique d'une société immobilière sous l'angle des droits de mutation. Les pratiques cantonales sont très différenciées à cet égard. Le praticien devra donc analyser chaque cas d'espèce de manière particulière. Certains cantons prélèvent un droit de mutation lors de tout transfert d'actions d'une société immobilière, que la participation soit majoritaire ou minoritaire, d'autres se limitent au transfert d'une participation majoritaire, d'autres encore le prélèvent lorsque l'acte juridique a le même effet économique qu'une acquisition en ce qui concerne le droit de disposer d'un immeuble, et, finalement, certains ne prélèvent pas de droit de mutation lors du transfert d'actions d'une société immobilière<sup>267</sup>.

S'agissant de la notion de société immobilière, le Tribunal fédéral rappelle qu'il faut apprécier l'ensemble des éléments du cas d'espèce. A ce titre, il convient de prendre en considération, à titre d'indices, le but statutaire de la société, la valeur vénale des immeubles par rapport à celle des actifs de la société (critère des 2/3), la source du bénéfice de la société (critère des 2/3), le placement des biens-fonds de la société et de leur plus-value, et le rôle de l'immeuble pour la société. La qualification de la société relève ainsi de critères objectifs, et non de la volonté subjective des parties. De plus, la qualification donnée par une autre autorité dans l'application d'une loi non fiscale n'est pas déterminante. L'arrêt retient par conséquent que la notion de société immobilière constitue une notion fiscale autonome.

## **TF, 2C\_704/2019 du 11 février 2020 [Report de l'impôt sur les gains immobiliers, acquisition croisée et identité du propriétaire] (Christian Chillà)**

### *1. Faits*

A.A., citoyen britannique, était le seul propriétaire d'un appartement de 4½ pièces à Zurich-Wollishofen, qu'il a occupé avec sa femme suisse B.A. jusqu'au 18 mai 2010, date à laquelle il a quitté la Suisse pour Singapour. Le 9 décembre 2010, il a vendu l'appartement au prix de CHF 940000.–. Le 21 juin 2011, B.A. a acquis un appartement

---

<sup>265</sup> RDAF 2019 II 419.

<sup>266</sup> RDAF 2019 II 317.

<sup>267</sup> Pour un aperçu détaillé, cf. le commentaire d'ANNE-CHRISTINE SCHWAB, in: RDAF 2019 II 321, p. 317.

à Männedorf en tant qu'unique propriétaire au prix de CHF 1 250 000.—, qu'elle a occupé avec son mari, revenu en Suisse entre-temps, à partir du 21 août 2011.

Le 30 août 2016, la Commission fiscale de la ville de Zurich a émis une décision de taxation du gain immobilier et a arrêté le montant de l'impôt sur les gains immobiliers réalisé par A.A. lors de la vente de son appartement à CHF 160 248.—. La Commission a refusé d'accorder le report de l'imposition en matière de réinvestissement du produit de la vente dans un immeuble de remplacement.

La réclamation de A.A. a été rejeté le 2 mars 2018. Le recours introduit par A.A. contre cette décision a été admis par la Cour de recours fiscal du canton de Zurich le 26 mars 2019 qui a accordé un report d'impôt pour la totalité de l'impôt. Contre cette décision, la ville de Zurich a déposé un recours auprès du Tribunal administratif du canton de Zurich qui l'a admis et a confirmé le montant de l'impôt sur les gains immobiliers de CHF 160 284.—. A.A. saisit alors le Tribunal fédéral d'un recours en matière de droit public et conclut à l'annulation du jugement du Tribunal administratif du canton de Zurich et à ce que le report de l'impôt sur les gains immobiliers de CHF 160 284.— soit accordé.

## 2. *Droit*

Selon l'art. 12 al. 3 let. e LHID, l'imposition est différée en cas d'aliénation de l'habitation (maison ou appartement) ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur, dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté, dans un délai approprié, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage.

Le litige porte sur le champ d'application de cette disposition, ou plus précisément sur la question de savoir si les cantons disposent d'une marge de manœuvre leur permettant d'imposer l'exigence de l'identité du sujet, respectivement du propriétaire, pour l'applicabilité de l'art. 12 al. 3 let. e LHID ainsi que pour l'octroi d'un report d'impôt lors de l'acquisition d'un immeuble de remplacement d'un logement occupé par le propriétaire. De l'avis du recourant, le report d'imposition doit être accordé même si un des conjoints vend un bien et que l'autre conjoint acquiert seul le bien de remplacement.

Le Tribunal fédéral se réfère à son arrêt 2C\_277/2011 du 17 octobre 2011 pour rappeler que les cantons sont libres d'imposer séparément les gains immobiliers réalisés par les conjoints conformément à l'art. 3 al. 3 LHID. Dans cette affaire, le Tribunal fédéral avait en revanche laissé ouverte la question de savoir s'il fallait suivre l'opinion exprimée

dans la doctrine selon laquelle les cantons devraient pouvoir imposer conjointement les deux époux pour un gain immobilier réalisé par l'un d'eux. En imposant de manière indépendante les gains immobiliers réalisés par l'un des conjoints, le canton de Zurich ne viole donc pas le cadre établi par la LHID.

En cas de vente d'un bien immobilier détenu par un seul des conjoints, la question qui se pose est celle de savoir comment traiter le cas d'un achat ultérieur d'un nouveau bien immobilier occupé ensemble par les conjoints : est-il nécessaire, pour le report d'impôt, que le conjoint qui a vendu le premier immeuble achète également à nouveau seul le deuxième, ou le report d'impôt s'applique-t-il également si les deux conjoints achètent conjointement le nouveau bien immobilier ou si, comme ici, l'autre conjoint l'acquiert seul ? En d'autres termes : l'identité du sujet (vendeur et acheteur du bien de remplacement) est-elle requise par le droit fédéral ?

