

# REVUE DE DROIT ADMINISTRATIF ET DE DROIT FISCAL

REVUE GENEVOISE DE DROIT PUBLIC

---

75<sup>e</sup> année

N° 1-2

2019

---

## La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2017-2018

Chronique co-éditée par

Robert DANON

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

et

Thierry OBRIST

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

<b>1. Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques</b>	<b>6</b>
TF 2C_1133/2015 du 11 novembre 2016 [Bouclier fiscal] (Denis Berdoz) . . . . .	6
TF 2C_204/2016 du 9 décembre 2016 [Retrait de l'avoire de prévoyance en cas de début d'activité indépendante] (Pietro Sansonetti) . . . . .	11
ATF 143 I 73 du 5 janvier 2017 = RDAF 2017 II 193 [Imposition confiscatoire et garantie de la propriété, estimation de titres non cotés] (Daniel de Vries Reilingh) . . . . .	13
TF 2C_810/2015 du 25 janvier 2017 [Invocation de garanties fondamentales de la CEDH, imposition de contribuables mariés dont l'un est résident fiscal étranger] (Emilia Rebetetz)	17
TF 2C_690/2016 du 2 février 2017 [Frais d'avocat et frais d'acquisition du revenu immobilier] (Delphine Yerly) . . . . .	20
TF 2C_745/2016 du 6 février 2017 [Admissibilité d'un plan de prévoyance] (Pietro Sansonetti) . . . . .	23
TF 2C_800/2016 et 2C_801/2016 du 14 février 2017 [Frais de rénovation, principe d'étanchéité des périodes, taxation d'office] (Emilia Rebetetz) . . . . .	24
TF 2C_183/2017 du 6 mars 2017 [Taxation d'office, invocation d'un prêt qui ne peut être prouvé] (Jérôme Bürgisser)	27

TF 2C_784/2016 et 2C_785/2016 du 13 avril 2017 [Déduction pour frais d'entretien, affectation de biens immobiliers à la fortune privée ou commerciale] (Emilia Rebetetz) . . . . .	28
ATF 143 II 402 du 21 juin 2017 [Traitement fiscal en cas de renonciation à un usufruit] (Thierry De Mitri) . . . . .	30
ATF 143 I 321 du 23 juin 2017 [Application du barème parental après le divorce] (Thierry Bornick) . . . . .	34
TF 2C_567/2016 et 2C_568/2016 du 10 août 2017 [Imposition séparée avant le divorce, contributions d'entretien] (Thierry Bornick) . . . . .	36
TF 2C_1037/2016 du 24 août 2017 [Imposition des sociétaires d'une SNC] (Pietro Sansonetti) . . . . .	38
TF 2C_745/2017 du 21 septembre 2017 [Combinaison de frais de déplacement] (Pietro Sansonetti) . . . . .	39
ATF 143 II 685 du 24 octobre 2017 [Notion de cotisations de membres versées à une association] (Thierry De Mitri) . . .	41
TF 2C_168/2017 du 26 octobre 2017 [Impôt sur le revenu, transposition, évasion fiscale] (Susanne Schreiber) . . . . .	44
TF 2C_582/2017 du 23 février 2018 [Déductions octroyées pour des personnes soutenues résidant à l'étranger] (Thierry Bornick) . . . . .	47
TF 2C_808/2017 du 29 mai 2018 [Provision pour futurs mandats de recherche et développement] (Delphine Yerly) . . .	48
TF 2C_986/2017 du 28 juin 2018 [Possibilité d'hériter de pertes reportées] (Thierry Obrist et Delphine Yerly) . . . . .	54
TF 2C_869/2017 du 7 août 2018 [Calcul du bouclier fiscal en droit genevois] (Benjamin Malek) . . . . .	58
<b>2. Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales . .</b>	<b>62</b>
TF 2C_481/2016 et 2C_482/2016 du 16 février 2017 [Impôt sur le bénéfice] (Pietro Sansonetti) . . . . .	62
TF 2C_814/2016 et 2C_815/2016 du 26 octobre 2017 [Amortissement au-delà de la valeur fiscale d'un immeuble de placement] (Thierry Obrist) . . . . .	64
ATF 143 II 647 du 30 novembre 2017 [Déduction de l'impôt sur les successions comme charge justifiée par l'usage commercial, échéance du rendement imposable] (Aurélien Barakat) . . . . .	67
<b>3. Impôt sur les successions . . . . .</b>	<b>69</b>
TF 2C_489/2017 du 28 juillet 2017 [Succession d'un couple de concubins] (Thierry Bornick) . . . . .	69

<b>4. Double imposition internationale</b> . . . . .	71
ATF 143 II 65 du 25 janvier 2017 [CDI avec Israël; Prestation de prévoyance] (Robert Danon et Benjamin Malek)	71
TF 2C_628/2016 du 10 février 2017 = ATF 143 II 257 = RDAF 2017 II 295 [Qualification d'un revenu, indemnité de non-concurrence] (Raphaël Gani) . . . . .	73
TF 2C_964/2016 du 5 avril 2017 [Demande de remboursement de l'impôt anticipé; devoir de collaboration; notion de bénéficiaire effectif] (Benjamin Malek) . . . . .	78
TF 2C_128/2016 du 7 avril 2017 [Domicile fiscal: détermination du domicile fiscal en cas de binationalité en application de la CDI CH-DE, devoir de collaboration] (Lisa Spinosa) . . . . .	82
TF 2C_450/2017 du 26 juin 2018 [Imposition à la source d'une rémunération de contribuables non-résident] (Raphaëlle Gerno) . . . . .	86
<b>5. Entraide administrative internationale en matière fiscale.</b>	89
Entraide administrative internationale fiscale – Introduction (Raphaël Gani et Alessandro Turina) . . . . .	89
ATF 143 II 185 du 13 février 2017 [Échange de renseignements et pertinence vraisemblable des renseignements permettant la vérification des prix de transfert au sein d'un groupe de sociétés] (Alessandro Turina) . . . . .	92
TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 [Assistance administrative et pertinence vraisemblable de renseignements concernant la prestation de services intra-groupe] (Alessandro Turina) . .	94
ATF 143 II 202 du 16 février 2017 = RDAF 2017 II 336 [Échange de renseignements et données volées] (Alessandro Turina) . . . . .	96
ATF 143 II 224 du 17 mars 2017 [Échange de renseignements et données volées] (Alessandro Turina) . . . . .	98
TF 2C_643/2016 du 1 <sup>er</sup> septembre 2017 = ATF 143 II 628 = RDAF 2017 II 536 [Entraide fondée sur la CDI CH-NO; portée d'un accord amiable; exigence concernant une demande non nominative] (Raphaël Gani) . . . . .	99
ATF 144 II 130 du 3 novembre 2017 = RDAF 2018 II 68 [pratique des status update] (Raphaël Gani) . . . . .	101
TF 2C_640/2016 du 18 décembre 2017 = ATF 144 II 29 = RDAF 2018 II 85 [Demande d'entraide fondée sur la CDI CH-US; Transmission de données – Nom des employés de banque et/ou avocat et notaire] (Raphaël Gani) . . . . .	103
TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 [notion de proche] (Raphaël Gani) . . . . .	106

TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 = ATF 144 II 206 = RDAF 2018 II 269 ([Principe de subsidiarité – Pertinence vraisemblable – Règlement entre l'autorité requérante et le contribuable Chiffre XI du Protocole additionnel CDI CH-FR] (Raphaël Gani) . . . . .	107
TF 2C_654/2017 du 8 août 2018 [Assistance administrative internationale, bonne foi et confiance mutuelle] (Alessandro Turina) . . . . .	111
TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 [Demande d'entraide non nominative fondée sur un numéro de compte bancaire; exigences accrues pour l'octroi de l'entraide] (Raphaël Gani).	114
<b>6. TVA</b> . . . . .	115
TF 2C_166/2016 du 27 octobre 2017 [Impôt préalable sur les frais de démolition concernant un immeuble] (Per Prod'hom)	115
TF 2C_321/2017 du 23 mai 2018 [Assujettissement d'une société étrangère qui importe et vend des œuvres d'art] (Per Prod'hom) . . . . .	115
TF 2C_721/2016 du 3 août 2018 [Importation d'effets de succession] (Per Prod'hom) . . . . .	118
TF 2C_476/2017 du 21 août 2018 [Autorisation cantonale de pratiquer pour une ostéopathe] (Per Prod'hom) . . . . .	120
TF 2C_119/2017 du 5 octobre 2018 [Évasion fiscale – location d'une maison de vacances au bénéficiaire économique de la société] (Per Prod'hom) . . . . .	121
TF 2C_240/2017 du 18 septembre 2018 [Obligation de restitution de la TVA sur les redevances radio-TV] (Per Prod'hom) . . . . .	122
<b>7. Impôt anticipé</b> . . . . .	
TF 2C_52/2017 du 25 janvier 2017 [Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé, échéance du rendement imposable] (Aurélien Barakat) . . . . .	123
TF 2C_1078/2015 du 23 mai 2017 [L'extinction du droit au remboursement de l'impôt anticipé demandé par une société sise à l'étranger, impôt non acquitté et n'ayant pas fait l'objet d'une procédure de déclaration] (Aurélien Barakat) . . . . .	124
TF 2C_597/2016 du 10 août 2017 = RDAF 2018 II 198 [Procédure de déclaration art. 20 al. 1 LIA, question de l'impôt éludé] (Raphaël Gani) . . . . .	127
TF 2C_123/2016 du 21 novembre 2017 [Vente d'actions à découvert, droit à la récupération de l'impôt anticipé, rendement de biens mobiliers et paiements compensatoires, restitution et remboursement de l'impôt anticipé] (Aurélien Barakat) . . . . .	131

<b>8. Impôt sur les gains immobiliers</b> . . . . .	
ATF 143 II 33 du 12 décembre 2016 = RDAF 2018 II p. 181 [Impôt sur les gains immobiliers, détermination du produit de l'aliénation] (Daniel de Vries Reilingh) . . . . .	138
TF 2C_569/2016 du 10 février 2017 [Impôt sur les gains immobiliers, imposition différée Notion de «habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur» au sens de l'art. 12 al. 3 let. e LHID] (Daniel de Vries Reilingh) . . . . .	141
ATF 143 II 233 du 7 mars 2017 [Usage propre, durable et exclusif de l'aliénateur d'habitations en cas d'imposition différée pour emploi] (Fabien Liégeois) . . . . .	145
ATF 143 II 694 du 28 septembre 2017 [Report de l'impôt sur les gains immobiliers suite à une acquisition en emploi, attribution intercantonale de la compétence d'imposer] (Delphine Yerly) . . . . .	148
<b>9. Procédure fiscale</b> . . . . .	152
TF 2C_565/2016 du 21 décembre 2016 [Fardeau de la preuve] (David Agerba) . . . . .	152
TF 2C_55/2017 et 2C_56/2017 du 31 janvier 2017 [Pratique de la fiction de notification, calcul du délai de recours] (Ruth Bloch-Riemer) . . . . .	154
TF 2C_938/2016 et 2C_939/2016 du 15 février 2017 [Rappel d'impôt et procédure de soustraction] (Fabien Liégeois)	155
ATF 143 IV 130 du 6 mars 2017 [Amendes d'ordre en cas d'absence de dépôt de la déclaration d'impôt dans le délai] (Thierry De Mitri) . . . . .	158
TF 2C_404/2016 du 21 mars 2017 [Notion de décision en lien avec le paiement de l'impôt] (Jérôme Bürgisser) . . . . .	161
TF 2C_1154/2015 du 31 mars 2017 [Prescription de la créance fiscale en matière d'impôt anticipé] (Jérôme Bürgisser) . . . . .	162
TF 2C_842/2016 du 3 avril 2017 [Donation et prêt combinés, évasion fiscale] (Fabien Liégeois) . . . . .	167
ATF 143 II 459 du 25 août 2017 [Remise d'impôts (VD)] (Denis Berdoz) . . . . .	169
TF 5A_394/2017 du 25 septembre 2017 [Séquestre en matière fiscale] (Ruth Bloch Riemer) . . . . .	173
TF 2C_1018/2015 et 2C_1019/2015 du 2 novembre 2017 [Motifs de rappel d'impôt] (Fabien Liégeois) . . . . .	175
ATF 144 IV 136 du 23 mars 2018 [Reformatio in pejus, ne bis in idem] (Ruth Bloch-Riemer) . . . . .	178

TF 2C_258/2017 du 2 juillet 2018 [Rappel d'impôts: déduction des intérêts moratoires] (Daniel de Vries Reilingh).	180
TF 2C_557/2017 du 7 août 2018 [Complément de prix et réduction pour participations] (David Agerba).....	183
<b>10. Autres</b> .....	187
ATF 143 II 350 du 7 mars 2017 [Investissement dans un trust; droit de timbre de négociation] (Robert Danon et Benjamin Malek) .....	187
TF 4A_21/2017 du 29 juin 2017 [Indemnisation à raison d'impôts et pénalités versés par des clients de banques visés par la liste Falciani] (Denis Berdoz).....	190

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

### TF 2C\_1133/2015 du 11 novembre 2016 [Bouclier fiscal] (Denis Berdoz)

#### 1. Faits

Les époux AX et BX sont domiciliés à Genève. Dans leur déclaration fiscale 2011, ils ont déclaré un revenu imposable pour les impôts cantonaux et communaux de 59'823 fr. et une fortune imposable de 4'661'559 fr. BX a également déclaré qu'il recevait une rente de l'État français de 70'982 fr., non imposable en Suisse.

À l'appui de son bordereau 2011, l'administration fiscale cantonale genevoise a établi un tableau de répartition des éléments imposables finaux suivants:

	Genève	Vaud	France	Total
Revenu	60'176.00	0	67'600.00	127'776.00
Fortune	4'702'814.00	39'107.00	113'769.00	4'855'690.00

Selon le bordereau, le montant à payer pour les impôts cantonaux et communaux s'est élevé à 52'356 fr. 65 avant imputation (ou 46'599 fr. 30 après imputation).

Le 30 août 2013, les contribuables ont déposé une réclamation en revendiquant l'application du «bouclier fiscal» de l'art. 60 LIPP/GE<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques (LIPP/GE) du 27 septembre 2009 (RSGE D 3 08).

Cette disposition prévoit que la charge fiscale totale ne doit pas dépasser 60% du revenu imposable. La réclamation a été rejetée par l'Administration fiscale cantonale le 7 novembre 2013.

Le 20 novembre 2013, les contribuables ont recouru contre la décision de l'Administration fiscale cantonale et, par jugement du 24 novembre 2014, le Tribunal administratif de première instance a admis le recours est renvoyé le dossier à l'Administration fiscale cantonale pour une nouvelle taxation qui devait prendre en compte le fait que sur la base des seuls revenus imposables à Genève la charge fiscale totale des contribuables pour 2011 était excessive. L'Administration fiscale cantonale a recouru en date du 23 décembre 2014 auprès de la Cour de justice du canton de Genève qui a admis le recours et décidé que pour l'application du «bouclier fiscal», il fallait prendre en compte les revenus «mondiaux» des contribuables.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, les contribuables demandent au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt de la Cour de justice et de prononcer que leur taxation pour les impôts cantonaux et communaux 2011 excède la charge fiscale admissible et de les mettre au bénéfice du bouclier fiscal prévu par le droit fiscal genevois. En conséquence, leur taxation devait être réduite d'un montant de 16'251 fr. 05 (soit la différence entre le montant des impôts cantonaux et communaux selon le bordereau et 60% du montant imposable).

Enfin, il convient de relever que l'état de fait ne mentionne pas l'importance de la charge fiscale française.

## *2. Droit*

Le Tribunal fédéral relève tout d'abord que le litige porte sur l'application de l'art. 60 de la LIPP/GE concernant le bouclier fiscal. La LHID ne contenant aucune disposition relative au bouclier fiscal, celui-ci relève exclusivement du droit cantonal autonome.

En conséquence, le pouvoir d'examen de notre Haute Cour est limité à l'arbitraire et selon l'art. 106 al. 2 LTF. Les recourants doivent exposer de façon succincte les droits constitutionnels ou principes juridiques qu'ils estiment violés et en quoi consiste cette violation. Les recourants invoquent que l'interprétation extensive de l'art. 60 LIPP/GE faite par la Cour de justice est contraire au principe de la légalité garanti par les art. 127 al. 1 Cst. et 155 al. 1 Cst/GE. Ils ne soutiennent en revanche pas que les juges de l'instance cantonale ont appliqué l'article en question de manière arbitraire, raison pour laquelle ce grief n'a pas été examiné.

Les deux premiers alinéas de l'art. 60 LIPP/GE dont l'interprétation est contestée a la teneur suivante:

- «1. Pour les contribuables domiciliés en Suisse, les impôts sur la fortune et le revenu – centimes additionnels cantonaux et communaux compris – ne peuvent excéder au total le 60% du revenu net imposable. Toutefois, pour ce calcul le rendement net de la fortune est fixé au moins à 1% de la fortune nette.
2. Sont considérés comme rendements nets de la fortune, au sens de l'alinéa 1:
  - a) Les revenus provenant de la fortune mobilière et immobilière sous déduction des frais mentionnés à l'article 34, lettres a, c, d et e; et
  - b) Un intérêt sur la fortune commerciale imposable, dont le montant ne peut cependant dépasser les revenus nets provenant d'une activité lucrative indépendante. Le taux de cet intérêt est le taux appliqué pour le calcul du revenu AVS provenant d'une activité lucrative indépendante.»

Au fond, les recourants font tout d'abord valoir que la notion de «revenu net imposable» contenue à l'art. 60 al. 1 LIPP/GE ne se réfère qu'aux revenus situés dans le canton de Genève, de sorte qu'une prise en compte des revenus mondiaux serait clairement exclue. Le Tribunal fédéral ne suit ce pas ce raisonnement et relève que la disposition légale n'est pas univoque, mais imprécise et par conséquent sujette à interprétation. L'intégration des revenus totaux des contribuables n'est pas contraire à la lettre de l'article 60 LIPP/GE. Au contraire, cette solution tient dûment compte de la jurisprudence relative à l'interdiction d'une imposition confiscatoire découlant de la garantie de la propriété (art. 26 al. 1 Cst.) qui prescrit de prendre en considération «l'ensemble des circonstances concrètes»<sup>2</sup>.

Les recourants font également valoir une violation du principe de l'égalité de traitement (art. 8 al. 1 Cst.) et invoquent le principe de la proportionnalité de la charge fiscale et de la capacité contributive.

Les recourants semblent soutenir que le fait de tenir compte de la totalité de leurs revenus mondiaux constituerait une violation du principe de l'égalité de traitement dans la mesure où cela reviendrait à les traiter de la même façon qu'un couple ayant la totalité de ses revenus et de sa fortune dans le canton de Genève. Le Tribunal fédéral relève

---

<sup>2</sup> TF 2C\_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1. et 2C\_961/2014 du 8 juillet 2015, consid. 2.3.

que pour apprécier l'égalité de traitement, ce qui compte est la situation économique globale des contribuables et qu'en tenant compte des revenus mondiaux, les contribuables sont précisément placés à un niveau d'égalité avec des contribuables dont l'intégralité du revenu proviendrait du canton de Genève.