Ni le texte de l'art. 12 al. 3 let. e LHID, ni les travaux parlementaires ne fournissent d'indication quant à la nécessité d'une identité de propriétaire. Ainsi, l'art. 12 al. 3 let. e LHID peut être interprété comme exigeant une identité de propriétaire tout en admettant qu'une autre lecture, qui dispense de l'identité subjective, est également possible<sup>268</sup>.

Le Tribunal fédéral rappelle que, lors des délibérations parlementaires, la question de l'identité du propriétaire n'a pas été abordée. Le Tribunal fédéral expose aussi qu'il a laissé en suspens la question de savoir s'il fallait suivre l'opinion exprimée dans la doctrine selon laquelle il faut supposer, pour des raisons systématiques, que le droit fédéral exige l'identité du sujet cédant et du sujet acquérant l'immeuble de remplacement. Il précise ensuite que, compte tenu du fait que la loi ne prévoit aucune règle sur la manière dont le gain immobilier imposable est calculé en cas de vente conjointe par les copropriétaires (imposition globale d'un gain ou imposition des parts du gain attribuables aux copropriétaires individuels), rien ne peut être déduit de cette jurisprudence quant à la question litigieuse. Ainsi, dans l'arrêt concernant le canton de Genève<sup>269</sup>, le Tribunal fédéral a laissé ouverte la question de savoir si le droit fédéral exige l'identité du propriétaire et a en même temps jugé qu'une loi cantonale exigeant une telle identité n'est pas contraire au droit fédéral<sup>270</sup>.

Les juges fédéraux écartent les critiques exprimées parfois dans la doctrine à ce sujet et considèrent qu'une approche exigeant l'identité du propriétaire cédant et de celui qui acquiert l'immeuble de remplacement

---

<sup>268</sup> arrêt commenté, c. 2.3.1.

<sup>269</sup> Soit l'arrêt du TF 2C\_277/2011 du 17 octobre 2011.

<sup>270</sup> arrêt commenté, c. 2.3.1.

n'équivaut pas à une application mécanique de la loi qui ne tiendrait pas (ou trop peu) compte des circonstances économiques. Certes, dans les cas où un conjoint vend et l'autre acquiert le nouveau logement, il n'est pas exclu que le conjoint vendeur participe également au financement du nouveau logement ou du moins qu'il y soit impliqué (par exemple en assumant une garantie solidaire vis-à-vis d'une banque finançant l'acquisition). Mais, d'une part, les conjoints sont libres de choisir la manière juridique de réaliser l'acquisition du bien de remplacement. D'autre part, un critère formel tel que le rattachement à la situation de droit civil en matière de propriété s'avère considérablement plus simple et plus pratique dans le traitement de l'acquisition du bien de remplacement plutôt que d'exiger de l'administration fiscale, dans le cas de vente et d'acquisition par les conjoints, de devoir également examiner dans chaque cas le financement des opérations d'achat et de vente correspondantes<sup>271</sup>. Ainsi, la décision attaquée ne viole pas le droit fédéral, du moins dans la mesure où la législation du canton de Zurich ne permet pas de retenir un réinvestissement du produit de la vente dans l'acquisition d'un logement de remplacement lors d'une « acquisition croisée ».

Le Tribunal fédéral traite ensuite de la question de savoir si l'instance inférieure a versé dans l'arbitraire ou si elle a autrement violé les droits constitutionnels du recourant dans l'application de l'article 216 al. 3, let. i de la loi fiscale du canton de Zurich dont le texte reprend essentiellement celui de l'art. 12 al. 3 let. e LHID.

A ce propos, le recourant reproche à la juridiction inférieure d'avoir reconnu une acquisition de remplacement dans une constellation différente – vente par un des conjoints et acquisition conjointe ultérieure d'un bien de remplacement par les conjoints – essentiellement sur la base de considérations économiques, ce qui lui avait permis de considérer comme suffisant que le conjoint vendeur habite également le nouveau logement avec l'autre acheteur. Le recourant soutient donc qu'il serait contradictoire d'admettre une acquisition de remplacement si les deux conjoints participent à l'acquisition du bien de remplacement mais de la refuser si le conjoint qui n'est pas le vendeur du bien qui a été remplacé acquerrait seul le bien de remplacement. Le Tribunal fédéral a retenu que, contrairement à l'avis du recourant, il existe des raisons factuelles de traiter le cas où le bien vendu n'appartenait qu'à une seule personne, mais que cette personne acquiert le bien de remplacement conjointement avec son (éventuellement nouveau) conjoint, différemment de l'« acquisition croisée » dont il est question

---

<sup>271</sup> arrêt commenté, c. 2.3.2.

ici. Afin de respecter le but de favoriser la mobilité, il suffit que le bien de remplacement soit à nouveau acquis par le même membre de la famille, seul ou avec le conjoint, avec les fonds dégagés par la vente. En outre, en autorisant les achats de remplacement en commun, il est possible de tenir suffisamment compte de la situation dans laquelle les époux ne forment pas un couple avant d'avoir acheté le premier bien et d'avoir ensuite acquis conjointement le bien de remplacement. Cela ne nécessite donc pas d'élargir les cas d'achat de remplacement aux « acquisitions croisées »<sup>272</sup>.

### 3. *Commentaire*

Cette affaire traite de la question de l'identité du propriétaire du bien vendu et du bien acheté en remplacement afin d'admettre le report de l'imposition sur le gain immobilier. Le Tribunal fédéral parvient à la conclusion que dans le cas d'un « achat croisé », soit le cas où le bien vendu est la propriété d'un des conjoints alors que le bien de remplacement est acquis par l'autre conjoint seul, le report peut être exclu par le droit cantonal.

Cette question peut être analysée sous l'angle strict du droit civil, en particulier de l'inscription au registre foncier, ou sous l'angle économique, c'est-à-dire en allant examiner la manière dont les deux biens ont été financés. Nous partageons l'argument du Tribunal fédéral tendant à dire que se fonder sur un critère formel tel que le rattachement à la situation de droit civil en matière de propriété est considérablement plus simple et plus pratique dans le traitement de cette question. Il n'en demeure pas moins que, à notre avis, cette solution ne permet pas toujours de tenir compte des buts poursuivis par le législateur fédéral lors de l'adoption de l'art. 12 al. 3 let. e LHID.