Enfin, les recourants invoquent une violation de la séparation des pouvoirs du fait que les juges cantonaux auraient retenu à tort l'existence d'une «lacune improprement dite». Ce grief est également rejeté par notre Haute Cour qui précise que lorsqu'un texte légal est peu clair ou ambigu, rien ne s'oppose à ce qu'il puisse être interprété conformément aux règles générales d'interprétation.

### 3. *Commentaire*

Sur le principe, les conclusions du Tribunal fédéral sont convaincantes. Il serait effectivement contraire aux principes de l'égalité de traitement et de la capacité contributive de faire totalement abstraction de revenus étrangers non imposables en Suisse pour l'application du bouclier fiscal.

En revanche, et faute d'avoir été soulevées par les contribuables, l'arrêt commenté ne répond pas à une série de questions importantes qui pourraient se poser en pratique.

Notre Haute Cour ne s'est en effet pas préoccupée de la charge fiscale française grevant les revenus en France, car ce point n'a pas été abordé par les recourants. On ne peut donc pas le lui reprocher.

Il n'en demeure pas moins qu'à partir du moment où le Tribunal fédéral décrète que l'intégralité des revenus, y compris ceux à l'étranger, doit être pris en compte, il conviendrait également de prendre en compte la totalité de la charge fiscale, y compris celle à l'étranger.

Les questions non résolues dans l'arrêt peuvent s'illustrer sur la base de l'exemple hypothétique (simplifié) suivant:

	<b>Genève</b>	<b>Étranger</b>	<b>Total</b>
Revenu	300'000	100'000	400'000
Impôt	(40%)	(50%)	
	120'000	50'000	170'000
Fortune	10'000'000	0	
Impôt	(1%)		
	100'000	0	100'000

Différentes approches sont concevables pour tenir compte de la charge fiscale étrangère pour l'application du bouclier.

**Une première approche**, sur la base de l'exemple ci-dessus, consisterait à accorder une réduction des impôts suisses de 30, soit la différence entre la charge fiscale totale (270) et le 60% des revenus totaux, soit 240 (60% de 400). Ainsi, non seulement les revenus totaux, mais également la charge fiscale totale (y compris étrangère) est prise en compte. Une telle solution serait compatible avec le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 Cst., car elle tient compte de distinctions qui se justifient par un motif raisonnable.

On pourrait objecter à cette solution que des impôts étrangers seraient pris en considération pour le calcul du bouclier contrairement au texte de l'art. 60, al. 1 LIPP/GE qui se réfère exclusivement aux *«impôts sur la fortune et le revenu – centimes additionnels cantonaux et communaux compris»*, ce qui exclut les impôts étrangers. Cette objection est difficilement tenable si l'on prend en compte la totalité des revenus pour calculer la limite de 60%. L'interprétation littérale d'une norme, même si elle constitue le point de départ, a ses limites. L'interprétation littérale du texte se justifie que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste<sup>3</sup>, ce qui ne serait pas le cas en l'occurrence.

Une variante serait de limiter la réduction à 24.45 (soit 18.5% de 30) pour tenir compte du fait que l'impôt étranger de 50 représente 18.5% des impôts totaux de 270. Dans cette hypothèse seule une fraction des impôts étranger serait prise en compte avec pour effet d'atténuer sans motifs véritablement pertinents leur effet sur le calcul du bouclier.

**Une deuxième approche** serait de préparer une simulation de la charge fiscale cantonale et communale en partant de l'hypothèse que tous les revenus (400) et toute la fortune 10'000'000) sont situés dans le canton de Genève, ce qui entraînerait une imposition totale de 260 (160 pour l'impôt sur le revenu et 100 pour l'impôt sur la fortune). Dans ce cas, la réduction de l'impôt serait de 20, soit la différence entre la charge fiscale totale (260) et le 60% des revenus totaux, soit 240 (60% de 400). Dans ce cas de figure, seule la part de l'impôt étranger excédant l'impôt cantonal et communal (soit 10) serait ignorée.

Le principe de l'égalité de traitement ne serait en revanche pas pleinement respecté du fait que cette solution omet de faire les distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Il n'est en effet pas justifié de traiter de manière identique des situations qui ne le sont pas. Dès

---

<sup>3</sup> ATF 138 IV 65, consid. 4.3.1.

lors, traiter un contribuable réalisant des revenus soumis à un impôt à l'étranger comme si ces revenus étaient exclusivement imposés en Suisse n'est pas une solution satisfaisante.

Enfin, **une troisième approche** serait de ne tenir compte que du revenu étranger après déduction de l'impôt étranger. Dans ce cas, c'est un montant net de 50 (100 – 50) qui serait ajouté au revenu imposable en Suisse pour le porter à 350. La charge fiscale s'élèverait ainsi à un total de 140 (40% de 350) ou à 240 au total avec l'impôt sur la fortune avec pour conséquence qu'il n'y aurait aucune réduction si l'on considérait que l'intégralité des revenus imposables étaient de 400 pour la prise en compte de la limite de 60% ou au contraire une diminution de l'impôt de 30 si l'on calculait la limite de 60% sur le revenu suisse et le revenu étranger net de l'impôt local de 50 (60% de 350 = 210).

À notre avis, la première approche décrite ci-dessus paraît la plus équitable. Elle a le mérite de la simplicité et de prendre en compte la totalité de la charge fiscale étrangère effective au même titre que les revenus étrangers sont pris en compte pour le calcul de la limite de 60%. Cette solution respecte à la fois des principes de la capacité contributive et de l'égalité de traitement.

En fin de compte, il appartiendra aux tribunaux d'aborder plus en détails ces questions délicates lorsque la question sera expressément soulevée par les contribuables. De même, des problèmes similaires pourront se poser lors d'impositions intercantionales.

Finalement, la Cour de Justice du canton de Genève a refusé d'appliquer l'art. 60 LIPP/GE à un contribuable résidant à l'étranger et imposé sur un bien immobilier à Genève faute de domicile en Suisse<sup>4</sup>.

## **TF 2C\_204/2016 du 9 décembre 2016 [Retrait de l'avoir de prévoyance en cas de début d'activité indépendante] (Pietro Sansonetti)**

### *1. Introduction*

Le Tribunal fédéral se penche ici sur la notion d'activité indépendante sous l'angle de l'intention de déployer une activité génératrice de bénéfices.

### *2. Faits et droit*

A, domicilié dans le canton des Grisons puis dans le canton d'Argovie, a perçu un paiement en espèces de son institution de prévoyance afin de débiter une activité lucrative indépendante.

---

<sup>4</sup> ATA 125/2018 du 6 février 2018.

Le paiement en espèces a été imposé au taux ordinaire par l'administration fiscale argovienne, celle-ci ayant considéré qu'aucune activité indépendante n'avait été initiée, faute d'intention du contribuable de réaliser des bénéfices. Le tribunal administratif argovien a rejeté le recours déposé par A. Il est à noter que le paiement en espèces a également été imposé par l'administration fiscale des Grisons, conduisant ainsi à une double imposition, qui ne fait toutefois pas l'objet de l'arrêt commenté.

Le Tribunal fédéral rappelle que l'assuré peut exiger le paiement en espèces de la prestation de sortie lorsqu'il s'établit à son compte conformément à l'art. 5 al. 1 let. b LFLP. Dans un tel cas, le paiement est imposé à un taux préférentiel selon l'art. 11 al. 3 de la loi fiscale argovienne.

Il rappelle ensuite la notion d'activité lucrative indépendante, précisant que la recherche du profit est une caractéristique essentielle de celle-ci. Il ajoute que l'administration fiscale n'est pas liée par la qualification retenue par l'institution de prévoyance dès lors que celle-ci n'est pas dotée du pouvoir de décision.

Le Tribunal fédéral souligne ensuite que la recherche du profit a une composante subjective, à savoir l'intention de réaliser un profit, et objective, à savoir une activité susceptible de réaliser un profit sur le long terme.

Le Tribunal fédéral souligne qu'il n'est pas nécessaire d'établir un bénéfice positif à l'avance, mais qu'en l'espèce, seules quelques rares pièces attestaient d'une activité lucrative indépendante déployée par A, en sus d'absence de frais de déplacement, du faible nombre de contacts avec la clientèle et la non-comptabilisation du capital reçu en espèce. De plus, la réalisation de la composante objective ou subjective de la recherche du profit doit être niée lorsque ladite activité n'apporte aucun profit sur le long terme. En principe, l'indépendant qui exerce réellement une activité lucrative abandonnera celle-ci après un certain nombre d'années infructueuses. Il n'est alors pas arbitraire de supposer que celui qui persiste toute de même dans une telle activité a d'autres motivations que le profit. Le Tribunal fédéral précise néanmoins que ce critère doit s'appliquer avec réserve à des professions telles que la gestion de fortune, étant plus rarement un hobby que le commerce d'art ou de vin. Toutefois, dans le cas d'espèce, il conclut à l'absence d'activité lucrative indépendante.

Le recourant a exprimé la volonté devant le Tribunal fédéral de rembourser le capital versé. L'administration fiscale cantonale argovienne soutient que le recourant n'a proposé pour la première fois le remboursement que pendant la procédure devant le Tribunal fédéral. Elle perd

cependant de vue que le paiement en espèces avait déjà fait objet de décisions de taxation définitives émises par l'administration fiscale des Grisons.

Par conséquent, du point de vue du recourant, il n'y avait pas de raison de proposer un remboursement.

L'affaire doit alors être renvoyée devant l'administration fiscale argovienne, et ce n'est que si le remboursement du capital versé est impossible que celui-ci devra être imposé au taux ordinaire.

### *3. Commentaire*

L'intérêt de cet arrêt réside dans son analyse, sous l'angle de la possibilité de bénéficier d'un taux réduit en cas de retrait en capital de l'avoir de prévoyance des conditions ou critères subjectifs et objectifs pour distinguer une activité lucrative indépendante tournée vers la recherche d'un profit (sous peine d'y mettre un terme en cas d'insuccès) d'une activité qui ne l'est pas.

## **ATF 143 I 73 du 5 janvier 2017 = RDAF 2017 II 193 [Imposition confiscatoire et garantie de la propriété, estimation de titres non cotés] (Daniel de Vries Reilingh)**

### *1. Faits*

A et B, mariés, domiciliés à Genève, sont imposés sur un revenu imposable de 205'589 fr. et une fortune imposable d'environ 40 millions fr. pour la période fiscale 2009. La fortune imposable résulte essentiellement de la valeur des actions détenues par les contribuables, dont la valeur est fixée à 367'637 fr. par action (cours fiscal net).

L'impôt cantonal et communal 2009 à Genève découlant du revenu et de la fortune imposable susmentionnés s'est élevé à 440'864.60 fr. Les époux ont interjeté réclamation contre cette décision de taxation. La réclamation puis le recours ont été rejetés sauf sur un point accessoire.

Les époux A et B portent l'affaire devant le Tribunal fédéral et demandent de réduire la taxation à 60% du revenu net et de déclarer, subsidiairement, la méthode d'évaluation des praticiens inapplicable et d'admettre l'estimation des titres à la valeur substantielle.

## 2. Droit

### a) Premier argument:

*l'estimation fiscale des titres n'est pas conforme à la loi*

Le premier argument des recourants est le suivant: ils considèrent que l'estimation fiscale des actions non cotées est arbitraire, non conforme au droit.

Selon le Tribunal fédéral, en vertu de l'art. 14. al. 1 LHID, la fortune est estimée à sa valeur vénale, mais la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée. La LHID ne prescrit pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur. Les cantons disposent donc d'une marge de manœuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul que pour déterminer dans quelle(s) mesure(s) le rendement doit être pris en considération dans l'estimation<sup>5</sup>.

Les instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune éditée par la CSI (Conférence suisse des impôts) poursuivaient un but d'harmonisation fiscale horizontale et concrétisent ainsi l'art. 14 al. 1 LHID. La LHID ne prescrivant pas une méthode d'évaluation précise pour établir la valeur déterminante selon l'art. 14 al. 1 LHID, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral est ainsi limité à l'arbitraire<sup>6</sup>. Le recours était par conséquent irrecevable sur ce point, la motivation étant insuffisante pour répondre aux exigences accrues en la matière<sup>7</sup>.

### b) Deuxième argument:

*l'imposition est confiscatoire*

Les recourants se plaignent en deuxième lieu d'une imposition confiscatoire, l'imposition litigieuse dépassant de 200% leur revenu imposable.

Le principe de la garantie de la propriété comporte l'interdiction d'une imposition confiscatoire. Une prétention fiscale ne doit ainsi pas porter atteinte à l'essence même de la propriété privée. Il incombe au

---

<sup>5</sup> Cf. ATF 134 II 207 consid. 3.6; 131 I 291 consid. 3.2.2 p. 307 s.; 128 I 240 consid. 3.2.3 et 3.2.4 p. 249 s.; 124 I 145 consid. 6b et 6c p. 159 s.; arrêt commenté, consid. 4.1).

<sup>6</sup> Arrêts du TF 2C\_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 3; 2C\_952/2010 du 29 mars 2011 consid. 2.1; 2C\_504/2009 du 15 avril 2010 consid. 3.1

<sup>7</sup> Arrêt commenté, consid. 4.4.

législateur de conserver la substance du patrimoine du contribuable et de lui laisser la possibilité d'en former un nouveau<sup>8</sup>.

Pour juger si une imposition à un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pourcents n'est pas seul décisif. Il faut examiner la charge fiscale sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires. A cet effet, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, à savoir: la durée et la gravité de l'atteinte ainsi que le cumul avec d'autres taxes ou contributions et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes<sup>9</sup>.

Selon le Tribunal fédéral, l'essence de la propriété privée n'est pas touchée si, pendant une courte période, le revenu à disposition ne suffit pas à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune<sup>10</sup>.

En l'occurrence, l'impôt dû au canton de Genève pour la période fiscale 2009 a dépassé de 200% le revenu imposable, mais le Tribunal fédéral a considéré que ce pourcentage ne suffisait pas à qualifier l'imposition en cause de confiscatoire au sens de la jurisprudence. Une grande partie de l'impôt était constitué de l'impôt sur la fortune prélevé sur la valeur des actions. Cet impôt visait la substance de la fortune, à la différence de l'impôt sur le revenu. Ce n'était que lorsque que l'imposition, y compris l'impôt sur la fortune, dépassait durablement les revenus, y compris les rendements provenant de la fortune, qu'il y avait lieu de constater que la fortune était à ce point entamée que l'imposition devait être qualifiée de confiscatoire<sup>11</sup>.

Lorsque la fortune augmente année après année et que l'imposition reste en deçà de cette progression, on pouvait d'emblée nier le caractère confiscatoire de l'impôt. Il en allait ainsi en particulier de l'imposition de la valeur des actions lorsque celle-ci augmente parce que les béné-

---

<sup>8</sup> ATF 128 II 112 consid. 10b/bb; 122 I 305 consid. 7a; 105 Ia 134 consid. 3a p. 140; arrêts 2C\_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1; 2C\_961/2014 du 8 juillet 2015 consid. 2.2; 2P.80/2003 du 12 décembre 2003, consid. 2.4.2, in Archives 84 p. 251; MAX IMBODEN, Die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Privateigentums als Schranke der Besteuerung, in Archives 29 p. 2 ss, 3; pour une définition de la confiscation en matière fiscale: PAUL-MARIE GAUDEMET, Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires, in RIDC 2/1990, p. 805 ss, 806; arrêt commenté consid. 5.1.

<sup>9</sup> ATF 128 II 112 consid. 10b/bb p. 126; 106 Ia 342 consid. 6a p. 348 s.; arrêts 2C\_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1; 2C\_961/2014 du 8 juillet 2015 consid. 2.3, in Archives 84 p. 251; 2C\_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1; 1P.586/2004 du 28 juin 2005 consid. 4.3.1, in: RDAF 2007 I 573.

<sup>10</sup> ATF 106 Ia 342 consid. 6c; arrêt 2C\_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1, in RDAF 2007 I 573; de l'avis minoritaire qu'un revenu insuffisant sur une seule période fiscale suffit déjà pour qualifier l'imposition de confiscatoire: ADRIANO MARANTELLI, Berner Gedanken zur konfiskatorischen Besteuerung, in Berner Gedanken zum Recht [Kunz et al. (éd.)], Berne 2014, p. 245 ss, 254 et 264; arrêt commenté, consid. 5.1.

<sup>11</sup> Arrêt commenté, consid. 5.2.

fices de la société sont thésaurisés au lieu d'être distribués. Dans ce cas, la valeur intrinsèque progresse sans imposition de leur rendement, de sorte qu'en pareille hypothèse une charge fiscale, même importante, mais qui reste en deçà des rendements thésaurisés, ne saurait être qualifiée de confiscatoire<sup>12</sup>.

### 3. *Commentaire*

L'imposition du contribuable, compte tenu de l'impôt sur la fortune, est clairement problématique. Dans l'intervalle – l'affaire ici discutée concerne la période fiscale 2009 – le canton de Genève a adopté et mis en œuvre le bouclier fiscal limitant à 60% du revenu net imposable les impôts sur la fortune et le revenu.

Le Tribunal fédéral a récemment rendu deux arrêts concernant la méthode de calcul du bouclier fiscal genevois<sup>13</sup>. Dans ces deux dernières affaires, le Tribunal fédéral a admis le recours des contribuables considérant que la méthode de calcul de l'autorité fiscale, avalisée par la Cour de justice genevoise, s'écartait de manière inadmissible du texte légal. L'administration fiscale avait considéré qu'afin de calculer la charge maximale d'un contribuable, il y avait toujours lieu de prendre en compte un revenu net imposable fixé à au moins 1% de la fortune nette. Or la norme (art. 60 LIPP) prévoit uniquement que la fortune est présumée produire un rendement minimum de 1%, ce qui ne signifie pas que le revenu net imposable doit lui-même s'élever à 1% de la fortune nette.

Ces affaires illustrent que la question de l'imposition de la fortune est un problème très aigu lorsque la fortune est importante et qu'elle ne produit pas ou très peu de rendement, ce qui est actuellement le cas vu les taux d'intérêts très bas: bien souvent, la fortune doit être entamée pour faire face à toutes les charges inhérentes à celle-ci, dont notamment la charge fiscale. Dans un environnement où les taux d'intérêts sont extrêmement bas, voire négatifs depuis une longue période, il devient urgent d'agir pour éviter que le patrimoine ne s'érode au fil du temps.

---

<sup>12</sup> Arrêt commenté, consid. 5.2.

<sup>13</sup> Deux arrêts rendus le 7 août 2018: 2C\_869/2017 et 2C\_870/2017.

**TF 2C\_810/2015 du 25 janvier 2017 [Invocation de garanties fondamentales de la CEDH, imposition de contribuables mariés dont l'un est résident fiscal étranger] (Emilia Rebetz)**

*1. Faits*

A., contribuable suisse domiciliée au Tessin, et B., contribuable italien domicilié en Italie, où il exerce une activité lucrative, se marient en 2008. Le taux d'impôt sur le revenu de A. est dès lors fixé en tenant compte des revenus du travail de son époux.

Invoquant les art. 8, 9, 12 et 14 CEDH<sup>14</sup>, A. forme recours auprès du Tribunal fédéral et demande en substance à être imposée comme elle l'était avant le mariage.

*2. Droit*

Selon le système prévu par l'art. 9 al. 1 LIFD, les revenus des conjoints qui ne sont pas légalement ou effectivement séparés sont additionnés. S'ils sont tous deux soumis à la souveraineté fiscale suisse, ce cumul concerne aussi bien l'assiette que le taux de l'impôt des époux, qui bénéficient toutefois d'un barème spécial pour les personnes mariées. Lorsque l'un des époux est un résident fiscal étranger, le contribuable résidant en Suisse est imposé sur la base de son seul revenu, selon le barème pour les personnes mariées et au taux déterminé en tenant compte du revenu du conjoint<sup>15</sup>.

En premier lieu, notre Haute Cour rejette les griefs fondés sur l'art. 8 CEDH (droit au respect de la vie privée et familiale), considérant qu'une augmentation des impôts du couple ne relève pas d'une ingérence dans la vie privée. Il estime en effet que la question soulevée par A. – de nature exclusivement fiscale et financière – est du ressort de l'article 1<sup>er</sup> du Protocole n° 1 à la CEDH<sup>16</sup> protégeant le droit à la propriété. La Suisse n'ayant pas ratifié ce Protocole, elle n'est pas liée par la jurisprudence y relative.

Le Tribunal fédéral considère de plus que le droit consacré par l'art. 9 CEDH (liberté de pensée, de conscience et de religion) n'est, en l'espèce, pas restreint. Le régime fiscal des couples mariés résulte en effet du mariage civil, indépendamment de toute appartenance ou conviction religieuse.

---

<sup>14</sup> Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (RS 0.101).

<sup>15</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2, et références citées.

<sup>16</sup> Protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales (STE n°9).

Il relève que selon la Cour européenne, le mariage confère aux couples un statut spécial, qui comporte un ensemble de droits et d'obligations contractuels, ne permettant pas de comparer leur situation à celle des couples non mariés vivant ensemble<sup>17</sup> – *a fortiori* si cette comparaison ne porte que sur des aspects fiscaux. En l'absence de situations comparables, il ne peut y avoir de discrimination, de sorte que la violation de l'art. 14 CEDH n'entre pas en ligne de compte.

Il poursuit en rappelant que l'art. 12 de la CEDH (droit au mariage) ne peut être invoqué que s'il existe des restrictions directes au droit au mariage. Tel n'est pas le cas en l'espèce, car ce ne sont pas les dispositions régissant la possibilité de se marier qui sont en cause, mais la législation fiscale. Or, cette dernière ne restreint pas le libre choix d'un adulte de se marier.

Au vu de ce qui précède, le Tribunal fédéral rejette les griefs de A.

### 3. *Commentaire*

Dans cette affaire, notre Haute Cour adopte une position restrictive quant à la portée de la CEDH en matière de fiscalité, qui se justifie dans la mesure où la Suisse n'a pas ratifié le Protocole n°1 à la Convention<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Cf. arrêt CourEDH *Burden c. Royaume-Uni* du 29.04.2008, no13378/05, affaire dans laquelle deux sœurs anglaises vivant ensemble depuis plusieurs décennies invoquaient une inégalité (art. 14 CEDH et art. 1 du Protocole n°1 à la CEDH) en ce que si l'une d'elles venait à décéder, la survivante devrait payer des droits de succession beaucoup plus élevés que ceux qui auraient été dus par le conjoint ou le partenaire d'un couple marié ou ayant conclu un partenariat civil. La Cour a jugé que les sœurs vivant ensemble ne sauraient être comparées à des conjoints ou partenaires civils aux fins de l'art.14, car les conséquences juridiques du mariage ou du partenariat distinguent ce type de relation des autres formes de vie commune. Ainsi, «plutôt que la durée ou le caractère solidaire de la relation, l'élément déterminant est l'existence d'un engagement public, qui va de pair avec un ensemble de droits et d'obligations d'ordre contractuel. [...] l'absence d'un tel accord juridiquement contraignant entre les requérantes fait que leur relation de cohabitation, malgré sa longue durée, est fondamentalement différente de celle qui existe entre deux conjoints ou partenaires civils» (§§ 65 et 66); arrêt CourEDH *Shackell c. Royaume-Uni* du 27.04.2000, no45851/99, où la Cour a décidé qu'aux fins de l'octroi de prestations sociales la différence de traitement entre, d'une part, une femme célibataire ayant vécu en concubinage avec un homme entre-temps décédé, et, d'autre part, une veuve placée dans la même situation, est justifiée car le mariage demeure une institution largement reconnue comme conférant un statut particulier à ceux qui s'y engagent.

<sup>18</sup> Cf. toutefois l'arrêt CourEDH *Glor c. Suisse* du 30.04.2009, no 13444/04, traitant du cas d'un ressortissant suisse contestant son assujettissement à la taxe d'exemption du service militaire obligatoire alors qu'il se portait volontaire pour accomplir un service compatible avec le handicap mineur (diabète) dont il souffrait. La Cour a dans ce cas considéré que la vie privée comprend l'intégrité physique d'une personne. Elle est entrée en matière car une éventuelle discrimination contre une personne souffrant d'un handicap physique était en cause, et qu'il existe un consensus européen sur la nécessité de mettre ces personnes à l'abri de traitements discriminatoires. Ainsi, une taxe perçue par l'État trouvant son origine dans une maladie indépendante de la volonté du justiciable tombe sous le coup de l'art. 8 CEDH, même si les conséquences sont avant tout pécuniaires. La Cour conclut donc dans ce cas à une violation de l'art. 14 combiné avec l'art. 8 CEDH.

Il est également intéressant de noter que la notion de «situation comparable» au sens du droit international (art.14 CEDH) est plus limitée que celle qui prévaut en droit suisse (art.8 Cst.).

En effet, bien que cet argument n'ait pas été soulevé devant le Tribunal fédéral, A. invoquait également une violation des droits fondamentaux concrétisés aux art. 8 et 14 Cst. auprès des instances cantonales tessinoises. Celles-ci ont reconnu dans ce cas, comme le Tribunal fédéral l'a fait de manière générale par le passé<sup>19</sup>, que les couples mariés sont discriminés par rapport aux couples vivant en concubinage disposant des mêmes ressources, lorsque leur charge fiscale est nettement supérieure (plus de 10%) du fait du cumul des facteurs d'imposition des conjoints prévu par la loi fédérale. Le texte et le sens de la loi étant clairs, cette inégalité ne peut toutefois pas être corrigée par la voie d'une interprétation conforme à la Constitution fédérale, car elle résulte d'une norme soustraite à ce contrôle par l'art. 190 Cst.

Il ne fait pas de doute que l'art. 190 Cst. fait échec à une interprétation divergeant du système prévu par l'art. 9 LIFD en présence de contribuables mariés imposables en Suisse. L'on peut néanmoins se demander dans quelle mesure il en va de même de la pratique – certes entérinée par la jurisprudence mais pas expressément réglée dans la loi – appliquée aux contribuables lorsqu'un des époux est domicilié à l'étranger, laquelle fait l'objet de l'arrêt commenté.

On notera enfin que, suite à la jurisprudence du Tribunal fédéral, le Conseil fédéral a proposé un projet de réforme de l'imposition du couple et de la famille<sup>20</sup>. Ce projet prévoit notamment le modèle du calcul alternatif de l'impôt<sup>21</sup>, y compris dans les cas où seul l'un des époux est domicilié en Suisse<sup>22</sup>. Pour compenser la perte de recettes fiscales résultant de la réforme, le projet prévoit que le barème ordinaire de l'impôt fédéral direct s'applique à toutes les personnes non mariées avec enfants. Cela aurait pour conséquence qu'une partie de la charge fiscale encourue selon le système actuel par les couples mariés soit

---

<sup>19</sup> ATF 110 Ia 7, consid. 4c et 4d, et plus récemment arrêt du TF 2C\_523/2009 du 12.04.2010, consid. 3.2.

<sup>20</sup> Projet de modification de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) (Imposition équilibrée des couples et de la famille) (FF 2018 p. 2249) et Message relatif à la modification de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (Imposition équilibrée des couples et de la famille) du 21.03.2018 (FF 2018 2173).

<sup>21</sup> Le calcul alternatif de l'impôt permettrait aux couples mariés de payer le moins élevé des impôts calculés selon les règles de la taxation ordinaire commune (premier calcul) ou selon les règles de la taxation individuelle des couples de concubins (calcul alternatif). Il ne vaudrait qu'au niveau fédéral, sans entraîner de contrainte pour les cantons si ce n'est le travail administratif supplémentaire lié à sa mise en œuvre (FF 2018 2173, p. 2209 et 2210).

<sup>22</sup> FF 2018 2173, p. 2203.

reportée sur les familles monoparentales<sup>23</sup> ou les couples non mariés avec enfants, qui, de surcroît, ne bénéficient pas du taux préférentiel prévu par les cantons en matière d'imposition des successions et des donations. En définitive, bien que l'on puisse saluer une réforme qui profiterait à de nombreux couples mariés dont les conjoints exercent tous deux une activité lucrative, il n'est pas encore certain que la solution telle qu'elle est actuellement envisagée par ce projet soit entièrement satisfaisante en termes de justice sociale.

## **TF 2C\_690/2016 du 2 février 2017 [Frais d'avocat et frais d'acquisition du revenu immobilier] (Delphine Yerly)**

### *1. Faits*

Afin de construire un stade de football dans la zone dite de «*Torfeld Süd*», la ville d'Aarau modifia en 2010 son plan localisé de quartier. Trouvant que ce projet allait augmenter le trafic routier et dès lors engendrer des nuisances sonores intolérables, des habitants décidèrent de recourir jusqu'au Tribunal fédéral pour s'opposer, sans succès, à ce nouvel aménagement<sup>24</sup>. En vertu de l'art. 39 al. 2, 1<sup>re</sup> phrase de la loi d'impôt du 15 décembre 1998 du canton d'Argovie<sup>25</sup>, A.C et B.C, parties prenantes à la procédure de recours, souhaitèrent, pour la période fiscale 2010, voir leurs frais d'avocat engagés pour se défendre, de l'ordre de 15'224 fr. 40, être déduit de leur revenu imposable.

### *2. Droit*

Selon l'art. 39 al. 2, 1<sup>re</sup> phrase LI/AG, qui reprend à l'identique la formulation préconisée par les art. 32 al. 2, 1<sup>re</sup> phrase LIFD et 9 al. 3 1<sup>re</sup> phrase LHID, «le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire [...] les frais d'administration par des tiers» à savoir les frais de procès<sup>26</sup>. Étant précisé que la jurisprudence rendue en matière d'IFD est valable également pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes<sup>27</sup>, le Tribunal fédéral considère que c'est à juste titre que l'instance cantonale argovienne a retenu que les

---

<sup>23</sup> Cette augmentation de la charge étant toutefois compensée par l'octroi d'une déduction d'un montant de 11'500 fr. pour les familles monoparentales (voir FF 2018 2173, p. 2207).

<sup>24</sup> Arrêt du TF 1C\_204/2012 du 25 avril 2013.

<sup>25</sup> RS/AG 651.100.

<sup>26</sup> Art. 1 al. 1 let. c de l'Ordonnance de l'AFC sur les frais relatif aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116.2).

<sup>27</sup> Arrêt commenté, consid. 2.1; arrêt du TF 2C\_687/2015 du 17 novembre 2016, consid. 2.3; arrêt du TF 2C\_153/2014 du 4 septembre 2014, consid. 2.1; ATF 140 II 88, consid. 10; ATF 130 II 65, consid. 3.1 et 3.2.

frais engagés en vue du maintien de la valeur d'un bien-fonds étaient en général déductibles<sup>28</sup>. Suivant la doctrine<sup>29</sup> et la jurisprudence rendue en matière de déductibilité des frais de procédure lors de la gestion de la fortune mobilière (art. 32 al. 1 LIFD)<sup>30</sup>, les juges de Mon Repos en ont donc conclu que s'agissant des frais de justice et des honoraires d'avocat, ils peuvent être défalqués pour autant que le litige ou l'objet de la procédure concerne la sauvegarde ou la préservation de la valeur d'utilité du bien immobilier. Cela est notamment le cas lorsque l'on lutte, par exemple, contre les nuisances excessives liées aux bruits. Toutefois, si le caractère déductible des frais ne dépend pas de l'aptitude du contribuable à obtenir gain de cause sur l'ensemble de ses conclusions, il faut néanmoins que la démarche juridique engagée ne soit pas manifestement dénuée de chances de succès<sup>31</sup>.

En l'espèce, dans l'arrêt rendu par la Haute Cour sur les mesures d'aménagement contestées, il a été conclu que les contribuables A.C. et B.C. n'étaient pas particulièrement impactés par une augmentation du bruit due à la nouvelle configuration du quartier faisant suite à la construction du stade de football<sup>32</sup> et que, dès lors, ils n'avaient pas la qualité pour recourir<sup>33</sup>. Les juges de Mon Repos ont donc considéré que la valeur du bien-fonds des plaignants n'encourait aucune perte substantielle<sup>34</sup>. En effet, alors qu'il incombait aux contribuables d'apporter la preuve<sup>35</sup> permettant d'étayer qu'une dépréciation imminente de la valeur locative ou patrimoniale de la parcelle était à craindre en raison des nuisances sonores excessives<sup>36</sup>, ils en furent incapables<sup>37</sup>. Dès lors, A.C. et B.C. n'avaient pas la qualité pour recourir et par conséquent les démarches juridiques engagées n'avaient aucune chance de succès. Ainsi, le Tribunal fédéral conclut que l'autorité cantonale inférieure a correctement agi en refusant la déduction des 15'224 fr. 40 de frais d'avocat.

---

<sup>28</sup> Arrêt commenté, consid. 2.2.

<sup>29</sup> Références citées par l'arrêt commenté, consid. 2.2.

<sup>30</sup> Arrêt du TF 2C\_687/2015 du 17 novembre 2016, consid. 2.3; arrêt du TF 2C\_1278/2012 et 2C\_1279/2012 du 14 octobre 2013, consid. 4.

<sup>31</sup> Arrêt commenté, consid. 2.2 *in fine*.

<sup>32</sup> Arrêt du TF 1C\_204/2012 du 25 avril 2013, consid. 7.

<sup>33</sup> Arrêt du TF 1C\_204/2012 du 25 avril 2013, consid. 8.

<sup>34</sup> Arrêt commenté, consid. 2.4.3.

<sup>35</sup> Arrêt commenté, consid. 2.4.2.

<sup>36</sup> Arrêt commenté, consid. 2.3.

<sup>37</sup> Arrêt commenté, consid. 2.4.2.

### 3. *Commentaire*

Alors que le Tribunal fédéral statue pour la première fois sur la déductibilité des frais d'avocat en tant que frais d'entretien des immeubles privés, certaines juridictions cantonales, à l'instar de la décision prise le 12 mai 2000 par le Tribunal administratif du canton de Fribourg, avaient déjà admis de telles dépenses en déduction des rendements immobiliers. Néanmoins cette prise en compte n'était possible que dans la mesure où ces dépenses étaient nécessaires au maintien en l'état de l'immeuble, notamment au maintien de ses possibilités d'utilisation et qu'elles n'augmentaient pas la valeur ni ne lui apportaient une amélioration<sup>38</sup>.

On constate qu'en faisant reposer la déductibilité des coûts de procédure sur leur capacité à sauvegarder ou à préserver la valeur des biens immobiliers privés, notre Haute Cour exclut tous les frais de justice et d'avocat qui auraient pour seul objectif l'acquisition ou l'amélioration d'élément de la fortune immobilière privée du contribuable et rejoint en cela la vision exprimée jusqu'alors par la jurisprudence cantonale.

Par ailleurs, en définissant de la sorte le champ d'application de l'art. 32 al. 2, 1<sup>re</sup> phrase LIFD et plus particulièrement, les frais de procédure, les juges de Mon Repos créent une unité dans l'interprétation de cette notion contenue, sous la dénomination «frais d'administration de tiers», tant à l'alinéa 1 que 2 de l'art. 32 LIFD. En effet, selon la jurisprudence en matière de frais d'avocat relatifs à la gestion de la fortune mobilière privée, seuls ceux servant à la conservation c'est-à-dire à la préservation et à la sauvegarde d'élément de la fortune sont déductibles<sup>39</sup>. On observe donc une harmonisation de la définition des frais de procédure déductibles décrite dans les art. 32 al. 1 LIFD et 32 al. 2, 1<sup>re</sup> phrase LIFD, ce qui permet donc d'appliquer la jurisprudence développée dans ce domaine de manière concomitante<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> Arrêt Tribunal administratif fribourgeois du 12 mai 2000, consid. 6a in StE 2000 B 25.6, N 41.

<sup>39</sup> Arrêt du TF 2C\_687/2015 du 17 novembre 2016, consid. 2.3: pour que les frais d'avocat, dans le cadre d'une succession, soient déductibles, il faut que ces derniers servent à la conservation, c'est-à-dire à la préservation et à la sauvegarde, et non à l'acquisition, à la production ou à l'amélioration d'élément de la fortune (art. 34 let. d LIFD); arrêt du TF 2C\_1278/2012 et 2C\_1279/2012 du 14 octobre 2013, consid. 4: dans le cadre d'une succession et de la possibilité de déduire les frais d'avocat y relatif, le Tribunal fédéral rappelle aux recourants que le fait de recevoir un élément de fortune peut amener deux cas d'espèces différents engendrant des conséquences fiscales inverses. Le premier se réfère à la notion de préservation d'un élément de fortune et la seconde au fait d'obtenir cet élément de fortune. Dès lors, au sens de l'art. 32 al. 1 LIFD, seuls les frais de conservation, en l'occurrence ceux nécessaires à la sauvegarde et la récupération de la fortune sont déductibles en tant que frais d'administration par des tiers et non pas les frais d'acquisition.

<sup>40</sup> Arrêt commenté, consid. 2.1; arrêt du TF 2C\_687/2015 du 17 novembre 2016, consid. 2.3; arrêt du TF 2C\_153/2014 du 4 septembre 2014, consid. 2.1.

## **TF 2C\_745/2016 du 6 février 2017 [Admissibilité d'un plan de prévoyance] (Pietro Sansonetti)**

### *1. Introduction*

Cet arrêt traite des conditions à remplir pour l'admissibilité sous l'angle fiscal d'un plan de prévoyance dans le cadre d'une entreprise exercée en raison individuelle.

### *2. Faits et droit*

A exploite un cabinet de médecine dentaire et d'orthodontie en raison individuelle dans le canton de Vaud. Son épouse, B y est employée, ainsi que deux autres personnes. A conclut un plan de prévoyance professionnelle hors-obligatoire selon lequel les personnes assurées sont tous les employés assujettis à la LPP du cabinet médical âgés de plus de 45 ans. Dans ce cadre, A et B ont fait valoir dans leur déclaration fiscale la déduction de rachats d'années d'assurance, qui ont été refusées les autorités fiscales vaudoises, puis par le Tribunal cantonal au motif que le plan de prévoyance n'était pas conforme au principe de collectivité.

Le Tribunal fédéral commence d'abord par rappeler que les cotisations versées à des institutions de prévoyance constituent des charges d'exploitation pour les indépendants (art. 27 al. 2 let. c LIFD et 81 al. 1 LPP) et sont déductibles par les salariés de leur revenu imposable (art. 33 al. 1 let. d LIFD et 81 al. 2 LPP). Dans la mesure où les statuts ou les règlements de l'institution de prévoyance le prévoient expressément, l'employeur peut verser, en sus des contributions ordinaires au fonds de prévoyance, des contributions extraordinaires uniques dans le but de racheter des années de cotisation des employés ou afin d'alimenter un fonds de réserve ou les moyens à la libre disposition de l'institution de prévoyance. Tant le financement que la mise en œuvre de la prévoyance obligatoire et sur-obligatoire doivent être fixés à l'avance dans les statuts et les règlements selon des critères schématiques et objectifs et respecter, en particulier, les principes d'adéquation, de collectivité (solidarité), d'égalité de traitement, de planification ainsi que d'assurance.