Concernant la notion d'habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que le législateur a recherché une harmonisation matérielle des législations cantonales à ce propos, de telle sorte qu'il examine cette notion avec pleine cognition<sup>273</sup>. D'après les Juges fédéraux, la notion doit être interprétée de manière restrictive et doit être comprise comme faisant référence au domicile principal du contribuable, à l'exclusion des résidences secondaires<sup>274</sup>. Il s'agit de reporter l'obstacle fiscal que représente le prélèvement de l'impôt sur les gains immobiliers, qui prive le contribuable d'une partie du gain

---

<sup>272</sup> arrêt commenté, c. 3.1.

<sup>273</sup> arrêt du TF 2C\_569/2016 du 10 février 2017 c. 3; ATF 138 II 105 c. 5.1, p. 108.

<sup>274</sup> cf. par exemple ATF 143 II 233, c. 2.3, p. 237.

réalisé, en cas de changement du domicile principal<sup>275</sup>. Ces objectifs découlent notamment des interprétations historique et téléologique des travaux préparatoires ayant précédés l'adoption de l'art. 12 al. 3 let. e LHID.

La lecture des travaux parlementaires montre que le but poursuivi par le législateur fédéral était triple, à savoir soutenir la mobilité professionnelle de la population, protéger l'accession et le maintien de la propriété privée, et prévenir la spéculation foncière<sup>276</sup>. Par l'introduction du report d'imposition du gain immobilier, le législateur a voulu éviter d'entraver l'acquisition ou le maintien de la propriété servant de logement principal par une imposition, tout en combattant la spéculation immobilière. Les parlementaires soulignaient que la mobilité professionnelle de la population devait être garantie<sup>277</sup>. Le Parlement souhaitait en effet favoriser le maintien de la propriété individuelle dans tous les cas où les circonstances de la vie conduisent une personne à changer de logement<sup>278</sup>. Il s'agissait pour l'essentiel de renoncer à la perception immédiate d'un impôt susceptible de rendre plus difficile l'acquisition d'un logement de remplacement<sup>279</sup>. Dans cet esprit, il convient de retenir que c'est l'usage qui est fait du gain qui justifie le report de l'imposition<sup>280</sup>. C'est pour ce motif que la loi indique que le report est admis dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté, dans un délai approprié, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant *au même usage*. S'agissant de droit harmonisé, le législateur n'a laissé aux cantons aucune liberté de décider dans quels cas admettre le report d'impôt<sup>281</sup>. Il n'a pas accepté non plus de le soumettre à la condition que l'aliénation soit justifiée par une raison impérative, tels des cas liés à la profession, éventuellement à la famille, mais également à l'état de santé, etc.<sup>282</sup>.

Il s'ensuit que, au lieu de sa référer uniquement à la réalité formelle ressortant des inscriptions du registre foncier, une alternative pourrait être d'examiner si l'immeuble de remplacement est effectivement utilisé

---

<sup>275</sup> ATF 138 II 105, c. 6.3.1, p. 109.

<sup>276</sup> Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 1, p. 54 et 109; BO CE 1986 p. 141; BO CN 1989 p. 49 ss; BO CN 1990 p. 442; BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier : harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, thèse, Lausanne 2011, N 186 p. 152 et N 246 p. 205.

<sup>277</sup> BO CN 1989 pp. 49 ss.

<sup>278</sup> BO CN 1989 CN pp. 49 ss.

<sup>279</sup> arrêt du TF 2C\_277/2011 du 17 octobre 2011, c. 4.2.3.2.

<sup>280</sup> CHRISTIAN CHILLÀ/DANIELLE AXELROUD BUCHMANN, Identité de propriétaire en cas de report d'imposition du gain immobilier privé selon l'art. 12 al. 3 let. e LHID: Réflexions critiques sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_277/2011 du 17 octobre 2011, Revue fiscale 5/2012, pp. 335 ss.

<sup>281</sup> cf. arrêt du TF 2C\_569/2016 du 10 février 2017, c. 3.

<sup>282</sup> ATF 138 II 105 c. 6.3.1, p. 109; cf. aussi arrêt du TF 2C\_277/2011 du 17 octobre 2011, c. 4.2.3.2.

par les conjoints et sa famille à la place de celui qui a été vendu, et ce indépendamment de la question de savoir s'il existe une identité de propriétaire entre le conjoint qui a vendu et celui qui a acheté l'immeuble de remplacement, et sans devoir procéder à une analyse économique du financement des deux immeubles. Cette approche, relativement facile à mettre en place, puisqu'il suffirait par exemple de contrôler que les contribuables ont effectivement élu domicile à l'adresse où se situe l'immeuble de remplacement, permettrait aussi de respecter le triple but voulu par le législateur fédéral. En effet, ce qui justifie le report de l'imposition est que le nouvel immeuble sert au même usage que l'immeuble aliéné, soit qu'il remplace l'ancien logement familial. C'est cette connexité fonctionnelle qui justifie de reporter l'imposition du gain immobilier eu égard à l'art. 12 al. 3 let. e LHID.

## 9. Procédure fiscale

### **TF, 2C\_351/2019 du 26 septembre 2019 [Restitution d'impôts perçus en trop aux époux séparés] (Daniel de Vries Reilingh)**

#### *1.1. Faits*

A.A. (épouse) et B.A. (époux) se sont mariés en 1988, puis ont vécu séparés dès 2008 et divorcé en 2015. Pour la période fiscale 2007, ils ont été taxés en commun. Suite à la décision de taxation 2007, des montants d'impôts perçus en trop ont été remboursés. Le 17 juillet 2013, l'autorité fiscale a ainsi remboursé environ CHF 3 millions d'ICC 2007 et CHF 1,2 millions d'IFD 2007 à B.A., c'est-à-dire à l'époux.