Selon la jurisprudence, le principe de collectivité (ou encore de solidarité) est respecté lorsque l'ensemble des salariés d'une entreprise est inclus dans la prévoyance professionnelle. Ce principe s'accommode de l'existence de plusieurs plans de prévoyance établis en fonction de critères objectifs, notamment ceux décrits à l'art. 1c al. 1 OPP 2. Sont en revanche interdits les plans de prévoyance individuelle élaborés

pour une seule personne, au sens d'une assurance «à la carte». Le principe de collectivité est toutefois respecté lorsqu'une seule personne est assurée dans l'entreprise, mais que l'admission future d'un employé se fonde sur une possibilité réaliste.

En l'espèce, le plan de prévoyance en cause incluait tous les employés de l'entreprise individuelle ayant plus de 45 ans, ce qui respecte formellement le principe de la collectivité. Toutefois, A était âgé de 56 ans, soit à 9 ans de l'âge de la retraite. Or, les employées étaient âgées de 34 et 37 ans, ce qui signifie qu'elles devaient encore attendre onze et huit ans avant de pouvoir être admises dans la collectivité du plan de prévoyance concerné. La plus âgée des employées n'aurait ainsi bénéficié qu'environ une année dudit plan de prévoyance avant que le recourant atteigne l'âge de la retraite, alors que la plus jeune n'aurait jamais pu entrer dans la collectivité. Le fait que le recourant envisage de continuer son activité au-delà de l'âge de la retraite ou qu'à un moment ou un autre, il doive augmenter son équipe ou remplacer une employée n'y change rien puisqu'il s'agit d'éventualités exclusivement soumises à la volonté du recourant lui-même.

Par ailleurs, rien ne l'empêche d'engager une employée qui n'atteindra pas non plus l'âge d'entrer dans le plan de prévoyance. Le fait que B soit également employée et qu'elle soit incluse dans la collectivité ne permet d'admettre que le principe de la collectivité est respecté dans la mesure où elle est l'épouse de A et que leurs revenus sont additionnés.

Dans ces conditions, on ne saurait admettre que le principe de la collectivité est matériellement respecté et les déductions pour rachat d'années d'assurance doivent être refusées.

### *3. Commentaire*

L'intérêt de cet arrêt réside dans l'analyse des conditions à remplir pour qu'un plan de prévoyance adopté par un chef d'entreprise en raison individuelle ne soit pas déclaré inopérant fiscalement au motif qu'il pose des conditions d'accès trop strictes par rapport au principe de la collectivité.

## **TF 2C\_800/2016 et 2C\_801/2016 du 14 février 2017 [Frais de rénovation, principe d'étanchéité des périodes, taxation d'office] (Emilia Rebetez)**

### *1. Faits*

En 2009 et 2010, deux copropriétaires font rénover un chalet appartenant à leur fortune privée. Les factures y relatives sont établies et payées avant la fin de l'année 2010.

Après avoir reçu une décision de taxation d'office, les contribuables soumettent leur déclaration fiscale pour l'année 2010 par voie de réclamation. Ils ne demandent pas à cette occasion la déduction de frais d'entretien, et ne produisent aucune pièce concernant les frais de rénovation encourus. Ils précisent cependant qu'un décompte de frais de construction n'a pas encore été approuvé, et qu'il fait l'objet de litiges civils. Par décision sur réclamation du 2 février 2012, l'autorité fiscale émet un second bordereau de taxation pour l'année 2010, sans déduire de frais de rénovation.

Non contestée, la décision sur réclamation entre en force. Les contribuables requièrent ensuite la déduction des frais de rénovation dans leurs déclarations fiscales relatives aux années 2011 et 2012, périodes pour lesquelles l'administration fiscale les refuse. Le 19 décembre 2013, les contribuables contestent les bordereaux d'imposition 2010, 2011 et 2012.

## 2. *Droit*

Selon le principe d'étanchéité des périodes, les frais d'entretien doivent concorder sur le plan temporel avec l'obtention du revenu. C'est en pratique la date de l'établissement de la facture ou celle du paiement qui doit être retenue pour déterminer durant quelle période fiscale ces dépenses peuvent être déduites.

En l'espèce, les factures ont été établies et payées au cours des années 2009 et 2010. Par ailleurs, les recourants ne font pas valoir que des paiements en vue du règlement du litige sont intervenus en 2011 ou 2012<sup>41</sup>. Les frais de rénovation ne peuvent donc pas être pris en compte durant les périodes fiscales 2011 et 2012.

Le Tribunal fédéral ne tranche pas la question de savoir si l'administration aurait dû, de sa propre initiative, demander des informations complémentaires concernant le décompte des frais de construction mentionné par les recourants dans la déclaration fiscale 2010. Il considère en effet que cette simple indication ne satisfait pas aux exigences élevées requises en matière de réclamation contre une décision de taxation d'office. Ce qui importe véritablement ici, c'est que les contribuables – assistés d'un conseil – n'ont pas contesté à temps le second bordereau de taxation émis pour la période fiscale 2010 (décision sur réclamation), qui ne prenait pas en compte les frais de rénovation déductibles pour cette période<sup>42</sup>. Ils l'ont donc, selon le Tribunal fédéral, tacitement accepté.

---

<sup>41</sup> Arrêt commenté, consid. 4.3.

<sup>42</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.

### 3. Commentaire

Notre Haute Cour confère ici une certaine sécurité juridique à la pratique consistant à retenir le moment de la facturation<sup>43</sup> ou celui du paiement<sup>44</sup> pour faire valoir la déduction des frais de rénovation. Cela étant, le contribuable doit veiller à porter en déduction l'intégralité des frais durant la période fiscale de l'émission/du paiement de la facture, quitte à déclarer le revenu tiré de leur remboursement ultérieur par un tiers (par exemple à la suite de la résolution d'un litige civil, ou une fois connu le droit à la couverture par l'assurance) durant la période fiscale au cours de laquelle le contribuable a acquis un droit fixe audit remboursement<sup>45</sup>.

Elle précise au surplus indirectement à l'occasion de cet arrêt les exigences strictes en matière de preuves afférentes à une réclamation contre une décision de taxation d'office. Pour mémoire, ce n'est qu'une fois l'incertitude ayant conduit à la taxation d'office dissipée que le devoir d'investiguer de l'autorité renaît et qu'elle doit, si nécessaire, adapter l'évaluation fiscale<sup>46</sup>. Contrairement à ce que pourrait laisser penser le texte légal<sup>47</sup>, il ressort de l'arrêt commenté que la simple indication d'une information pertinente (ici, l'existence d'un décompte de frais de construction et d'un litige civil) dans la déclaration remise en procédure de réclamation ne suffit pas à rétablir le devoir d'investiguer de l'autorité fiscale.

Bien que la conclusion du Tribunal fédéral ne puisse qu'être approuvée sur le plan technique, les conséquences qui en résultent pour les contribuables sont importantes. Si le principe d'étanchéité des périodes et l'entrée en force ne souffrent que peu d'exceptions, il peut paraître sévère de reprocher aux contribuables l'absence de production pour la période fiscale 2010 de pièces concernant les frais qu'ils

---

<sup>43</sup> Voir NICOLAS MERLINO, in: Commentaire romand de la LIFD, 2017, 2<sup>e</sup> éd., N 116 ad art. 32 LIFD: pratique en vigueur à notre connaissance dans les cantons de NE, GE, VD et du JU.

<sup>44</sup> Voir *ibid.*: pratique appliquée à notre connaissance dans le canton de FR.

<sup>45</sup> Arrêt du TF du 31.10.2017, 2C\_456/2017, consid. 4.2.

<sup>46</sup> Arrêt du TF du 29.03.2005, 2A.39/2004, consid. 5.1.

<sup>47</sup> Selon les art. 132 al. 3 LIFD et 48 al. 2 LHID, «Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et *indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve*» (notre emphase). L'art. 139 al. 1 2<sup>e</sup> phrase de la loi fiscale valaisanne dispose que «Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte». L'al. 2 précise de manière générale que «la réclamation doit être motivée et contenir des conclusions; lorsque la réclamation est incomplète, un délai raisonnable est imparti au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité. Le réclamant *doit indiquer dans sa réclamation les moyens de preuve qu'il entend invoquer*» (notre emphase).

croyaient précisément pouvoir requérir lors de périodes fiscales suivantes. En effet, la pratique actuelle des administrations fiscales est de limiter le nombre de pièces requises en annexe à la déclaration fiscale, l'on peut regretter que le Tribunal ne se soit pas penché plus en détail sur les conditions auxquelles un contribuable peut, en cas de réclamation contre une décision de taxation d'office, rétablir les obligations d'investigation de l'autorité fiscale.

**TF 2C\_183/2017 du 6 mars 2017 [Taxation d'office, invocation d'un prêt qui ne peut être prouvé] (Jérôme Bürgisser)**

*1. Faits*

Dans leur déclaration de revenus de 2009, deux époux ont notamment déclaré l'acquisition de divers véhicules à moteur pour un montant de 300'000 fr. Dans le cadre de la procédure de taxation, ils ont expliqué à l'autorité fiscale que le père de Monsieur avait fait au couple un prêt d'un montant de 270'000 fr. en espèces depuis la Principauté du Lichtenstein. Cela étant, l'administration fiscale cantonale tint l'octroi de ce prêt pour invraisemblable et ajouta un montant estimé de 142'000 fr. au titre de revenu dans le chapitre fiscal des époux.

*2. Droit*

Pour le Tribunal fédéral, le fait qu'un montant de 270'000 fr., qui ne porte pas intérêts soit remis en espèces, sans que cela soit consigné sous quelque forme que ce soit par écrit, peut être considéré comme extrêmement inhabituel même entre parents et enfants. Par conséquent, et en vertu des règles sur la répartition du fardeau de la preuve, le contribuable doit apporter la preuve de l'inexactitude de cette estimation d'office. Or, le contribuable n'a pas fourni dite preuve. Enfin, la circonstance selon laquelle la décision litigieuse est contradictoire puisque la juridiction inférieure reconnaît la possibilité d'un contrat de prêt oral, mais insiste dans ce cas sur une forme écrite dans le cas d'espèce, est impropre à renverser la taxation d'office effectuée par l'administration. Certes le droit civil permet qu'un contrat de prêt soit conclu oralement. Cependant, cet aspect ne doit pas être confondu avec les exigences de répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale. Par suite, la décision de l'autorité inférieure doit être confirmée sur ce point<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> Arrêt commenté, consid. 3.4.

**TF 2C\_784/2016 et 2C\_785/2016 du 13 avril 2017 [Déduction pour frais d'entretien, affectation de biens immobiliers à la fortune privée ou commerciale] (Emilia Rebetez)**

*1. Faits*

A. est propriétaire d'un large patrimoine immobilier composé notamment de deux biens acquis au moyen de fonds propres, l'un loué à sa sœur et le second faisant l'objet d'un bail de 10 ans.

A. était employé à temps plein comme architecte jusqu'à sa retraite, l'année précédant l'acquisition des deux immeubles. C'est l'employeur de A, une société anonyme dont il détenait d'ailleurs des actions, qui a préparé les plans desdits immeubles. Il participait de surcroît à deux consortiums de construction. A. a donc indéniablement exercé une activité de professionnel de l'immobilier par le passé, et admet que d'autres immeubles acquis dans ce cadre appartiennent à sa fortune commerciale.

Il fait valoir pour les deux biens immobiliers susmentionnés la déduction forfaitaire des frais d'entretien, réservée aux immeubles détenus en fortune privée<sup>49</sup>. Il convient donc de trancher si les deux biens en question relèvent de la fortune privée ou commerciale de A.

*2. Droit*

Le Tribunal fédéral commence par rappeler les critères déterminants pour qualifier un contribuable de professionnel de l'immobilier, à savoir: la manière systématique ou planifiée de procéder (morcellement, construction, publicité, etc.), la fréquence des opérations, leur rapport étroit avec l'activité professionnelle du contribuable, la mise à profit de connaissances spécialisées, la courte durée de possession, le recours à des fonds étrangers importants à des fins de financement, le réinvestissement des gains réalisés sur des biens immobiliers dans des actifs similaires, ou l'exécution de transactions par le biais d'une société de personnes<sup>50</sup>.

Il poursuit en réitérant que le contribuable n'est en revanche pas un professionnel de l'immobilier s'il se limite à la gestion de son propre patrimoine. Cela vaut même lorsque la fortune est importante, gérée de manière professionnelle et qu'une comptabilité commerciale est tenue.

Le simple fait qu'un contribuable soit un professionnel de l'immobilier n'implique cependant pas automatiquement que tous les

---

<sup>49</sup> Art. 32 al. 4 LIFD, complété par l'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 (RS 642.116).

<sup>50</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2 et référence citée.

immeubles qu'il détient appartiennent à sa fortune commerciale<sup>51</sup>. Cette affectation doit être examinée au cas par cas pour chaque bien immobilier.

En l'espèce, A. possède une expertise particulière en matière d'immobilier. C'est de plus dans le cadre de son activité principale qu'il a eu connaissance des caractéristiques techniques des deux propriétés et de leur mise en vente.

Il les a toutefois achetées après avoir pris sa retraite, alors qu'il ne détenait plus de participations dans la société. Il a financé cette acquisition par des fonds propres, ne provenant ni de la vente d'autres biens immobiliers, ni des bénéfices tirés de son activité de professionnel de l'immobilier. L'un des immeubles a par ailleurs immédiatement fait l'objet d'un bail immobilier d'une durée de 10 ans, ce qui témoigne d'une intention de détention à long terme en vue de réaliser un rendement durable relevant de la gestion de patrimoine.

En conclusion, le Tribunal fédéral retient que les éléments plaidant en faveur d'une attribution à la fortune privée prévalent.

### 3. *Commentaire*

Les contribuables exerçant une activité principale (même à titre salarié) en rapport avec le domaine de l'immobilier sont fréquemment imposés comme indépendants sur les revenus tirés de la gestion de leur fortune immobilière, leur maison d'habitation personnelle échappant seule (sauf exception) à ce traitement<sup>52</sup>. Dans un cas assez similaire, où un architecte arrivé à la retraite avait vendu une parcelle acquise près de 20 auparavant et qu'il n'avait jamais utilisée personnellement, le Tribunal cantonal vaudois<sup>53</sup> a considéré que «*le contribuable a exercé la profession d'architecte ce qui, en soi déjà, constitue un critère déterminant pour qualifier le caractère commercial d'une vente immobilière*», ceci quand bien même le bien avait été considéré comme un immeuble privé dans les décisions de taxations définitives de périodes fiscales précédentes.

L'arrêt commenté confirme qu'un professionnel de l'immobilier peut détenir certains immeubles en fortune privée malgré une connexité évidente entre l'activité professionnelle du contribuable avant sa retraite et l'acquisition de peu ultérieure des immeubles en question. Cette décision, singulière au vu de la casuistique en la

---

<sup>51</sup> Arrêt commenté, consid. 4.3.

<sup>52</sup> YVES NOËL in: Commentaire romand de la LIFD, 2017, 2<sup>e</sup> éd, N 22 ad art. 18.

<sup>53</sup> Arrêt du Tribunal cantonal vaudois du 23.11.2010, FI.2009.0101, consid. 4, in: RDAF 2011 II 345, p. 352.

matière, illustre bien que l'attribution à la fortune privée ou commerciale fait l'objet d'un examen propre pour chacun des immeubles, et témoigne du pouvoir discrétionnaire des autorités en la matière.

C'est principalement à l'occasion de ventes que le Tribunal fédéral s'est précédemment penché sur la question de l'appartenance de biens immobiliers à la fortune privée ou commerciale du contribuable. Les indices – désormais bien connus – développés dans ce cadre sont applicables *mutatis mutandis* au cas présent consistant à qualifier l'immeuble à des fins de déduction. Dans ce contexte toutefois, semble déterminant en particulier le fait qu'un immeuble ait été acquis au moyen de fonds propres dont l'origine n'est pas un produit immobilier, et dans l'optique d'une détention durable.

Qui plus est, et c'est ce qui distingue le plus le cas d'espèce de la situation ayant motivé l'arrêt vaudois susmentionné, le fait que l'acquisition intervienne après que A. a pris sa retraite semble avoir relativisé la pertinence des indices en lien avec l'activité professionnelle, pourtant nombreux.

Enfin, l'on conclura en attirant l'attention du lecteur sur le fait que, même lorsqu'il a été considéré qu'un bien fait partie de la fortune privée du contribuable dans le cadre de la taxation ordinaire, il peut en pratique être qualifié de fortune commerciale au moment de la vente, de sorte qu'il n'est pas certain que la conclusion à laquelle le Tribunal fédéral est parvenu ici vaille également en cas de vente ultérieure.

## **ATF 143 II 402 du 21 juin 2017 [Traitement fiscal en cas de renonciation à un usufruit] (Thierry De Mitri)**

### *1. Faits*

Le contribuable, A, est usufruitier depuis 1998 à raison de 50% d'un immeuble détenu par sa concubine. Cette dernière détient la pleine propriété sur le 50% de l'immeuble et la nue-propriété sur le solde. L'immeuble est situé à Genève. Suite à leur séparation en 2013, A qui réside dans le canton du Valais reçoit une indemnité de 703'000 fr. versée par son ex-concubine en vue de faire radier la servitude sur un immeuble situé à Genève.

Le Service cantonal des contributions du Valais a considéré cette prestation comme un revenu imposable de la période fiscale 2013 et l'a donc ajoutée aux éléments imposables de Monsieur A. Malgré sa réclamation et son recours, tant le Service cantonal des contributions que la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais ont confirmé l'imposition au titre du revenu de l'indemnité.

A interjette un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral à l'encontre de l'arrêt du 14 septembre 2016 de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais.

Il se pose dès lors la question au Tribunal fédéral de savoir comment doit être traitée fiscalement cette prestation.

## 2. *Droit et commentaire*

Fondamentalement, deux conceptions pourraient être défendues. Cette indemnité constitue un revenu imposable, en se fondant sur le fait que l'indemnité est versée en échange de la renonciation à l'exercice d'un droit selon l'art. 23 let. d LIFD. À l'inverse, on pourrait opposer à cette appréciation que l'indemnité représente tout simplement la réalisation d'un gain en capital exonéré provenant d'un élément de la fortune privée conformément à l'art. 16 al. 3 LIFD.

Avant d'entamer son analyse, le Tribunal fédéral rappelle que le droit fiscal suisse est guidé par le principe de l'accroissement net du patrimoine. Selon la clause générale, tous les revenus, qu'ils soient uniques ou périodiques, sont imposables (art. 16 al. 1 LIFD), les articles 17 à 23 LIFD n'étant qu'une liste exemplative. Dans ce contexte, l'exonération du gain en capital provenant de l'aliénation d'éléments de la fortune privée (art. 16 al. 3 LIFD) constitue une exception au principe de l'imposition d'après la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.), exception qui doit être interprétée avec retenue. Un impôt sur les gains immobiliers est néanmoins prélevé sur les plus-values immobilières privées au niveau cantonal et communal (art. 12 LHID). Cela étant précisé, la distinction entre le gain en capital privé et le rendement de la fortune doit être effectuée selon le critère de la diminution de la substance patrimoniale.

Fondé sur ces principes, il convient de bien différencier la portée des deux dispositions concernées, soit l'art. 16 al. 3 LIFD et l'art. 23 let. d LIFD. Cette dernière disposition permet uniquement l'imposition d'un rendement et ne permet pas de contourner l'exonération du gain en capital privé.

Après avoir rappelé très brièvement les aspects juridiques de l'usufruit, le Tribunal fédéral souligne clairement que le mode d'acquisition de l'usufruit – à titre gratuit ou à titre onéreux – n'est nullement pertinent pour juger du traitement fiscal de l'indemnité.

Le Tribunal fédéral relève que l'usufruitier est imposable au titre de l'impôt sur la fortune (art. 13 al. 2 LHID). En d'autres termes, l'imposition de la fortune grevée d'usufruit est effectuée auprès de l'usufruitier et non pas auprès du nu-propiétaire. Ainsi, cet usufruit a une

certaine valeur pour l'usufruitier. Bien qu'incessible, la valeur pour l'usufruitier peut être établie en capitalisant, en fonction de la durée du droit, le montant produit par la jouissance de l'objet grevé pendant un an.

Selon notre Haute Cour, deux solutions sont envisageables. L'indemnité versée par le nu-propiétaire est soit égale ou inférieure à la valeur de l'usufruit, soit elle est supérieure. Dans la dernière hypothèse, le montant perçu représente un accroissement du patrimoine du recourant. Si la valeur est égale ou inférieure, il ne peut *a priori* pas y avoir de problématique d'impôt sur le revenu chez l'usufruitier faute d'accroissement net de la fortune (art. 16 al. 1 LIFD).

Quand bien même l'arrêt ne précise pas s'il y a une différence de valeur entre l'indemnité et la valeur capitalisée de l'usufruit les instances inférieures n'ayant pas élucidé cette question, le Tribunal fédéral estime que cette question peut rester indécise dans la mesure où notre Haute Cour est d'avis que l'art. 16 al. 3 LIFD trouve application. En effet, il s'agit d'un accroissement net du patrimoine du recourant qui ne saurait être imposé. En d'autres termes, le recourant ne réalise pas un revenu visant à compenser la renonciation à l'exercice d'un droit (art. 23 let. d LIFD), mais bénéficie d'une permutation d'actifs, à savoir une diminution de son patrimoine avec la disparition de l'usufruit contre une somme d'argent. Si le montant perçu est supérieur à la valeur de l'usufruit, on est face à une augmentation de la fortune qui doit être appréhendée sous l'angle d'un gain en capital exonéré d'impôt (art. 16 al.3 LIFD) et non pas comme un revenu imposable.

Ainsi, en matière d'impôt fédéral direct, l'indemnité perçue pour la renonciation à un usufruit doit être considérée comme un gain en capital échappant à l'impôt sur le revenu. Cette conclusion s'applique également en matière d'impôt cantonal et communal en vertu de l'harmonisation verticale.

Tout naturellement, il se pose la question de savoir si cette indemnité doit être considérée comme un gain en capital immobilier soumis dès lors à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers au sens de l'art. 12 al.2 let. c LHID. Cependant, le Tribunal fédéral ne se prononce pas sur cette question dans la mesure où le droit d'imposer une éventuelle plus-value immobilière n'appartenait pas au domicile fiscal principal de l'usufruitier (à savoir le canton du Valais), mais au canton de situation de l'immeuble (le canton de Genève).

Étrangement, le Tribunal fédéral semble esquisser un début de réponse en indiquant que l'art. 12 al. 2 let. c LHID assimile à une aliénation d'un immeuble, la constitution de servitudes de droit privé sur un immeuble ou les restrictions du droit public à la propriété foncière,

lorsque celles-ci limitent l'exploitation ou diminuent la valeur vénale de l'immeuble, de manière durable et essentielle, et donnent lieu à une indemnité. Bien que l'usufruit ne soit pas un immeuble au sens du droit civil, la constitution d'un usufruit peut générer la réalisation d'une plus-value immobilière entraînant une imposition au titre de l'impôt sur les gains immobiliers. Le Tribunal fédéral laisse donc le lecteur sur sa faim, même s'il semble ne pas exclure que la perception d'indemnité, dans le cadre de la renonciation à un usufruit, puisse être soumise à l'impôt sur les gains immobiliers. Dans la mesure où ladite renonciation constitue un gain en capital de la fortune privée, la prestation devrait être soumise à l'impôt sur les gains immobiliers en application du principe de l'harmonisation verticale, l'art. 12 LHID constituant le pendant de l'art. 16 al. 3 LIFD.

À notre sens, cette approche est critiquable. Elle a pourtant été adoptée par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 3 juin 2013<sup>54</sup>, dans un cas d'espèce où notre Haute Cour a estimé que la renonciation d'une servitude d'interdiction de construire contre paiement d'une somme ne génère pas un revenu imposable, mais un gain en capital exonéré d'impôt en vertu de l'art 16 al. 3 LIFD et soumis à l'impôt sur les gains immobiliers en vertu de l'art. 12 al. 2 let. c LHID.

La critique principale qui peut être élevée à l'encontre de cette interprétation est le fait que l'art. 12 al. 2 let. c LHID ne parle que de constitution comme un fait générateur de l'impôt et non du versement d'une indemnité dans le contexte de la renonciation à un droit. Il y a donc un obstacle provenant du texte clair de la loi. Par ailleurs, l'art. 12 al. 2 let. c LHID mentionne que le versement d'une prestation doit clairement s'expliquer par une diminution de la valeur vénale de l'immeuble d'une manière durable et essentielle. On voit mal en quoi le versement d'une prestation en vue de la renonciation à un usufruit aboutit à une diminution de la valeur de l'immeuble.

Cet arrêt, dont la conclusion peut étonner, suscite encore quelques questions qu'il conviendra d'élucider. Il est fondé sur le fait que l'usufruit représente une valeur patrimoniale déclarée auprès de l'usufruitier et que la perception d'une indemnité constitue une permutation d'actifs. Il sera intéressant d'examiner ce cas d'espèce dans le contexte de l'impôt sur les gains immobiliers par un canton, même si cette perception semble en pratique relativement complexe du fait de la difficulté même de déterminer la plus-value immobilière liée au versement de l'indemnité en cas de renonciation à un usufruit.

---

<sup>54</sup> ATF 139 II 363.

## ATF 143 I 321 du 23 juin 2017 [Application du barème parental après le divorce] (Thierry Bornick)

### 1. Faits

Les Neuchâtelois A.X. et B.X. sont respectivement le père et la mère de deux enfants. D'après leur convention de divorce, ils conservent l'autorité parentale conjointe sur leur fils et sur leur fille et bénéficient d'une garde partagée. Il est ainsi prévu que les enfants continuent de vivre ensemble et qu'ils se déplacent de manière conjointe entre les lieux d'habitation des parents. Toutefois, alors que le fils est domicilié chez le père, ce dernier s'engageant à assumer l'ensemble des frais d'entretien afférents, la fille est domiciliée chez la mère et le père verse une pension alimentaire mensuelle de 1'000 fr. en sa faveur. L'administration fiscale neuchâteloise considère que les domiciliations différentes des enfants ne sauraient engendrer des conséquences fiscales quant au barème applicable. Elle rend une décision de taxation au sens de laquelle les deux enfants sont à la charge de la mère, celle-ci recevant des contributions d'entretien<sup>55</sup>. L'autorité de taxation a néanmoins ajouté 12'000 fr. de pensions alimentaires à A.X., ce montant correspondant à la «contribution d'entretien fictive» à l'égard de de son fils<sup>56</sup>. A.X. recourt jusqu'au Tribunal fédéral afin d'être également mis au bénéfice du barème pour couples mariés.

### 2. Droit

Pour la première fois, le Tribunal fédéral doit trancher la question de savoir quel parent peut bénéficier du barème pour couples mariés lorsqu'une garde de deux enfants est partagée et que seul l'un des enfants bénéficie d'une contribution d'entretien<sup>57</sup>. Le recourant soutient qu'une application stricte de l'art. 40a al. 3 LCdir/NE doit conduire à lui attribuer le barème pour couples mariés, dans la mesure où cette disposition prévoit que les contribuables divorcés qui vivent en ménage commun avec des enfants dont ils assument l'entretien bénéficient dudit allègement fiscal. Le Tribunal fédéral juge au contraire qu'il n'est pas insoutenable de considérer que les termes légaux «ménage commun avec *des* enfants» envisage les enfants au bénéfice d'une garde

---

<sup>55</sup> Cf. Circulaire AFC n° 30, ch. 14.5.3, p. 33.

<sup>56</sup> La qualification de «contribution d'entretien fictive», telle qu'elle ressort du jugement, correspond en réalité à des pensions alimentaires versées en nature. L'art. 33 al. 1 let. c LIFD autorise en effet la déductibilité de tels aliments (CHRISTINE JAKES, in Noël/Aubry Girardin (édits.), *Impôt fédéral direct*, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, Art. 33 N 30).

<sup>57</sup> Arrêt commenté, consid. 6.4.

partagée comme une unité économique<sup>58</sup>. En outre, il précise que les travaux préparatoires relatifs à l'art. 40a al. 3 LCdir/NE démontrent une volonté du législateur cantonal de s'aligner sur la jurisprudence fédérale qui exclut toute attribution multiple du barème pour couples mariés lorsque les contribuables sont séparés ou divorcés<sup>59</sup>. Partant, le Tribunal fédéral rejette le grief du recourant tiré d'une application arbitraire du droit cantonal.

### 3. *Commentaire*

Cet arrêt publié du Tribunal fédéral donna lieu à une séance publique. Or, si les juges fédéraux semblent catégoriques à la lecture du jugement, par une nouvelle application ferme du principe de l'interdiction de l'attribution multiple du barème pour couples mariés, la séance publique du 23 juin 2017 laissa apparaître des positions beaucoup plus nuancées. En effet, les opinions minoritaires de plusieurs juges se montraient très critiques par rapport au régime de l'art. 36 al. 2<sup>bis</sup> LIFD. En l'espèce et sous l'angle de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, l'état de fait indiquait nettement que la mère devait être bénéficiaire du barème pour couples mariés car celle-ci recevait des contributions d'entretien. Quand bien même, plusieurs juges fédéraux ont soutenu que le père devait également bénéficier de ce barème avantageux. Ils remettaient ainsi directement en cause le principe de l'interdiction de l'attribution multiple du barème pour couples mariés. Leur opposition à la jurisprudence fédérale apparaissait d'autant plus frontale qu'ils estimaient que, pour le cas d'espèce, l'application du droit cantonal était arbitraire. Enfin, une certaine tendance à préjuger des affaires futures fût palpable au sein du collège des juges fédéraux. Dans ce contexte, il nous apparaît qu'il n'est pas fondamentalement exclu que le Tribunal fédéral précise prochainement sa jurisprudence en établissant des dérogations au principe de l'interdiction de l'attribution multiple du barème pour couples mariés<sup>60</sup>.

Par rapport à l'intérêt de cette jurisprudence neuchâteloise, nous serions tentés de dire qu'il est malheureux que le père versât des contributions d'entretien, et également que la domiciliation distincte des deux enfants pouvait s'expliquer par une volonté d'optimisation fiscale<sup>61</sup>. En outre, la solution des autorités cantonales d'octroyer au père

---

<sup>58</sup> Arrêt commenté, consid. 6.4.

<sup>59</sup> Arrêt commenté, consid. 6.4.; cf. ATF 133 II 305, consid. 6.8; ATF 131 II 553, consid. 3.3.

<sup>60</sup> En l'absence de tout procès-verbal des séances publiques du Tribunal fédéral, c'est évidemment avec une retenue certaine que nous retranscrivons ces différents éléments.

<sup>61</sup> Arrêt commenté, faits, B.

la déduction des contributions d'entretien fictives pour son fils adou-  
cissait nettement le régime manichéen de l'art. 36 al. 2<sup>bis</sup> LIFD. Quel  
aurait été le jugement du Tribunal fédéral à défaut de versements de  
contributions d'entretien pour un des enfants? *Quid* si chacun des  
enfants vivait chez l'un des parents de manière permanente? En outre,  
force est de constater que le régime du barème pour couples mariés, par  
son schématisme poussif, peut être la source de traitements discrimina-  
toires lorsqu'il s'agit de comparer des ménages comprenant plusieurs  
enfants avec d'autres ménages aux seins desquelles prévaut – par  
exemple – une garde partagée d'un enfant unique. Il est indubitable que  
la capacité contributive telle qu'elle est déterminée par l'application de  
l'art. 36 al. 2<sup>bis</sup> LIFD diverge parfois notablement de la capacité écono-  
mique des contribuables.

**TF 2C\_567/2016 et 2C\_568/2016 du 10 août 2017 [Imposition  
séparée avant le divorce, contributions d'entretien]  
(Thierry Bornick)**

*1. Faits*

M. et M<sup>me</sup> A. se sont mariés le 2 décembre 1988 et eurent deux  
enfants. Le 17 décembre 2009, M. A. a demandé à l'administration fis-  
cale cantonale genevoise d'être imposé séparément, car il ne faisait  
plus ménage commun avec son épouse depuis le 1<sup>er</sup> février 2008 et  
qu'il avait déjà pris les dispositions nécessaires en vue de régler leur vie  
séparée. Il contribuait alors à l'entretien de son épouse en lui laissant  
l'usage de ses cartes de crédit, en alimentant un compte bancaire auquel  
elle avait accès, et en prenant certaines factures à sa charge. Les époux  
sont imposés séparément et M<sup>me</sup> A. est imposée, pour l'année 2008, sur  
306'832 fr. de pensions alimentaires et de contributions d'entretien  
qu'elle a perçus de son mari. L'administration fiscale a partant consi-  
déré que les largesses octroyées par M. A. équivalaient à une pension  
alimentaire.

*2. Droit*

L'imposition séparée des époux est tout d'abord avalisée par le  
Tribunal fédéral. Bien que rappelant que l'assistance d'un époux par  
l'autre doit se faire sous la forme de subsides d'un montant déterminé,  
le Tribunal fédéral admet que la façon de faire différente des époux,  
lesquels ayant prévu qu'un compte bancaire était laissé à la libre dispo-  
sition de M<sup>me</sup> A., ne remet pas en cause l'effectivité de leur séparation  
de fait et correspond à l'obligation d'entretien convenable de l'art. 163

CC<sup>62</sup>. C'est donc le caractère imposable des contributions d'entretien qui constitue l'unique question litigieuse de cet arrêt. À ce titre, le Tribunal fédéral se réfère à l'ATF 125 II 183 d'après lequel les pensions alimentaires versées sous forme de capital ne doivent pas être imposées, et qu'elles ne sont en conséquence pas déductibles auprès du débirentier<sup>63</sup>. Il rappelle que seules les contributions d'entretien qui permettent de couvrir l'entretien courant du bénéficiaire et qui n'augmentent pas sa fortune sont visées par l'art. 33 al. 1 let. c LIFD<sup>64</sup>. Dans son application de ces règles jurisprudentielles au cas d'espèce, le Tribunal fédéral juge que l'attribution du compte bancaire à l'entretien de M<sup>me</sup> A. et de ses enfants constitue une prestation en capital au sens de l'art. 163 CC<sup>65</sup>. Partant, M<sup>me</sup> A. a perçu une prestation en capital non imposable jusqu'à concurrence du montant qui figurait effectivement sur ledit compte bancaire au 1<sup>er</sup> février 2008. Le Tribunal fédéral annule l'arrêt du Tribunal cantonal genevois et renvoie la cause à ce dernier.

### 3. *Commentaire*

Le Tribunal fédéral confirme sa jurisprudence constante, qui exclut que les prestations versées sous forme de capital – ou sous forme d'un capital par acomptes<sup>66</sup> – soient déductibles. Cette jurisprudence résulte en particulier du fait que la LIFD ne résout aucunement les problèmes que soulèverait la possibilité de déduire des prestations en capital: la déduction du capital transféré pourrait conduire à un revenu imposable négatif et, dans la mesure où le contribuable ne peut pas reporter une telle perte<sup>67</sup>, ce dernier ne pourrait pas déduire l'intégralité de la prestation quand bien même le récipiendaire serait imposé intégralement durant la même période fiscale<sup>68</sup>. Du côté du créancier d'une telle prestation capitalisée, l'imposition s'avère également hautement problématique dans la mesure où ce contribuable se verrait être lourdement imposé en raison de la progressivité du taux d'imposition durant l'année de perception de la prestation<sup>69</sup>. Le raisonnement poursuit ici

---

<sup>62</sup> Arrêt commenté, consid. 4.1 s.

<sup>63</sup> Arrêt commenté, consid. 5.2.

<sup>64</sup> Arrêt commenté, consid. 5.2; cf. également: THIERRY OBRIST, Introduction au droit fiscal suisse, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2018, N. 172 et réf. citées.

<sup>65</sup> Arrêt commenté, consid. 6.2.

<sup>66</sup> CHRISTINE JAQUES, in Noël/Aubry Girardin (édits.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, Art. 33 N 32.

<sup>67</sup> Dans le cadre des impôts directs sur le revenu, la loi prévoit uniquement le report de pertes liées à l'exercice d'une activité lucrative (art. 27 al. 2 let. b LIFD).

<sup>68</sup> Arrêt commenté, consid. 5.2.

<sup>69</sup> THIERRY OBRIST, Aspects fiscaux, in Bohnet/Guillod (édits.), Commentaire pratique, Droit matrimonial, fond et procédure, Bâle 2016, N. 94.

par notre Haute Cour dénote une nouvelle fois de l'attachement de nos tribunaux au principe de la concordance. Bien que ce régime laisse apparaître plusieurs carences manifestes, et qu'une différence de traitement injustifiée est indiscutable entre les époux qui perçoivent des contributions d'entretien en capital ou sous la forme de rentes, on ne saurait exiger du juge qu'il réforme par la voie prétorienne. C'est au législateur qu'il appartient de résoudre lesdites carences. Dans son application de la jurisprudence précitée au cas d'espèce, c'est également à juste titre que le Tribunal fédéral a appréhendé l'accès de l'épouse à un compte bancaire comme une prestation en capital de la part du mari qui est titulaire du compte.

## **TF 2C\_1037/2016 du 24 août 2017 [Imposition des sociétaires d'une SNC] (Pietro Sansonetti)**

### *1. Introduction*

Cet arrêt porte sur le caractère commercial de biens immobiliers détenus par une société en nom collectif.

### *2. Faits et droit*

Constituée en 1990, la société en nom collectif (SNC) C détenait une parcelle qui a été divisée en 2002 en deux parcelles yyy et zzz. La SNC a été dissoute en 2013. A cette occasion, les associés ont vendu les parcelles yyy et zzz pour un montant de 4'500'000 fr. L'administration fiscale tessinoise a ajouté au revenu de chaque associé un montant de 1'768'000 fr. correspondant au produit de la vente de la parcelle zzz, estimant que celles-ci faisaient parties de leur fortune commerciale.

La décision de taxation a été confirmée sur réclamation et sur recours.