Le 22 août 2013, l'épouse a demandé une copie de la taxation 2007 puis a demandé que la moitié des impôts payés en trop d'ICC et d'IFD 2007 lui soient remboursés.

Sa demande a été rejetée par l'autorité fiscale genevoise, puis par les autorités judiciaires genevoises. A.A. a interjeté recours au Tribunal fédéral.

#### *1.2. Considérants du Tribunal fédéral*

La question litigieuse est de savoir à qui l'excédent d'impôts 2007, période de taxation commune, doit être restitué.

En matière d'impôt fédéral direct, l'art. 162 al. 3 LIFD ne prévoit pas à quel époux doivent être remboursés les impôts versés en trop lorsque le couple a divorcé ou s'est séparé. Dans un arrêt du 18 février

2003<sup>283</sup> où la taxation était nulle, le TF a jugé qu'il n'était pas justifié de restituer à chacun des époux par moitié les montants payés en trop<sup>284</sup>; le remboursement devait être fait à la personne qui s'était acquittée du paiement des acomptes à restituer<sup>285</sup>. Cette jurisprudence s'applique également lorsque les éléments imposables de la période concernée ne proviennent que d'un époux, que la taxation n'est pas nulle et que ce même époux s'est acquitté seul des acomptes<sup>286</sup>.

En l'occurrence, les éléments imposables ne concernent que Monsieur; les acomptes ont été exclusivement versés par Monsieur, si bien qu'il est justifié que le remboursement ne soit effectué qu'en faveur de Monsieur. Le Tribunal fédéral, se référant à l'arrêt 2A.379/2002 du 18 février 2003<sup>287</sup>, considère qu'il «ne serait pas cohérent de permettre à la recourante de percevoir une partie des montants à restituer, alors qu'il est retenu en fait qu'elle ne s'est pas acquittée des acomptes et que les époux n'ont pas été imposés sur son revenu en 2007»<sup>288</sup>.

En matière d'impôts cantonaux et communaux, la LHID ne prévoit pas d'harmonisation pour la perception ou pour le remboursement des impôts. Dans le Canton de Genève, le législateur, en adoptant la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales (LPGIP/GE) a expressément souhaité qu'ensuite du divorce ou de la séparation d'un couple, faute de convention, l'excédent d'impôt soit restitué par moitié à chacun des deux époux. Par conséquent, l'épouse séparée de son ancien conjoint lors de la restitution, a droit, en application de l'art. 31 al. 2 LPGIP/GE à la moitié du montant des impôts cantonaux et communaux à rembourser. En l'occurrence, l'épouse a droit à ce que le montant de CHF 1,5 millions (moitié de CHF 3 millions) lui soit restitué par l'autorité fiscale<sup>289</sup>.

## 2. *Commentaire*

Comme l'illustre si bien cet arrêt, la question de la restitution de l'impôt aux époux après leur séparation est réglée de manière très lacunaire, voire mal réglée.

Tout d'abord, pour connaître la règle applicable, il importe de savoir si c'est la restitution de l'impôt fédéral direct ou la restitution des impôts

---

<sup>283</sup> arrêt du TF 2A.379/2002 du 18 février 2003.

<sup>284</sup> suivant en cela l'avis doctrinal de BRIGITTE BEHNISCH, *Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Strafverfahren*, thèse Berne 1992, p. 209.

<sup>285</sup> arrêt du TF 2A.379/2002 du 18 février 2003, c. 2.2.

<sup>286</sup> arrêt commenté, c. 4, en particulier c. 4.4.

<sup>287</sup> arrêt commenté, c. 2.2.

<sup>288</sup> arrêt commenté, c. 4.6.

<sup>289</sup> arrêt commenté, c. 5 et en particulier 5.3.

cantonal et communal qui est concernée. Or, il serait judicieux qu'une réglementation uniforme s'applique. Le contribuable et l'autorité fiscale seraient gagnants et tous les acteurs sauraient mieux comment gérer ce genre de situations.

En matière d'impôt fédéral direct, la disposition légale applicable (à savoir l'art. 162 al. 3 LIFD) et la jurisprudence du Tribunal fédéral ne répondent de loin pas à toutes les questions. En particulier, peut-on déduire de la jurisprudence du Tribunal fédéral que lorsque les deux époux ont payé l'impôt en fonction de leurs revenus la restitution a lieu dans la même proportion ? Et qu'en est-il lorsqu'un des époux a payé l'impôt généré par les revenus de son conjoint ? La réponse à ces questions est loin d'être claire.

En matière d'impôts cantonal et communal, la règle généralement applicable est toute autre : souvent les législations cantonales prévoient un remboursement par moitié, comme en droit cantonal genevois, indépendamment de la personne qui a payé les acomptes d'impôts<sup>290</sup>.

## **TF, 2C\_299/2020 du 23 avril 2020 [Demande de restitution de délai dans le cadre de la responsabilité fiscale solidaire] (Fanny Combe)**

### *1. Faits*

En 2012 et 2013 A.A. procède à deux donations en faveur de sa fille B.A. Deux taxations d'impôt sur les donations sont rendues par l'Administration cantonale des impôts vaudoise le 25 février 2014 respectivement le 30 mai 2017. A.A. et A.B. dépose une réclamation contre les deux décisions de taxation sur les donations auprès de la même autorité de décision. En date du 21 mars 2018, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud confirme ses deux décisions de taxation pour l'impôt sur les donations et notifie ses décisions à A.A et A.B. en date du 23 mars 2018. A.A. interjette un recours auprès du Tribunal cantonal du canton de Vaud en date du 29 août 2019 soit 17 mois et 6 jours après la notification des décisions sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts. Lors du dépôt de son recours et afin de justifier une restitution de délai, A.A. fait valoir un certificat médical certifiant «*que le susnommé ne pouvait pas s'occuper de ses affaires administratives en 2018, mais qu'il a repris toutes ses facultés en 2019*». En date du 16 janvier 2020, le Tribunal cantonal vaudois

---

<sup>290</sup> pour une vue d'ensemble de la réglementation applicable dans les cantons romands, il est renvoyé à DANIEL DE VRIES REILINGH, Les conséquences fiscales en cas de séparation et de divorce : mode d'emploi pour le praticien, in : PJA 3/2010, p. 267, p. 273.

déclare irrecevable le recours de A.A car trop tardif. Afin d'obtenir une restitution des délais A.A. dépose un recours auprès Tribunal fédéral en date du 12 février 2020.