Le Tribunal fédéral rappelle les faits constatés par l'instance inférieure, à savoir que les parcelles yyy et zzz constituaient une parcelle unique figurant au bilan de la SNC entre 1991 et 1992. Suite à sa division, les associés ont seulement inscrit la parcelle yyy au bilan de la SNC, à une valeur identique à celle de la parcelle avant division. De plus, les recourants n'attestent d'aucune imposition de la parcelle zzz au moment du prétendu passage de la fortune commerciale à la fortune privée. Les associés n'ont donc pas démontré la réalisation systématique des réserves latentes de la parcelle zzz au moment de la division de la parcelle, lesquelles n'avaient dès lors jamais été imposées.

Le Tribunal fédéral rappelle que l'appartenance d'un bien à la fortune privée ou commerciale se détermine en fonction de l'utilisation

qu'en fait le contribuable et que le critère de la prépondérance doit être appliqué en cas d'utilisation mixte. Il précise qu'un objet figurant dans une comptabilité commerciale constitue un indice important. Le Tribunal fédéral explique ensuite que la comptabilité joue un rôle qualifié au sein des SNC puisqu'il est interdit d'inscrire à leur bilan un bien appartenant à la fortune privée des associés. Un bien inscrit au bilan doit ainsi être considéré appartenir à la fortune commerciale.

Les recourants soutiennent que la parcelle *zzz* n'a en réalité jamais appartenu à la fortune commerciale. Si les bilans de 2012 et 2013 indiquent la même valeur pour la parcelle *yyy* que celle utilisée pour la totalité de la parcelle en 1992, c'est justement que seule la partie *yyy* de l'ancienne parcelle faisait partie de la fortune commerciale, alors que la partie *zzz* en avait toujours été exclue.

Le Tribunal fédéral rejette cette argumentation, expliquant qu'il était certes encore possible de subdiviser la valeur d'un bien de manière proportionnelle entre fortune privée et fortune commerciale en 1992, mais que cette possibilité n'était pas ouverte pour les SNC. Il s'ensuit que l'entier de la parcelle faisait déjà partie de la fortune commerciale avant sa division. Il aurait donc fallu démontrer que la parcelle *zzz* avait été transférée dans la fortune privée suite à la division de la parcelle, ce que les recourants n'ont pas été en mesure de faire.

La parcelle *zzz* appartenait alors toujours à la fortune commerciale, et le bénéfice résultant de sa vente devait bel et bien être imposé en tant que revenu.

### *3. Commentaire*

Le Tribunal Fédéral se fonde ici sur la logique du caractère commercial des actifs portés au bilan d'une société en nom collectif et ce nonobstant sa transparence fiscale à l'égard de ses associés pour envisager le caractère inévitable d'une réalisation systématique en cas de sortie dudit bien de la SNC. *Dura lex sed lex.*

## **TF 2C\_745/2017 du 21 septembre 2017 [Combinaison de frais de déplacement] (Pietro Sansonetti)**

### *1. Introduction*

Cet arrêt contient une réflexion sur la portée de la déductibilité des frais de déplacement, en particulier sous l'angle de la prise en compte des circonstances du cas d'espèce.

## 2. *Faits et droit*

Pour se rendre à son travail, A prend d'abord son vélo jusqu'à la gare, avant de prendre le train. Dans sa déclaration fiscale, A a déduit tant son abonnement des transports publics zurichoïses que la déduction forfaitaire pour l'utilisation du vélo. L'administration fiscale zurichoïse refuse cette dernière considérant qu'il s'agit de déductions alternatives. A obtient gain de cause devant la première instance de recours zurichoïse. Le recours de l'administration fiscale est rejeté devant la deuxième instance de recours.

Le Tribunal fédéral rappelle tout d'abord la distinction entre déductions organiques, inorganiques et sociales. Il fait ensuite la distinction entre deux mouvements doctrinaux. Le premier considère que seules les dépenses génératrices de revenus sont déductibles. Le deuxième, lui, considère que toutes dépenses causées par l'activité lucrative dont on ne peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il les évite sont déductibles. Ce dernier mouvement est celui suivi par la doctrine actuelle, qui s'approche d'ailleurs de la jurisprudence du Tribunal fédéral.

Selon l'art. 26 al. 1 let. a LIFD, les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail sont déductibles jusqu'à concurrence de 3'000 fr. Dans ce cadre, le Département fédéral des finances a publié l'ordonnance du 10 février 1993 sur les frais professionnels. Selon son art. 5 al. 1, le contribuable qui utilise les transports publics entre son domicile et son lieu de travail peut déduire ses dépenses effectives. S'il n'existe pas de transports publics ou si l'on ne peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il les utilise, ce dernier peut déduire les frais d'utilisation d'un véhicule privé d'après les forfaits de l'art. 3 de l'ordonnance (art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels). Dans cette deuxième hypothèse, le contribuable se déplaçant à vélo peut déduire 700 fr. par an (Annexe 2 de l'ordonnance sur les frais professionnels).

Le raisonnement de l'administration fiscale zurichoïse selon lequel le cumul des déductions des transports publics et véhicules privés est exclu ne peut être accepté. L'art 26 al. 1 let. a LIFD mentionne les frais de déplacement nécessaires, et laisse ouvert la manière dont le parcours professionnel doit être effectué. Il n'appartient de toute façon pas au droit fiscal d'édicter des règles à ce sujet. Selon l'ordonnance sur les frais professionnels, il existe une préférence pour les transports publics dans la mesure où les coûts du véhicule privé ne peuvent être déduits qu'à la condition qu'il n'existe pas de transport public adéquat, sans pour autant prévoir que le parcours professionnel doive se faire exclusivement par transport public ou véhicule privé.

De surcroît, la réalité révèle que les parcours professionnels sont de plus en plus longs et qu'un «*split*» entre transport public et véhicule privé peut être la manière la plus adéquate pour le contribuable de se rendre à son travail. Cette restriction du «*split*» ne serait d'ailleurs pas souhaitable puisqu'elle dissuaderait le contribuable d'utiliser le parcours le plus court.

L'administration fiscale zurichoise a également tort lorsqu'elle prétend que le contribuable aurait pu se rendre à l'arrêt de bus à pied, puis prendre le bus jusqu'à la gare plutôt que d'effectuer ce trajet à vélo. D'une part, cela allongerait son parcours de huit minutes par trajet. D'autre part, le temps du trajet n'est pas le seul facteur décisif. Le contribuable gère sa vie professionnelle de manière économique et écologique. En évitant le bus, il contribue à désengorger les transports publics aux heures de pointe. Le Tribunal fédéral admet ainsi le cumul des déductions en l'espèce, mais précise que la situation pourrait être différente si l'arrêt de bus se trouvait au pied du domicile du contribuable.

### *3. Commentaire*

Cet arrêt est réjouissant puisqu'il analyse la finalité de la déduction de frais de déplacement en vue de permettre une utilisation rationnelle de moyens de transport. La solution retenue procède du bon sens au détriment d'une position dogmatique adoptée par l'autorité inférieure, ce qui est réjouissant.

## **ATF 143 II 685 du 24 octobre 2017 [Notion de cotisations de membres versées à une association] (Thierry De Mitri)**

### *1. Faits*

Deux associations dentaires, l'Association suisse des laboratoires dentaires et la Fédération suisse des techniciens dentistes ont conclu en 2003 une convention collective de travail (CCT). Ces deux associations sont membres d'une association faîtière dont le but est l'exécution de la convention collective de travail (CCT) conclue. Cette dernière association joue le rôle de commission paritaire. Les deux seuls membres de l'association faîtière sont les deux associations dentaires.

L'association faîtière prélève, en l'application de la CCT, des contributions ou des frais d'exécution pour couvrir les dépenses pour la mise en œuvre de la CCT. Ces montants sont versés de manière paritaire par les employés et les employeurs affiliés aux deux associations professionnelles. Par la suite, le champ d'application de la CCT est

étendu par le Conseil fédéral à des personnes non-membres des deux associations dentaires. Ces dernières personnes versent de ce fait également des cotisations à l'association faîtière.

Les autorités fiscales cantonales zurichoises estiment que les prestations perçues par l'association faîtière constituent un bénéfice imposable non couvert par l'art. 66 al. 1 LIFD qui exonère les cotisations versées par les membres d'une association.

L'association faîtière dépose un recours en matière de droit public.

La question qui se pose pour le Tribunal fédéral est celle de savoir si les contributions pouvaient être qualifiées de cotisations versées à une association par ses membres au sens de l'art. 66 al. 1 LIFD qui prévoit une exonération des cotisations en matière d'impôt sur le bénéfice.

## *2. Droit et commentaire*

En vertu de l'art. 66 al. 1 LIFD (et de l'art. 26 LHID), les cotisations versées aux associations par leurs membres et les apports à la fortune des fondations ne font pas partie du bénéfice imposable.

Selon le Tribunal fédéral, la qualification d'élément non imposable des cotisations versées par les membres en faveur d'une association constitue en quelque sorte la contrepartie de l'absence d'imposition des apports en capital au sein des sociétés de capitaux, comme cela découle de l'art. 60 let. a LIFD. À l'instar des sociétés de capitaux, les cotisations constituent des moyens mis à la disposition de l'association permettant à cette dernière d'exercer son activité. Même s'il ne s'agit pas à proprement parler d'apport en capital, ces contributions versées par les membres de l'association permettent à cette dernière de couvrir les dépenses courantes. Compte tenu des similitudes avec l'apport en capital, il convient de traiter ces cotisations de manière similaire et sur un pied d'égalité.

Les cotisations constituent des prestations appréciables en argent versées par les membres dans l'intérêt de tous les membres en vue de la réalisation de l'objectif de l'association. À l'inverse, les bénéfices générés par l'association ne représentant pas des cotisations constituent des revenus imposables. Il en va de même des cotisations dont la justification provient d'une contrepartie effectuée par l'association ou qui permettent la promotion d'intérêts personnels d'un membre de l'association. Dans ce cas, on n'est pas en présence d'une cotisation exonérée de l'impôt sur le bénéfice.

L'exonération des cotisations ou autres montants similaires perçus par l'association suppose la réalisation des trois conditions cumulatives suivantes: (i) l'obligation d'effectuer des versements est prévue par les

statuts de l'association, (ii) le paiement est effectué en principe par les membres de l'association ainsi que par toutes les personnes obligées de faire le paiement et (iii) les montants versés ne sont pas fondés ni sur une contrepartie de l'association ni pour promouvoir les intérêts personnels du membre. Selon le Tribunal fédéral, le fait que la prestation soit payée par des non-membres de l'association n'est pas déterminant si les conditions précitées sont réalisées.

Par la suite, le Tribunal fédéral mobilise les instruments classiques de l'interprétation de la loi compte tenu du désaccord des parties sur certaines notions de l'art. 66 al. 1 LIFD.

Les instances inférieures s'en tiennent à la lettre de la loi et excluent l'absence d'imposition au sens de l'art. 66 al. 1 LIFD pour les cotisations versées par les non-membres. De son côté, la recourante reproche à cette appréciation une approche trop formaliste qui ne tient pas compte des spécificités du cas d'espèce.

Selon le Tribunal fédéral, si l'ordre juridique a besoin d'une certaine unité, les termes tirés du droit civil dans le contexte du droit fiscal ne doivent pas être compris uniquement dans son acception civile mais doivent tenir compte du contexte particulier du droit fiscal.

Dans le cas d'espèce, le but de l'association n'est pas de nature économique et vise à contrôler le respect de la CCT. La poursuite de ce but est dans l'intérêt de tous les membres des deux associations dentaires ainsi que des employés non-membres soumis à la CCT. De plus, les directives du SECO prévoient qu'une commission paritaire doit être organisée sous la forme d'une association et que les employés et les employeurs sont tenus de verser les cotisations directement à la commission paritaire sans pouvoir faire transiter les prestations par les associations dont certains employés ne sont même pas membres. Ce versement direct permet du reste un meilleur contrôle de la bonne utilisation des fonds.

Ces circonstances particulières doivent être prises en compte. Les prestations versées qui constituent bien des cotisations «indirectes» de membres sont compatibles avec une interprétation littérale de l'art. 66 al. 1 LIFD qui vise, entre autres conditions, à n'imposer que le revenu perçu par l'association mais non les fonds mis à disposition.

De ce fait, notre Haute Cour estime que la seule appartenance à l'association sous l'angle du droit civil n'est pas déterminante pour l'admissibilité des paiements en tant que cotisations versées à l'association faitière. Ce qui est décisif, c'est que les contributions ne soient pas des revenus perçus par l'association elle-même mais de l'argent provenant de membres (de fait) afin que l'objectif de l'association puisse être convenablement poursuivi. Au sens de la disposition légale

précitée, il convient d'admettre que les non-membres des deux associations dentaires doivent être considérés comme des membres indirects contribuant de la même façon à l'association faîtière. La notion de membre est une notion plus large en droit fiscal, dans le contexte de l'art. 66 al. 1 LIFD, que le concept admis en droit civil.

Enfin, le Tribunal fédéral qui examine la troisième condition constate que les contributions n'ont pas le caractère d'une contrepartie de services reçus ou pour la promotion d'intérêts personnels. Le but de l'association faîtière est la mise en œuvre et le respect de la CCT dans l'intérêt de tous les employeurs et employés travaillant dans la profession dentaire. S'agissant d'une tâche typique d'une association et non d'une activité économique, les contributions perçues par l'association faîtière ne doivent pas être considérées comme du bénéfice imposable.

Cet arrêt doit être approuvé dans son ensemble. Il permet de clarifier les conditions permettant de qualifier la notion de cotisations non imposables au sens de l'art. 66 al. 1 LIFD. Il permet également de circonscrire le concept de membres, concept bien plus large en droit fiscal que dans son acception en droit civil. Il peut ainsi englober des personnes qui ne sont pas formellement membres de l'association, mais qui contribuent par des versements, sans contre-prestation et sans intérêts personnels, à couvrir les charges courantes de l'association.

Néanmoins, compte tenu des spécificités de ce cas (notamment par les contraintes imposées par les directives du SECO en matière de CCT), il ne semble pas qu'il faille donner une portée trop importante à cet arrêt.

**TF 2C\_168/2017 du 26 octobre 2017 = RDAF 2018 II 182**  
**[Impôt sur le revenu, transposition, évvasion fiscale]**  
**(Susanne Schreiber)**

*1. Faits*

Le contribuable C.D, actionnaire unique de la société F. AG sise dans le canton de Schwyz, a vendu 50% de sa participation à la société holding E. AG, également sise dans le canton de Schwyz et détenue à 100% par le fils du précité, A.D.

Au titre de prix d'achat, le contribuable s'est vu transférer une créance sans intérêts ni garantie d'un montant équivalant à la valeur vénale de la participation. C.D. a par la suite cédé la moitié de sa créance, par acte de donation, à son fils A.D. Selon l'administration fiscale cantonale de Schwyz, un tel état de fait remplit prima facie les conditions d'une transposition au sens de l'art. 20a al. 1 let. b LIFD.

## 2. Droit

Dans son arrêt du 26 octobre 2017, le Tribunal fédéral rejette dans un premier temps l'idée selon laquelle les conditions d'une transposition étaient remplies. En effet, le fils, en tant que cessionnaire de la créance, ne pouvait être qualifié de vendeur au sens de l'art. 20a al. 1 let. b LIFD<sup>70</sup>. Toutefois, les conditions d'une évasion fiscale étaient, quant à elles, remplies dans le cas d'espèce<sup>71</sup>. L'état de fait se substituait en conséquence à la forme juridique abusive choisie par les parties et permettait ainsi de remplir les conditions de la transposition. Par conséquent la décision de taxation de l'administration fiscale cantonale de Schwyz était confirmée<sup>72</sup>.

## 3. Commentaire

Dans la procédure, seule la décision de l'AFC relative à l'impôt fédéral direct, confirmée par le Tribunal administratif de Schwyz, faisait l'objet d'un recours, soit celle en lien avec l'applicabilité des conditions de la transposition à A.D. Le Tribunal fédéral a également rejeté l'existence d'une transposition, puisqu'il n'y avait pas d'identité entre le vendeur (C.D.) et la personne qui contrôlait la société acquéreuse (E. AG).

Le Tribunal fédéral constate à juste titre<sup>73</sup> que l'AFC ne peut opérer une interprétation économique de la norme relative à la transposition<sup>74</sup> et qu'une évasion fiscale ne peut mener à une interprétation différente de la norme juridique.

S'agissant de la conception selon laquelle un état de fait remplissant les conditions de la transposition ne peut se voir appliquer la théorie de l'évasion fiscale, puisque la situation est dorénavant réglée par le législateur<sup>75</sup>.

---

<sup>70</sup> Arrêt commenté, consid. 3.2.

<sup>71</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.3.

<sup>72</sup> Cf. arrêt commenté, consid. 5.

<sup>73</sup> Arrêt commenté, consid. 3.2.

<sup>74</sup> Voir en ce sens RENÉ MATTEOTTI, Le point sur le droit fiscal, RSJ 2018, p. 273 ss., p. 276, en référence à une transaction abusive qui, d'un point de vue économique, peut être considérée comme une transposition.

<sup>75</sup> Voir LAURENCE CORNU, Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique, Zurich 2014, p. 424 et 436; cf. STEFAN FUCHS, Der Vorbehalt der Steuerumgehung, wenn eine Unternehmensnachfolge weder eine Transponierung noch eine indirekte Teilliquidation auslöst, in: FSfR 4/2018, p. 252 ss., p. 269 et les références citées et p. 278; PETER LOCHER, Abschied von der Steuerumgehung, Archives 4/87, 2018, p. 159 ss., p.173, qui ne partagent pas cet avis mais estiment qu'il y a lieu de retenir l'existence d'une lacune improprement dite (FUCHS), qui doit être examinée plus strictement à l'aune de l'interdiction de l'abus de droit (LOCHER).

L'évasion fiscale est toutefois retenue dans le cas d'espèce car la situation intègre un mélange de donation et d'achat plutôt qu'une vente normale qui ne constituerait pas une forme juridique insolite. Ce mélange permet ainsi à A.D. d'effectuer des prélèvements de E. AG, non-imposés, à hauteur du montant du prêt.

Le Tribunal fédéral considère qu'un prêt qui ne produit pas d'intérêt et qui ne bénéficie pas de garantie ou d'amortissement est constitutif d'une simulation en faveur de A.D. dans la mesure où il ne correspond pas aux conditions auxquelles un tiers indépendant aurait accordé ce prêt.

Le second critère relatif à l'intention de l'évasion fiscale est retenu par le Tribunal fédéral, alors qu'il avait été rejeté par l'instance précédente<sup>76</sup>, puisqu'il suffisait que d'autres motifs d'économie d'impôt ne jouent pas un rôle déterminant. Les exigences relatives à la preuve de l'intention sont ici trop basses<sup>77</sup>.

En l'espèce, 11 mois se sont écoulés entre la vente des actions et l'octroi du prêt. D'autre part on ne peut ignorer que le prêt sans intérêt et une demande antérieure de ruling relative à la donation des actions témoignent d'une structure d'optimisation fiscale de la transaction et qu'aucune justification non-fiscale convaincante n'a été fournie.

Il est intéressant de relever que le Tribunal fédéral fonde l'économie d'impôt effective sur la liquidation partielle indirecte évitée (transfert d'au moins 20% des actions d'une société issues de la fortune privée de C.D. dans la fortune commerciale de E.AG), puisque A.D. a reçu le prêt sous la forme d'une donation et que E. AG ne doit payer ni intérêts ni amortissement sur celui-ci, et n'a ainsi pas besoin de recevoir de distribution de F. AG.

C'est précisément de cette manière que ZUCKSCHWERDT et MEUTER décrivent les conditions de la liquidation partielle indirecte (IV A) ou de l'évasion fiscale (IV B) telles qu'elles sont données dans le cas de prêts entre acheteur et vendeur (non rémunérés, longue période d'amortissement)<sup>78</sup>.

À notre sens et compte tenu de la clarté de la loi, cette situation ne peut en réalité pas être considérée comme une liquidation partielle indirecte en raison de l'absence de retrait substantiel de la société cible, mais peut éventuellement être taxée au titre d'une évasion fiscale – comme c'est le cas en l'espèce<sup>79</sup>.

---

<sup>76</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.1.

<sup>77</sup> FUCHS, FSIR 2018, p. 252 ss., p. 282, qui considère qu'il n'y a pas d'intention d'évasion dans le cas présent.

<sup>78</sup> CHRISTOPH ZUCKSCHWERDT / HANS ULRICH MEUTER, Praxis zur indirekten Teilliquidation – Kein Fall für die Gerichte, in: ZStP 4/2017, p. 280 ss.

<sup>79</sup> Cf. SUSANNE SCHREIBER / DANIEL BADER / CYRILL DIEFENBACHER / MICHAEL SCHNEIDER, Praxis zur indirekten Teilliquidation – Eine Standortbestimmung, in: ZStP, en cours de publication. 4/2018 – Zürcher Steuerpraxis.

En termes de montant, la différence entre le prêt à recevoir (environ 1'550'000 fr.) et la valeur nominale correspondante à la participation (625'000 fr.) a finalement été taxée comme rendement de la fortune imposable (925'000 fr.) et soumise à l'imposition partielle. Il est important de constater qu'elle aurait été la forme juridique alternative non-évasive, car suivant l'une ou l'autre fiction, l'imposition est rattachée à C.D. (vendeur, liquidation partielle indirecte épargnée) ou à A.D. (acheteur, acquisition de la créance de prêt donnée)<sup>80</sup>.

## **TF 2C\_582/2017 du 23 février 2018 [Déductions octroyées pour des personnes soutenues résidant à l'étranger] (Thierry Bornick)**

### *1. Faits*

Les époux X. font valoir, entre 2005 et 2009, des déductions relatives à l'entretien de six membres de la famille de M<sup>me</sup> X. qui résident au Pérou. Par ailleurs 4 d'entre elles étant handicapées, ils requièrent donc également la déduction des frais provoqués par la maladie et les accidents (art. 33 al. 1 let. h LIFD), ainsi que celle des frais liés à un handicap (art. 33 al. 1 let. h LIFD). Ils fournissent à l'attention des autorités de taxation, au titre de preuve, des «chèques à court terme» qui indiquent comme destinataire la mère de M<sup>me</sup> X. Les autorités cantonales considèrent que les chèques produits ne constituent pas une preuve de versement de contributions d'entretien et n'accordent pas les déductions sollicitées. Subséquemment, l'administration fiscale cantonale ouvre une procédure pour tentative de soustraction d'impôts à l'encontre des époux, les chèques produits à l'appui de nombreuses déductions ayant été sujets à caution. M. et M<sup>me</sup> X. estiment que les autres preuves qu'ils ont fournies – constituées notamment de témoignages – suffisent à démontrer que les déductions devaient leur être accordées. Les époux X. recourent au Tribunal fédéral en se plaignant d'arbitraire dans l'établissement des faits et dans l'appréciation des preuves par les autorités cantonales.

### *2. Droit et commentaire*

Dans ce jugement, le Tribunal fédéral s'attelle à déterminer si les preuves ont été correctement appréciées par la Cour de justice genevoise. Le Tribunal fédéral rappelle qu'il appartient au contribuable de prouver les faits diminuant ou supprimant sa dette fiscale, et qu'il lui incombe donc d'établir la situation d'indigence de la personne soute-

---

<sup>80</sup> Cf. l'argument pertinent sur ce point de FUCHS, FSfR 2018, p. 252 ss., p. 279.

nue et de prouver également le soutien apporté<sup>81</sup>. Il se réfère en outre à sa jurisprudence constante, d'après laquelle de telles preuves sont soumises à des conditions particulièrement strictes lorsque la personne bénéficiaire ne réside pas en Suisse<sup>82</sup>. Après un examen des preuves fournies par les recourants ainsi que du traitement de celles-ci par la Cour de justice, le Tribunal fédéral confirme le jugement de l'instance précédente. Il juge notamment que la remise de simples reçus dont la date d'établissement est incertaine peut sans arbitraire être qualifiée d'insuffisante. Il relève également que les problèmes sécuritaires existant au Pérou n'empêchaient pas la présentation de moyens de preuves supplémentaires, et que les recourants sont «*difficilement crédibles*» lorsqu'ils allèguent avoir effectué des paiements de 25'000 à 30'000 fr. en mettant des billets de 100 fr. dans une enveloppe, et en chargeant parfois une connaissance de remettre celle-ci à la mère de la contribuable sans communiquer son contenu au convoyeur<sup>83</sup>.

Au vu de la faiblesse des preuves fournies par les contribuables, c'est à juste titre que le Tribunal fédéral leur refuse les déductions litigieuses. Bien que ce jugement ne soit aucunement révolutionnaire, il conserve toutefois le mérite d'adresser une piqure de rappel pour les praticiens quant à la nécessité de fournir toute preuve avec une grande vigilance. Cet arrêt rappelle qu'un écart à cette ligne de conduite peut conduire non seulement au refus de déductions demandées, mais peut aussi déboucher sur des poursuites pénales – non traitées par le Tribunal dans ce jugement.

## **TF 2C\_808/2017 du 29 mai 2018 [Provision pour futurs mandats de recherche et développement] (Delphine Yerly)**

### *1. Faits*

Le couple X, avocats à titre indépendant au barreau de Genève, souhaite, pour l'année fiscale 2011, faire valoir, en déduction de leur revenu d'activité lucrative indépendante, une provision de l'ordre de 1'000'000 fr. pour futurs mandats de recherche et de développement. À la suite de la demande de renseignement de l'administration fiscale genevoise du 2 février 2014 sur la nature de la provision en question, les contribuables ont précisé que cette dernière était relative à des travaux d'informatique visant à l'automatisation de diverses écritures,

---

<sup>81</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2 et références citées.

<sup>82</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2; arrêt du TF 2C\_878/2012 du 7 décembre 2012, consid. 2.1; arrêt du TF 2C\_524/2010 du 16 décembre 2010, consid. 2.4; arrêt du TF 2C\_421/2010 du 2 novembre 2010, consid. 2.1.

<sup>83</sup> Arrêt commenté, consid. 5.4.3.

notamment judiciaires, telles que le traitement dactylographique de dossiers de mainlevée provisoire ainsi que des modèles automatisés de mémoire de mainlevée provisoire. Par ailleurs, les époux X ont également spécifié, qu'au moment de la comptabilisation de cette provision en 2011, ils n'avaient ni élaboré un cahier des charges ni sollicité d'estimation de tiers.

## 2. *Droit et commentaire*

Pour mieux comprendre la nature ambiguë de cette «provision» pour futurs travaux de R&D, il nous faut tout d'abord comprendre comment cette dernière fut introduite dans le droit fédéral. Alors qu'elle n'existait jusqu'alors pas dans l'arrêté fédéral du 9 décembre 1940 concernant l'impôt fédéral direct<sup>84</sup> et n'était pas prévue dans le Message de la loi d'harmonisation de 1983<sup>85</sup>, la provision pour futurs mandats de recherche et développement fut proposée par le Conseil des États le 6 décembre 1988<sup>86</sup> en réaction à la volonté du Conseil national d'introduire à l'art. 29 al. 1 let. d LIFD une provision pour les réorganisations et les restructurations des entreprises en difficultés<sup>87</sup>. Cette proposition émanant de la chambre basse fut jugée, par son homologue de la chambre haute, trop vague dans sa formulation et non conforme avec la notion de provision<sup>88</sup>. En effet, les sénateurs jugèrent, en raison de l'existence de la loi fédérale sur la constitution de réserves de crise bénéficiant d'allègements fiscaux<sup>89</sup>, qu'il s'agissait là d'introduire, d'une part, une mesure supplémentaire de politique structurelle dans le droit fiscal qui n'était pas nécessaire et que, d'autre part, cette adjonc-

---

<sup>84</sup> Arrêt commenté, consid. 4.1.

<sup>85</sup> Message du Conseil fédéral concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral direct du 22 mai 1983, FF 1983 III 1, p. 177 et 178.

<sup>86</sup> Intervention de M. Reichmuth concernant l'objet 83.043 «Harmonisation fiscales, Lois» lors de la 6<sup>e</sup> séance du Conseil des États du 6 décembre 1988 de la session d'hiver, BOCE 1988 IV, p. 817.

<sup>87</sup> Intervention de M. Reichling concernant l'objet 83.043 «Harmonisation fiscales, Lois» lors de la 11<sup>e</sup> séance du Conseil national du 16 décembre 1987 de la session d'hiver, BOCN 1987 IV, p. 1797.

<sup>88</sup> Intervention de M. Stich concernant l'objet 83.043 «Harmonisation fiscales, Lois» lors de la 11<sup>e</sup> séance du Conseil national du 16 décembre 1987 de la session d'hiver, BOCN 1987 IV, p. 1797; intervention de M. Reichmuth concernant l'objet 83.043 «Harmonisation fiscales, Lois» lors de la 6<sup>e</sup> séance du Conseil des États du 6 décembre 1988 de la session d'hiver, BOCE 1988 IV, p. 817; intervention de M. Villiger concernant l'objet 83.043 «Harmonisation fiscales, Lois» lors de la 6<sup>e</sup> séance du Conseil des États du 6 décembre 1988 de la session d'hiver, BOCE 1988 IV, p. 818; CONFÉRENCE DES FONCTIONNAIRES FISCAUX D'ÉTAT/COMMISSION D'HARMONISATION FISCALE, Harmonisation et fiscalité de l'entreprise, Berne 1995, p. 168 (cité: CONFÉRENCE DES FONCTIONNAIRES FISCAUX, Harmonisation).

<sup>89</sup> Loi fédérale sur la constitution de réserves de crise bénéficiant d'allègements fiscaux du 20 décembre 1985, RS 823.33, abrogée le 1<sup>er</sup> janvier 2016.

tion constituait, sur le plan comptable, avant tout une réserve et non pas une provision<sup>90</sup>. Comme la seule divergence concernant l'art. 29 LIFD portait sur cette provision pour la réorganisation et la restructuration d'entreprise<sup>91</sup>, le Conseil national se rallia à la proposition du Conseil des États en supprimant définitivement la provision pour restructuration pour la remplacer par la provision pour futurs mandats de recherche et développement<sup>92</sup> lors de sa séance du 7 juin 1989<sup>93</sup>.

Il fut clairement établi durant les débats parlementaires que cette provision pour futurs mandats de recherche et développement ne constituait pas une provision à proprement dite mais une réserve ouverte fiscalement privilégiée<sup>94</sup>. Cet instrument inspiré de l'art. 36 de la loi d'impôt bernoise du 4 septembre 1964<sup>95</sup>, viole non seulement le droit comptable puisqu'une telle provision ne résulte pas de faits passés<sup>96</sup>, mais enfreint également deux dispositions de droit fiscal étant donné qu'elle ne se justifie, d'une part, pas commercialement<sup>97</sup> et qu'elle contrevient, d'autre part, au principe de périodicité<sup>98</sup>, principe

---

<sup>90</sup> Intervention de M. Reichmuth concernant l'objet 83.043 «Harmonisation fiscales, Lois» lors de la 6<sup>e</sup> séance du Conseil des États du 6 décembre 1988 de la session d'hiver, BOCE 1988 IV, p. 817; intervention de M. Villiger concernant l'objet 83.043 «Harmonisation fiscales, Lois» lors de la 6<sup>e</sup> séance du Conseil des États du 6 décembre 1988 de la session d'hiver, BOCE 1988 IV, p. 818; CONFÉRENCE DES FONCTIONNAIRES FISCAUX, Harmonisation, p. 168.

<sup>91</sup> CONFÉRENCE DES FONCTIONNAIRES FISCAUX, Harmonisation, p. 168; intervention de M. Reichling concernant l'objet 83.043 «Harmonisation fiscales, Lois» lors de la 3<sup>e</sup> séance du Conseil national du 7 juin 1989 de la session d'été, BOCN 1989 III, p. 734.

<sup>92</sup> Art. 29 al. 1 let. d LIFD et art. 63 al. 1 let. d LIFD.

<sup>93</sup> BOCN 1989 III, p. 734.

<sup>94</sup> CONFÉRENCE DES FONCTIONNAIRES FISCAUX, Harmonisation, p. 168; intervention de M. Salvini concernant l'objet 83.043 «Harmonisation fiscales, Lois» lors de la 3<sup>e</sup> séance du Conseil national du 7 juin 1989 de la session d'été, BOCN 1989 III, p. 734; intervention de M. Stich concernant l'objet 83.043 «Harmonisation fiscales, Lois» lors de la 3<sup>e</sup> séance du Conseil national du 7 juin 1989 de la session d'été, BOCN 1989 III, p. 734; intervention de M. Stich concernant l'objet 83.043 «Harmonisation fiscales, Lois» lors de la 6<sup>e</sup> séance du Conseil des États du 6 décembre 1988 de la session d'hiver, BOCE 1988 IV, p. 819.

<sup>95</sup> Arrêt commenté, consid. 4.1; ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS, Die steuerliche Behandlung der Aufwendungen für die industrielle Forschung in der Schweiz, Archives 34, p. 241-244, p. 242: cette provision était doublement restreinte, d'une part dans son montant (10% des bénéfices moyens de la période mais au maximum 10% des fonds propres ou du capital et des réserves ouvertes) et, d'autre part, dans sa définition du mandat de recherche. En effet, la provision était ouverte uniquement aux travaux de recherche effectifs ou à venir mais pas aux simples dépenses de développement et autres frais similaires.

<sup>96</sup> Art. 959 al. 5 CO et art. 960<sup>e</sup> al. 2 CO.

<sup>97</sup> Art. 58 al. 1 let. b, 2<sup>e</sup> tiret LIFD; PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 7<sup>e</sup> éd., Zurich 2016, p. 313 et 314 (cité: LOCHER, System des Steuerrecht).

<sup>98</sup> LOCHER, System des Steuerrecht, p. 313 et 314; OBERSON, § 2 N 288 p. 175; YERSIN DANIELLE, L'impôt sur le revenu – Etendue et limites de l'harmonisation, Archives 61, p. 295-308, p. 299; intervention de M. Stich concernant l'objet 83.043 «Harmonisation fiscales, Lois» lors de la 3<sup>e</sup> séance du Conseil national du 7 juin 1989 de la session d'été, BOCN 1989 III, p. 734; intervention de M. Stich concernant l'objet 83.043 «Harmonisation fiscales, Lois» lors de la 6<sup>e</sup> séance du Conseil des États du 6 décembre 1988 de la session d'hiver, BOCE 1988 IV, p. 819.

selon lequel seuls les charges dont l'origine débute durant la période de calcul sont admises.

Une provision s'avère justifiée commercialement lorsqu'elle est l'expression d'un risque que le résultat, au moment du bouclage des comptes, ne soit pas conforme à la réalité et laisse apparaître une perte ultérieurement<sup>99</sup>. Partant, elle ne constitue pas un élément imposable du bénéfice<sup>100</sup>. Ainsi, pour qu'une provision soit admise fiscalement, il faut que les faits qui causent le risque de perte se soient produits lors de l'exercice clos pendant la période de calcul et que celui-ci soit certain ou quasi certain sans être nécessairement définitif<sup>101</sup>. Par conséquent, la provision pour futurs mandats de recherche et développement n'étant pas justifiée par l'existence d'un événement passé, connu lors du bouclage des comptes, qui pourrait conduire à une perte d'avantages économiques pour l'entreprise lors d'exercices futurs, elle n'est donc pas justifiée par l'usage commerciale<sup>102</sup>. Toutefois, cette entorse au principe de périodicité reste unique et exhaustive<sup>103</sup>. On ne peut dès lors pas s'appuyer sur cette dernière pour admettre des provisions qui ne seraient pas justifiées par l'usage commercial.

Par ailleurs, les provisions constituées en vue d'une utilisation future, pour faire face, par exemple, à des charges futures que l'entreprise devra supporter en raison de son activité, sont fiscalement considérées comme des réserves, à savoir des fonds propres qui *de facto* ne peuvent être déduits du bénéfice imposable<sup>104</sup>. Là encore, la provision pour futurs mandats de recherche et développement, en faisant porter sur la période fiscale en cours des charges futures nécessaires à son activité, s'avère être dans les faits une réserve pour charges futures et non une provision<sup>105</sup>. Bien que la

---

<sup>99</sup> OBERSON, § 2 N 288 p. 175.

<sup>100</sup> Arrêt de la Chambre administrative de la Cours de justice genevoise ATA/158/2010 du 9 mars 2010.

<sup>101</sup> ATF 137 II 353, consid. 6.1; arrêt du TF 2C\_392/2009 du 23 août 2010, consid. 2.1; OBERSON, § 2 N 288 p. 175.

<sup>102</sup> THIERRY OBRIST, Swiss branch report, in International Fiscal Association (édit.), Tax incentives on research and development, Cahier de droit fiscal international Vol. 100a, Rotterdam 2015, p. 727 et 733 (cité: OBRIST, R&D); OBERSON, § 7 N 294 p. 176-177; Message du Conseil fédéral concernant la réforme de l'imposition du 26 mars 1997, FF 1997 II 1058, p. 1063.

<sup>103</sup> Message du Conseil fédéral concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral direct du 22 mai 1983, FF 1983 III 1, p. 177 et 178; DANON ROBERT, in Noël/Aubry Girardin (édit.), Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, Art. 63 LIFD N 37 (cité: CR-Danon, Art. 63 LIFD N X).

<sup>104</sup> JEAN-MARC RIVIER, La fiscalité de l'entreprise constituée sous la forme de société anonyme, Lausanne 1994, p.230 (cité: RIVIER).

<sup>105</sup> MARKUS REICH/MARINA ZÜGER/PHILIPP BETSCHAT, in Zweifel/Beusch (édits.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, Art. 29 LIFD N 39.

doctrine<sup>106</sup> soit unanime sur le fait que la provision pour les futurs mandats de recherche et développement soit contrairement à son intitulé non pas une provision mais en réalité une réserve, elle doit, toutefois, en droit comptable suisse, être enregistrée comme une provision au sens de l'art. 960e al. 3 ch. 4 CO<sup>107</sup>, soit une provision visant à «assurer la prospérité de l'entreprise à long terme». Partant, il s'agit d'une réserve latente arbitraire<sup>108</sup>, formée de la différence entre sa valeur comptable et sa valeur maximale légale. Par ailleurs, en qualifiant cette réserve de provision, le législateur octroie un potentiel allégement fiscal également en matière d'impôt sur le capital. En effet, si fiscalement cette dernière était considérée comme une réserve, elle augmenterait le capital imposable<sup>109</sup>.