## 2. Droit

Selon le droit cantonal de procédure<sup>291</sup>, « *la demande motivée de restitution doit être présentée dans les 10 jours à compter de celui où l'empêchement a cessé* ». Étant précisé que la jurisprudence rendue en la matière mentionne que pour obtenir une restitution des délais, le recourant doit non seulement avoir été empêché d'agir lui-même mais également empêché de désigner un mandataire à cette fin. Le Tribunal fédéral considère que c'est à juste titre que l'instance cantonale vaudoise admettait que le contribuable aurait pu et dû à demander à sa fille à qui il avait donné une procuration pour faire ses paiements et gérer ses affaires courantes après l'accident survenu en 2011 et déposer un recours dans le délai légal. Les juges de Mon Repos considèrent également, en vertu de l'art. 18 al. 3 LMSD<sup>292</sup>, que le donateur est solidairement responsable avec le donataire en tant que contribuable principal du paiement de l'impôt. Partant, A.B. en tant que donataire aurait pu et dû déposer de son propre chef un recours dans le délai légal. Dès lors, A.B. aurait pu et dû en tant que débitrice principale de l'impôt sur les donations interjeter un recours en son propre nom auprès du Tribunal cantonal dans un délai de 30 jours. Ainsi, le Tribunal fédéral conclut que l'autorité cantonale inférieure a correctement agi en déclarant irrecevable le recours déposé par A.A.

## 3. Commentaire

Alors que dans cette constellation liée à la restitution des délais, le Tribunal fédéral s'est déjà prononcé à plusieurs reprises<sup>293</sup>, on constate à la lecture de cet arrêt qu'il est d'autant plus difficile d'admettre une restitution de délai dans le cadre où les contribuables sont solidairement responsables de l'impôt. On pourrait donc tout à fait admettre que notre Haute Cour considère une situation identique au sein d'un couple marié (art. 13 al. 2 LIFD) et une certaine prudence est également de mise dans ce domaine.

---

<sup>291</sup> art. 68 al. 1 LI-VD en relation avec l'art. 22 al. 1<sup>er</sup> LPJA VD.

<sup>292</sup> Selon l'art. 18 al. 3 LMSD « *Le légataire et le donateur sont solidairement responsables pour le paiement de l'impôt dû* ».

<sup>293</sup> ATF 145 II 201; ATF 119 II 86 c. 2, p. 88; arrêt du TF IC\_520/2015 du 13 janvier 2016 c. 2.2.

## 10. Autres

### **TF, 2C\_849/2018 du 18 septembre 2019 [Déductibilité d'un rachat à la suite d'un divorce] (Fabien Liégeois)**

#### *1. Faits*

Le divorce de A., né en 1945 et associé de la banque B., est prononcé le 13 février 2004. Conformément au jugement de divorce, la Fondation de prévoyance C. (la Fondation) et la Fondation complémentaire de prévoyance C. (la Complémentaire) transfèrent, respectivement 4 400 000 fr. et 3 600 000 fr. sur le compte de libre passage de l'ancienne épouse de A., à raison du partage.

Le 31 décembre 2004, A. rachète 1 500 000 fr. dans la Fondation et 1 200 000 fr. dans la Complémentaire. Le 9 mai 2005, il rachète encore 2 400 000 fr. dans la Complémentaire.

Le 30 septembre 2005, A. résilie prématurément la relation de prévoyance complémentaire. Il perçoit alors une prestation en capital d'environ 6 836 000 fr. Le motif indiqué pour la résiliation prématurée est « radiation affiliation indépen » (*sic*).

Le 1<sup>er</sup> janvier 2008, A. prend sa retraite et perçoit un montant d'environ 8 400 000 fr. de la Fondation.

Dans sa déclaration d'impôt 2005, A. demande la déduction du rachat de 2 400 000 fr. dans la Complémentaire. L'AFC-Ge refuse. Après avoir été débouté devant les juridictions cantonales, A. interjette un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral.

#### *2. Droit*

Le litige porte sur la déductibilité du montant de rachat effectué dans Complémentaire au cours de l'année 2005.

Les cotisations que les salariés et les indépendants versent à des institutions de prévoyance conformément à la loi ou aux dispositions réglementaires sont déductibles (art. 81 al. 2 LPP). L'art. 33 al. 1<sup>er</sup> lit. d LIFD reprend cette disposition puisqu'il dispose que « les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à des institutions de la prévoyance professionnelle sont déduits du revenu ». La déductibilité vaut pour les versements périodiques ou uniques (rachats), qu'ils soient effectués dans le domaine de la prévoyance obligatoire ou surobligatoire<sup>294</sup>. L'évasion fiscale est réservée.

---

<sup>294</sup> arrêt commenté, c. 7.1.

Après avoir rappelé les conditions et conséquences de l'évasion fiscale<sup>295</sup>, le Tribunal fédéral relève que l'art. 79b al. 3 LPP, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, dispose que les prestations résultant d'un rachat ne peuvent être versées sous forme de capital par les institutions de prévoyance avant l'échéance d'un délai de trois ans. Cette disposition reprend et concrétise la notion d'évasion fiscale. Elle peut aboutir au refus de la déduction du rachat, dont le but est de mettre en place ou d'améliorer la prévoyance professionnelle. Ce but est détourné lorsque la somme affectée au rachat est ressortie du circuit de la prévoyance peu de temps après qu'elle y est entrée. Les rachats effectués après un divorce ou une dissolution judiciaire du partenariat enregistré ne sont pas soumis au délai de blocage de trois ans (art. 79b al. 4 LPP)<sup>296</sup>.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, les cotisations et montants que versent les indépendants à une institution de prévoyance professionnelle, à titre facultatif, doivent être affectés *durablement* à la prévoyance professionnelle (art. 4 al. 4 LPP). Cette disposition vise à éviter certains comportements abusifs, comme celui qui consiste à se faire verser en espèces le capital de prévoyance constitué en bénéficiant d'avantages fiscaux, afin de l'affecter à la consommation. En revanche, cette disposition n'interdit pas le versement anticipé à des fins d'accession à la propriété ou pour effectuer des investissements servant à maintenir la valeur de l'entreprise<sup>297</sup>.

En l'espèce, le recourant a effectué deux rachats dans la Complémentaire, l'un de 1'200'000 fr., l'autre de 2'400'000 fr. Le total correspond à ce qu'il a dû transférer à son épouse à la suite de son divorce. Le fait que le recourant ait procédé au second rachat à la suite de son divorce, moins de trois ans avant de prendre sa retraite, n'est pas insolite en soi. Il s'avère en revanche «étrange» que l'intéressé ait décidé de l'opérer en milieu d'année en 2005, alors qu'il avait effectué ses autres rachats en fin d'année, et, surtout, juste avant de résilier sa relation avec la Complémentaire (le 30 septembre 2005) et de demander le versement de son avoir en capital.

La question de l'évasion fiscale au regard de ces circonstances peut rester ouverte : le rachat opéré en 2005 n'est de toute manière pas déductible étant donné qu'il a été suivi du versement d'une prestation en capital «qui n'entre pas dans le cadre de l'art. 4 al. 4 LPP»<sup>298</sup>. Le recourant a en effet retiré une prestation en capital d'environ 6'836'000 fr. en 2005, alors qu'il venait d'avoir 61 ans et qu'il exerçait toujours

---

<sup>295</sup> arrêt commenté, c. 7.2.

<sup>296</sup> arrêt commenté, c. 7.2.

<sup>297</sup> arrêt commenté, c. 7.4.

<sup>298</sup> arrêt commenté, c. 7.7.

une activité lucrative. Il n'a pas affecté cette somme à une autre forme de maintien de prévoyance. Il ne l'a pas non plus investie dans son entreprise. Le versement qu'a effectué le recourant en mai 2005, à titre de rachat, lui a ainsi été «rétrocédé aussitôt, à savoir la même année»<sup>299</sup>. Le retrait d'environ 6'836'000 fr. était donc contraire à l'art. 4 al. 4 LPP, qui venait d'entrer en vigueur, et dont la fonction est précisément d'éviter les abus fiscaux. Cette circonstance suffit à refuser la déduction du rachat. Il n'est pas nécessaire de vérifier la réunion des conditions de l'évasion fiscale<sup>300</sup>.

Le Tribunal fédéral rejette donc le recours.

### 3. *Commentaire*

La notion fiscale de prévoyance suppose, selon nous, l'affectation *durable, exclusive et irrévocable* de ressources à la couverture des risques (ou éventualités) de vieillesse, de décès et d'invalidité. Tant que dure le rapport de prévoyance, les ressources affectées à la prévoyance sont indisponibles. Leur restitution au terme de la période d'indisponibilité peut s'accompagner d'un traitement fiscal privilégié.

Dans cette affaire, la chronologie se révèle – comme souvent – décisive : le contribuable effectue un rachat en mai et obtient un versement en capital en octobre. Il a donc recouvré presque immédiatement la libre disponibilité du montant racheté. Il faut admettre que le va-et-vient de fonds en moins de cinq mois se concilie mal avec le but du rachat qui consiste à améliorer la prévoyance professionnelle. Il importe peu que le contribuable ait trouvé légitime de regarnir son compte après que la loi lui a imposé de transférer une partie sa prévoyance à son ancienne épouse. La somme n'a pas été affectée *durablement* à sa prévoyance. L'empressement témoigné pour récupérer les fonds semble ainsi avoir fait pencher la balance. Le Tribunal fédéral le souligne d'ailleurs : «le recourant a immédiatement récupéré, durant la même période fiscale, la libre disposition d'une somme précédemment versée en vue d'un rachat de prévoyance en opérant un retrait contraire à l'art. 4 al. 4 LPP»<sup>301</sup>. Il était donc justifié de lui refuser le bénéfice du privilège fiscal que réserve le droit suisse à la prévoyance professionnelle.

---

<sup>299</sup> arrêt commenté, c. 7.8.

<sup>300</sup> arrêt commenté, c. 7.8.

<sup>301</sup> arrêt commenté, c. 7.9.

## **TF, 2C\_29/2017 du 4 novembre 2019 [Rachat suivi d'un retrait en capital en lien avec l'encouragement de l'accession à la propriété du logement] (Fabien Liégeois)**

### *1. Faits*

Les époux A.A. (né en 1955) et B.A (née en 1958) sont domiciliés dans le canton d'Argovie. En 2008, le mari procède à un rachat dans sa prévoyance professionnelle d'environ 20'000 fr. Le montant est versé à la fondation collective où est affiliée la société anonyme dans laquelle il occupe la fonction d'administrateur. Au mois de février 2010, il obtient de la fondation collective un montant d'environ 176'000 fr. Selon ses affirmations, ce versement est lié à une augmentation des coûts pour la construction du logement des époux initiée à l'automne 2009.

Lorsqu'elle taxe les époux le 24 février 2015, l'autorité cantonale refuse la déduction du montant de 20'000 fr. au motif que les prestations résultant d'un rachat ne peuvent être versées sous forme de capital avant l'échéance d'un délai de trois ans<sup>302</sup>. Le contribuable s'oppose en vain à la décision devant les instances cantonales. Il dépose un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral à qui il demande d'admettre la déduction du rachat.

### *2. Droit*

Le Tribunal fédéral relève qu'il n'a pas encore tranché la question de l'application du délai de blocage (*Sperrfrist*) prévu à l'art. 79b al. 3 (1<sup>ère</sup> phrase) LPP dans le cas d'un versement anticipé aux fins d'encourager l'accession à la propriété du logement au moyen de la prévoyance professionnelle. Il y a lieu d'appliquer les modes d'interprétation usuels de la loi.

Selon le libellé de l'art. 79b al. 3 (1<sup>ère</sup> phrase) LPP, «les prestations résultant d'un rachat ne peuvent être versées sous forme de capital par les institutions de prévoyance avant l'échéance d'un délai de trois ans» («*wurden Einkäufe getätigt, so dürfen die daraus resultierenden Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden*»; «*le prestazioni risultanti dal riscatto non possono essere versate sotto forma di capitale dagli istituti di previdenza prima della scadenza di un termine di tre anni*»). Le délai de blocage ne s'applique qu'aux «prestations» (*Leistungen, prestazioni*) issues de la prévoyance professionnelle. Un versement anticipé de la prévoyance professionnelle aux fins d'encourager

---

<sup>302</sup> art. 79b al. 3 LPP et art. 9 al. 2 let. d LHID; cf. ég. § 40 al. 1<sup>er</sup> let. d de la loi fiscale argovienne, StG/AG; RS/AG 651.100.

l'accession à la propriété du logement ne constitue pas une « prestation » selon la systématique de la LPP, car il n'intervient pas en raison de la survenance d'un cas d'assurance (*Versicherungsfall*) (vieillesse, mort ou invalidité; art. 1 al. 1<sup>er</sup> et 13 ss LPP). S'agissant du traitement fiscal, le droit de la prévoyance considère néanmoins que le versement anticipé est imposable « en tant que prestation en capital provenant de la prévoyance » (art. 83a al. 1<sup>er</sup> LPP) (« *als Kapitalleistung aus Vorsorge* »; « *in quanto prestazione in capitale derivante dalla previdenza* »)<sup>303</sup>.

Fiscalement, le versement anticipé du deuxième pilier aux fins d'encourager l'accession à la propriété du logement est assimilé (*gleichgestellt*) aux prestations vieillesse, survivant ou invalidité<sup>304</sup>. Selon la pratique, toute prestation en capital versée pendant le délai de blocage de trois ans doit ainsi être considérée comme abusive (*missbräuchlich*) et la déduction d'un rachat réalisé durant cette période doit être refusée, sans qu'il soit nécessaire d'examiner si les conditions de l'évasion fiscale sont réunies. En outre, réserver un traitement fiscal identique aux versements anticipés et aux prestations issues du deuxième pilier permet d'appliquer la loi de manière simple et pratique. En objectivant le délai de blocage prévu à l'art. 79b al. 3 (1<sup>ère</sup> phrase) LPP, le législateur contourne le problème de l'examen systématique de l'évasion fiscale. Ainsi conçue, cette disposition inclut également les versements anticipés aux fins d'encourager l'accession à la propriété du logement<sup>305</sup>.

L'objectivisation du délai de blocage ne viole pas non plus le principe de l'égalité de traitement (art. 8 al. 1<sup>er</sup> Cst.). Au contraire, le législateur s'est ainsi assuré que tous les cas qui interviennent durant le délai de blocage de trois ans soient traités de la même façon au niveau suisse. Le délai de trois ans repose sur des motifs objectifs (*sachlich*). Ce faisant, le législateur a employé sa marge d'appréciation. Il a au demeurant instauré un délai simple, facile à appliquer et indépendant du motif du retrait (encouragement de l'accession à la propriété du logement, démarrage d'une activité indépendante ou retraite anticipée). Le point de vue du contribuable, selon lequel l'encouragement de l'accession à la propriété du logement, appellerait un traitement particulier, ne trouve pas d'ancrage dans la loi<sup>306</sup>.

Le Tribunal fédéral est lié par cette objectivisation, dépourvue de plus amples distinctions, qu'a voulue le législateur (art. 190 Cst). Le droit fédéral (art. 9 al. 2 let. d LHID) encadre le droit cantonal en la matière (§ 40 al. 1<sup>er</sup> lit. d StG/AG). Un contrôle préjudiciel (*vorfrageweise*

---

<sup>303</sup> arrêt commenté, c. 3.4.1.

<sup>304</sup> arrêt commenté, c. 2.6.

<sup>305</sup> arrêt commenté, c. 3.4.2.

<sup>306</sup> arrêt commenté, c. 3.4.3.

*Normenkontrolle*), comme semble l'envisager le recourant, est exclu, puisque le droit cantonal est couvert et «immunisé» par le droit fédéral<sup>307</sup>.

Le Tribunal fédéral rejette donc le recours.

### 3. *Commentaire*

Les normes de droit fiscal reposent souvent sur des notions juridiques indéterminées (ou à rattachement économique). Ces notions confèrent une marge d'appréciation à l'autorité d'application de la loi ou au juge qui les concrétise en fonction des circonstances concrètes. Il se trouve toutefois que l'art. 79b al. 3 (1<sup>ère</sup> phrase) LPP ne fonctionne pas de cette façon. En l'occurrence, le contribuable n'était certainement pas mal intentionné lorsqu'il a demandé le versement d'une partie de son deuxième pilier pour financer une augmentation des coûts de construction de son logement. On lui accordera volontiers le bénéfice du doute sur le fait qu'il a procédé au rachat sans s'imaginer qu'il aurait besoin d'argent peu de temps après. Malheureusement pour lui, l'intention ne compte pas dans cette affaire où la loi trace une frontière.

Le législateur a en effet préféré une indication temporelle claire (délai de *trois ans*) à une notion juridique indéterminée (p. ex. délai *raisonnable*) pour fixer la limite entre le rachat suivi d'un versement en capital déductible et un rachat non déductible. Cette affaire illustre les implications de l'utilisation d'une règle plutôt que d'un standard (ou notion juridique indéterminée) par le législateur. Quand il s'agit d'appliquer la loi, la première favorise la prévisibilité du droit, tandis que le second a l'avantage de la flexibilité.

Si le délai de trois ans offre un critère propice au syllogisme, une subtilité demeure : le délai de blocage qu'a envisagé le législateur pour déjouer les abus s'applique aux «*prestations*» issues de la LPP. Le versement anticipé à des fins d'accession à la propriété du logement constitue-t-il une «*prestation*» au sens de la LPP ? La réponse n'est pas évidente à rigueur de texte. Malgré la réponse qu'a apportée le législateur au problème du rachat suivi d'un versement en capital, l'art. 79b al. 3 (1<sup>ère</sup> phrase) LPP n'est toujours pas limpide. Paradoxalement, donc, ce cas pose moins un problème d'*appréciation* (des faits) qu'un problème d'*interprétation* (du droit). En appliquant la méthode du pluralisme pragmatique, le Tribunal fédéral parvient à la conclusion que l'art. 79b al. 3 (1<sup>ère</sup> phrase) LPP s'applique aussi au versement anticipé à des fins d'accession à la propriété. Ce résultat est par ailleurs conforme au principe de praticabilité administrative. Il se concilie enfin avec le

---

<sup>307</sup> arrêt commenté, c. 3.4.3.

principe de l'égalité de traitement puisque le délai de blocage objectif s'applique à ce contribuable comme à tous ceux qui se risqueraient à demander un versement en capital dans les trois ans qui suivent un rachat.

Le raisonnement paraît implacable. Il importe peu que ce Monsieur n'ait pas correctement apprécié la situation au moment où il a effectué son rachat ou qu'il ait mal anticipé ses besoins de liquidités. Il est pareillement indifférent qu'il ait (ou n'ait pas) cherché à contrevenir à l'esprit de la loi, puisqu'il s'agissait en l'occurrence d'*interpréter* une règle de droit, et non d'*apprécier* les faits. Si les termes de l'art. 79b al. 3 (1<sup>ère</sup> phrase) LPP ne sont pas parfaitement clairs, la sanction de la norme est (elle) dépourvue d'ambiguïté : la non-déductibilité du rachat s'impose au juge. Ce résultat n'est pas problématique en soi. Observons néanmoins que ce type de règles tend à favoriser une justice plus formelle que matérielle, l'égalité plutôt que l'équité, le droit et non la réalité.

## **TF, 2C\_1009/2019 du 16 décembre 2019 [Déductibilité fiscale de l'indemnité pour résiliation anticipée d'un emprunt hypothécaire] (Daniel de Vries Reilingh)**

### *1. Faits*

Lorsque l'emprunteur souhaite résilier de manière anticipée sa dette hypothécaire – pour obtenir des conditions plus avantageuses ou en cas de vente de son bien immobilier –, il est redevable d'une indemnité facturée par la banque, en raison de la rupture anticipée de l'emprunt hypothécaire.

Le traitement fiscal de l'indemnité pour résiliation anticipée d'un contrat hypothécaire a fait l'objet de controverses. Le TF a clarifié le traitement fiscal d'une telle indemnité dans un arrêt du 16 décembre 2019<sup>308</sup>. Lorsqu'un contribuable résilie son contrat hypothécaire, trois hypothèses sont possibles :

**Hypothèse 1 :** le contrat de prêt est résilié en vue d'obtenir de meilleures conditions auprès de la même banque. Le TF estime que la relation contractuelle demeure inchangée et seules sont modifiées les conditions liées aux intérêts. Dans ce cas, l'indemnité pour résiliation anticipée, qui correspond aux intérêts pour la durée restante de l'emprunt, est pleinement déductible du revenu imposable (art. 33 al. 1<sup>er</sup> let. a LIFD).

---

<sup>308</sup> arrêt du TF 2C\_1009/2019 du 16 décembre 2019.

**Hypothèse 2 :** l'emprunteur conclut un nouveau contrat de prêt à des conditions plus avantageuses avec une nouvelle banque et l'indemnité est payée à l'ancienne banque. Dans ce cas, le lien entre la dette et la pénalité disparaît selon le TF. En pareilles circonstances, l'indemnité s'apparente à une pénalité et non pas au paiement des intérêts futurs (marge d'intérêts). L'indemnité n'est donc pas déductible.

**Hypothèse 3 :** la relation entre l'emprunteur et la banque est résiliée en raison de la vente du bien immobilier. Il n'y a pas de lien entre l'indemnité et l'emprunt hypothécaire. Cependant, l'indemnité est payée en lien avec la vente immobilière et peut être déduite à titre d'une impense dans le cadre de l'impôt sur les gains immobiliers (art. 12 al. 1<sup>er</sup> LHID). Elle est ainsi déductible du gain immobilier réalisé.

## 2. *Commentaire*

Ainsi, dans l'hypothèse 2, le contribuable se trouve dans la situation la plus désagréable. L'indemnité n'est déductible ni de l'impôt sur le revenu, ni de l'impôt sur les gains immobiliers.

Cette jurisprudence a pour mérite de clarifier le traitement fiscal de l'indemnité. En revanche, la non-déductibilité de l'indemnité dans l'hypothèse 2 est difficilement compréhensible du fait que l'indemnité s'apparente clairement à une marge d'intérêts.

L'arrêt ici discuté a été analysé de manière approfondie et commenté par Thierry DE MITRI<sup>309</sup>, si bien que le lecteur peut y être renvoyé.

---

<sup>309</sup> THIERRY DE MITRI, Dénonciation d'un crédit hypothécaire : le Tribunal fédéral clarifie le traitement fiscal, in : *Novità fiscali*, septembre 2020, p. 600 ss, en particulier pp. 604-605.