Dès lors, la provision pour futurs mandats de recherche et développement doit être considérée comme une incitation fiscale à la dépense en R&D destinée aux PME<sup>110</sup> qui ne s'avère guère efficace, particulièrement pour les grandes entreprises<sup>111</sup> et pour les entreprises qui ne génèrent pas un bénéfice suffisant telles que les jeunes entreprises innovantes<sup>112</sup>.

Bien qu'il ne soit pas nécessaire que le futur mandat de recherche et développement soit attribué au moment de sa constitution, il doit tout de même être confié dans un délai raisonnable à un tiers soit plus précisément, à un «*technicum*», à un institut spécialisé de l'économie privée ou à d'autres entreprises aux fins, notamment, de fabriquer des

---

<sup>106</sup> Par exemple: PETER BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Zurich 2014, N 1072; GURTNER PETER, Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer, in Archives 61, p. 355-371, p. 367; VON AH JULIA, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zurich 2011, N 122.

<sup>107</sup> JÜRIG ALTROFER/FABIAN DUSS/MICHAEL FELBER, Abweichende Bilanzvorschriften, in Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler (édits.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht – veb.ch Praxis-kommentar, Zurich 2014, p. 940, N 72 (cité: ALTROFER/DUSS/FELBER, Abweichende Bilanzvorschriften); NICOLAS ROUILLER/ MARC BAUEN/ROBERT BERNET/COLETTE LASSERE ROUILLER, La société anonyme suisse, Zurich 2017, p. 276; OBRIST, R&D, p. 727 et 733; CR-DANON, Art. 63 LIFD N 37.

<sup>108</sup> MANUEL SUISSE D'AUDIT, Tenue de la comptabilité et présentation des comptes, Zurich 2014, IV.2.31, p. 245(cité: MANUEL SUISSE D'AUDIT, Présentation des comptes).

<sup>109</sup> Art. 29 al. 2 LHID.

<sup>110</sup> Intervention de M. Villiger concernant l'objet 83.043 «Harmonisation fiscales, Lois» lors de la 6<sup>e</sup> séance du Conseil des Etats du 6 décembre 1988 de la session d'hiver, BOCE 1988 IV, p. 818; PIERRE-MARIE GLAUSER, IFRS et droit fiscal Les normes true and fair et le principe de détermination en droit fiscal suisse actuel, in Archives 74, p. 529-583, p. 570; OBRIST, R&D, p. 732; LOCHER, System des Steuerrecht, p. 314.

<sup>111</sup> PETER LOCHER, Kommentar zum DBG – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer I. Teil – Art. 1-48 DBG, Bâle 2001, Art. 29 LIFD N 43 (cité: LOCHER, Kommentar zum DBG).

<sup>112</sup> Pour en savoir plus sur les possibilités offertes à l'étranger voir ALTROFER/DUSS/FELBER, Abweichende Bilanzvorschriften, p. 940, N 72.

prototypes ou d'acquérir des brevets<sup>113</sup>. Aucun délai général ne pouvant être posé, chaque cas de figure doit être évalué de manière individuelle<sup>114</sup>. De plus, le fait de devoir confier l'exécution des travaux de recherche et développement à des tiers exclut la création d'une provision pour ceux menés par le contribuable lui-même<sup>115</sup>. En revanche si la R&D est exécutée par une entreprise interne au groupe qui a sa propre personnalité juridique, cette dernière est considérée comme un tiers au regard de la mesure<sup>116</sup>.

Étant donné que la provision pour futurs mandats de recherche et développement vise à réduire la charge fiscale du contribuable, c'est à ce dernier que revient la tâche de prouver l'existence du mandat à un tiers, de décrire le concept de recherche et développement qui lui est confié et de présenter le calendrier dans lequel s'inscrit la réalisation du projet de recherche en cause ainsi que ses coûts prévisibles<sup>117</sup>. Partant, le contribuable doit démontrer, d'une part, que le mandat est confié à un tiers capable d'effectuer des travaux de R&D, c'est-à-dire une entreprise spécialisée dans la recherche de pointe capable de mener des recherches fondamentales ou appliquées, voire de développement dans ce secteur, et, d'autre part, que ces travaux concernent bien la R&D qu'entend favoriser le législateur<sup>118</sup>. Selon Rivier<sup>119</sup>, la recherche et le développement comprend trois catégories d'activités, la recherche fondamentale<sup>120</sup>, la recherche appliquée<sup>121</sup> et le développement<sup>122</sup>. Pour sa part, le manuel suisse d'audit distingue les frais de recherche, à passer en charges, des frais de développement, à porter au bilan<sup>123</sup>. Ainsi, les frais de recherche fondamentale et appliquée, soit les frais engagés

---

<sup>113</sup> Intervention de M. Villiger concernant l'objet 83.043 «Harmonisation fiscales, Lois» lors de la 6e séance du Conseil des États du 6 décembre 1988 de la session d'hiver, BOCE 1988 IV, p. 818.

<sup>114</sup> CR- DANON, Art. 63 LIFD N 38.

<sup>115</sup> OBRIST, R&D, p. 733; CR- DANON, Art. 63 LIFD N 39.

<sup>116</sup> Conférence des fonctionnaires fiscaux, Harmonisation, p. 169.

<sup>117</sup> Arrêt commenté, consid. 4.1; LOCHER, Kommentar zum DBG, Art. 29 LIFD N 45; PETER AGNER PETER/ BEAT JUNG/GOTTHARD STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurich 1995, Art. 63 LIFD N 2.

<sup>118</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.

<sup>119</sup> RIVIER, p. 210; Arrêt commenté, consid. 4.2.

<sup>120</sup> RIVIER, p. 210: frais destinés à acquérir une meilleure compréhension de phénomènes techniques ou scientifiques. La recherche fondamentale n'a pas de but ou d'application pratique.

<sup>121</sup> RIVIER, p. 210: frais destinés à acquérir une meilleure compréhension de phénomènes techniques ou scientifiques dans un but déterminé de nature pratique.

<sup>122</sup> RIVIER, p. 210: frais qui consistent en l'utilisation de connaissances scientifiques ou techniques pour produire ou améliorer de manière substantielle des matériaux, des appareils, des procédés ou des services avant leur mise dans le commerce.

<sup>123</sup> MANUEL SUISSE D'AUDIT, Présentation des comptes, II.4.2., p. 58 et IV.2.16.1, p. 200; STEFANI ULRIKE, in Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler (édit.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht – veb.ch Praxiskommentar, Zurich 2014, Art. 959 CO N 10ss.

pour des «[...] travaux de recherche d'ordre général, aux fins d'acquies de nouvelles connaissances scientifiques ou de développer des produits au sens large du terme ne sauraient [...]» être portés au bilan, notamment puisque la valeur ne peut être estimée de manière suffisamment fiable et que l'avantage économique n'est pas constatable. Au même titre, les biens en phase de développement ne seront pas portés au bilan s'ils n'ont encore généré «aucun résultat concret (par exemple sous forme d'un prototype ou de modèle) pouvant être amené sur le marché<sup>125</sup>». Il s'agit alors de charges immédiates qui ne peuvent être activées au bilan.

Dans le cas d'espèce, il s'avère, comme l'a constaté l'instance précédente, que le mandat confié à l'entreprise d'informatique relevait de la personnalisation de logiciels et non pas de la recherche et développement. De plus, l'entreprise qui a effectué les travaux pour le cabinet d'avocats n'étant pas une entreprise spécialisée dans la recherche de pointe capable de mener des recherches fondamentales ou appliquées, voire de développement dans le secteur de l'informatique, le Tribunal fédéral en a conclu que la provision en cause constituait de simples dépenses non déductibles en dehors de la période comptable dans laquelle elles ont été effectivement consenties. Par conséquent cette provision n'entre pas dans le champ d'application de la provision pour futurs mandats de recherche et développement et doit donc être ajoutée au revenu commercial imposable en vertu de l'art. 29 al. 2 LIFD<sup>126</sup>.

## **TF 2C\_986/2017 du 28 juin 2018 [Possibilité d'hériter de pertes reportées] (Thierry Obrist et Delphine Yerly)**

### *1. Faits*

Cet arrêt genevois, rendu à 5 juges fédéraux, examine la possibilité de compenser des pertes subies par un *de cujus* par du revenu réalisé par son héritière. En l'espèce, le père de la contribuable exerçait jusqu'à son décès en 2006 une activité indépendante d'architecte. Dès 2006, sa fille a poursuivi l'activité indépendante en reprenant ses comptes commerciaux. De 2006 à 2008, la contribuable et son mari (ci-après: les contribuables) indiquent dans leur déclaration d'impôt les pertes reportées subies par le défunt père, ce qui est refusé par l'administration fiscale cantonale genevoise. Faute d'intérêt à agir – les contribuables n'ayant

---

<sup>124</sup> ROBERT GUTSCHE, in Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler (édits.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht – veb.ch Praxiskommentar, Zurich 2014, Art. 959a CO N 89.

<sup>125</sup> Ibid.

<sup>126</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.

pas de revenu imposable ces années-là – leurs réclamations n’aboutissent pas. En revanche, dès 2010, les contribuables demandent que leur revenu soit réduit des pertes reportées qui avait été subies par le défunt, ce qui est refusé par l’administration fiscale genevoise.

Les contribuables interjettent des recours jusqu’au Tribunal fédéral en relevant que des pertes reportées sont un droit ayant une valeur économique qui passe, comme l’ensemble des actifs et passifs de la succession, aux héritiers qui obtiennent ainsi l’entier des biens, droits et obligations du défunt du seul fait de sa mort. Les contribuables invoquent également les dispositions selon lesquelles les dettes du défunt, notamment les dettes fiscales, passent aux héritiers (art. 560 CC, art. 12 LIFD et art. 11 LIPP/GE).

## 2. *Droit et commentaire*

Dans son arrêt du 28 juin 2018, le Tribunal fédéral commence par rappeler plusieurs aspects de la pratique du report de pertes. En particulier, il relève qu’il est possible que non seulement le revenu de l’activité lucrative indépendante puisse être compensé mais également d’autres revenus du contribuable ou le revenu de l’activité de l’époux ou du partenaire enregistré du contribuable<sup>127</sup>. En outre, les pertes ne sont employables qu’aussi longtemps que le contribuable exerce l’activité lucrative qui les a engendrées ou, s’il a cessé cette activité indépendante, qu’il en commence ou en poursuit une autre à la suite de la précédente<sup>128</sup>. Finalement, il faut, selon la lettre même de la loi<sup>129</sup>, que les pertes n’aient pas déjà été compensées avec d’autres revenus et qu’elles aient été comptabilisées. Pour le surplus, à partir de la période durant laquelle l’activité indépendante a été abandonnée, le contribuable ne peut plus bénéficier du report de pertes<sup>130</sup>.

Après avoir rappelé ces différents aspects du mécanisme de report de pertes, le Tribunal fédéral relève – de manière particulièrement succincte – que le report de pertes est plus lié à la personne du contribuable qu’à l’activité qui a généré les pertes. Il en déduit ainsi que les pertes reportables ne sont pas héréditaires car cela reviendrait justement à les faire passer à une autre personne<sup>131</sup>. A notre sens, ce point aurait mérité des développements plus complets de la part des juges fédéraux. En effet, si on ne peut pas contester que l’aspect personnel soit prépon-

---

<sup>127</sup> Arrêt commenté, consid. 4.3.

<sup>128</sup> Ibid.

<sup>129</sup> Art. 27 al. 2 let. b LIFD.

<sup>130</sup> Arrêt commenté, consid. 4.4; cf. également arrêt du TF 2C\_33/2009 du 27 novembre 2009, consid. 3.4.

<sup>131</sup> Arrêt commenté, consid. 4.5.

dérant dans la question de l'admissibilité du report de pertes, en particulier au vu du fait qu'il est possible que le contribuable compense des pertes d'une activité avec d'autres types de revenu, en particulier avec le revenu d'une autre activité indépendante, il existe des cas dans lesquelles des pertes reportées passent d'une personne à une autre. C'est le cas par exemple de la fusion de deux sociétés de capitaux où les pertes sont, sous réserve du cas de l'évasion fiscale, entièrement compensables avec le bénéfice de la société reprenant<sup>132</sup>. C'est le cas également, mentionné par le Tribunal fédéral, du transfert d'une entreprise individuelle ou d'une entreprise exploitée sous la fortune d'une société de personnes à une personne morale aux conditions de l'art. 19 al. 1 let. d LIFD. Si dans ces deux cas, le report de pertes est admissible alors même qu'il est lié à l'entreprise et non pas au contribuable, pourquoi ne le serait-il pas pour les pertes héritées? Comme le rappelle le Tribunal fédéral au considérant 4.5 de l'arrêt commenté<sup>133</sup>, les dispositions sur le report de pertes ne doivent pas être interprétées de manière trop large car elles vont à l'encontre du principe de périodicité. Cela dit, il ne ressort pas de la loi que les dispositions sur le report de pertes doivent être interprétées de manière particulièrement restrictive, comme nous cherchons à le démontrer ci-dessous.

Selon notre Haute cours au considérant 6.1 de l'arrêt commenté «[...] au vu de l'importance du principe de périodicité, en raison de son ancrage dans la loi, celui-ci doit être préféré au principe de l'imposition du bénéfice total («Totalgewinn»; cf. arrêt 2C\_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 3.2) lors de la mise en œuvre du principe de l'imposition selon la capacité contributive (cf. arrêt 2C\_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 3.3). Le principe du bénéfice total, à l'exception de la disposition relative aux restructurations, ne se rapporte d'ailleurs en règle générale qu'à un seul et unique chapitre fiscal. Par conséquent, ne pas permettre à un contribuable de déduire des pertes issues d'un rapport de droit fiscal tiers ne saurait constituer une violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Associé au principe de périodicité, le principe de l'imposition selon la capacité contributive veut en effet que l'on mesure la capacité contributive lors de la période fiscale et que le contribuable soit imposé

---

<sup>132</sup> Dans cette situation, les pertes reportées subies par la société reprise sont compensables avec du bénéfice généré par la société issue de la fusion; les dispositions sur la neutralité fiscales des fusions ne comportant pas d'exigence d'exploitation, si la société reprise n'a pas d'exploitation au moment de la fusion, ses pertes reportées sont compensées par du bénéfice généré par une autre exploitation, à savoir celle de la société reprenante; il s'agit donc bien à notre sens d'une exception au principe selon lequel le report de pertes est lié à la personne qui a généré les pertes.

<sup>133</sup> Cf. également arrêt du TF 2C\_33/2009 du 27 novembre 2009, consid. 3.3.

sur cette base (cf. arrêt 2C\_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 3.2).» Le Tribunal fédéral affirme en substance, d'une part, que, à l'exception du cas des restructurations, le principe du bénéfice total ne s'applique qu'au contribuable lui-même et, d'autre part, que l'on ne peut pas faire valoir pour justifier le transfert du report de pertes à une autre personne le principe de bénéfice total car le principe de périodicité prime sur ce dernier. Partant, il considère le respect du principe du *Totalgewinn* comme secondaire, eu égard à l'importance du principe de périodicité en droit suisse<sup>134</sup>, et refuse la transmissibilité des pertes du défunt à la fille qui poursuit l'activité du de cujus. Pour notre part, les juges de Mon Repos, en concluant que le principe du bénéfice total est inférieur au principe de périodicité, omettent de prendre en considération que le report de pertes est une exception à cette primauté de la périodicité sur le bénéfice total<sup>135</sup>. Dès lors, il ne va pas de soi que le refus du report de pertes auprès de tiers ne viole pas le principe de l'imposition selon la capacité contributive puisque dans ce cas de figure précis, à savoir le report de pertes, c'est bien le principe du bénéfice total qui l'emporte sur celui de la périodicité, dans le cadre strict des 7 ans prévus par la loi. Il n'est donc pas subsidiaire. À notre sens, il n'existe pas d'éléments permettant de retenir que l'exception du report de pertes pendant 7 ans doit être interprété de manière restrictive de telle sorte à relativiser son influence au moment de la détermination de l'imposition selon la capacité contributive.

En conséquence, nous pensons que le principe de la «personnalisation du report de pertes» – qui ne ressort d'aucune d'ailleurs d'aucune base légale – n'aurait pas dû être appliqué dans le cas d'espèce. On relèvera en outre qu'en l'espèce aucun indice de présence d'évasion fiscale n'a été relevé par les autorités judiciaires en charge de l'affaire et qu'il ressort de l'état de fait que l'activité indépendante du *de cujus* a effec-

---

<sup>134</sup> Arrêt du TF 2C\_33/2009 du 27 novembre 2009, consid. 3.3: «En droit suisse, le principe de périodicité est ancré dans la loi. Il est ainsi un principe de droit matériel et non seulement une règle de nature technique servant à la perception de l'impôt. Au vu de son importance, il doit être pris en compte, de préférence au principe de l'imposition du bénéfice total, lors de la mise en œuvre du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Il s'ensuit que ce dernier n'impose pas une interprétation large des dispositions sur le report des pertes. Au contraire, compte tenu de l'importance du principe de périodicité, les dispositions qui y dérogent, telles que les art. 31 et 211 LIFD, doivent être interprétées de manière plutôt restrictive.»

<sup>135</sup> ATF 135 II 353, consid. 6.4.4, p. 364 et 365; FABIEN LIÉGEAIS, La disponibilité du revenu: Le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse, Genève 2018, N 361; VON AH JULIA, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zurich/Bâle/Genève 2011, p. 143; ROBERT DANON, in Noël/Aubry Girardin (édit.), Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, Art. 67 LIFD N 3; BRÜLISAUER PETER/HELBING ANDREAS, in Zweifel/Beusch (édits.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, II/2b, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, Art. 67 LIFD N 3.

tivement été reprise par la contribuable. Cette activité a été reprise en parallèle à l'activité de physiothérapeute de la contribuable mais la poursuite de l'activité d'architecte du défunt n'est pas remise en question. On comprendrait qu'un examen critique puisse avoir lieu dans l'analyse de cas limites et qu'en particulier une situation dans laquelle des indices sérieux existent selon lesquels une activité indépendante est poursuivie uniquement dans le but d'employer des pertes reportées soient examinée sous l'angle de l'évasion fiscale. En revanche, nous considérons, contrairement à ce que retient le Tribunal fédéral, que le report de pertes d'une activité indépendante qui est poursuivie par un héritier fait partie intégrante des éléments économiques repris par ledit héritier et qu'il doit pouvoir être compensable avec des revenus futurs.

C'est à notre sens sur ces considérations que le Tribunal fédéral n'aurait pas dû admettre l'existence d'un principe selon lequel le report de pertes est lié à la personne du contribuable.

## **TF 2C\_869/2017 du 7 août 2018 [Calcul du bouclier fiscal en droit genevois] (Benjamin Malek)**

### *1. Faits*

Un contribuable genevois déclare un revenu net imposable nul en se fondant sur les déductions autorisées sur son revenu brut de 101'785 fr. et une fortune imposable nette s'élevant à 2'205'256 fr. L'Administration cantonale retient également un revenu imposable nul pour une fortune imposable de 4'424'020 fr. et diminue par conséquent le montant d'impôts cantonaux et communaux (sur la fortune) dû par le contribuable. Ce dernier conteste la décision en justice en soutenant que, compte tenu du «bouclier fiscal», il eût fallu constater qu'aucun impôt sur la fortune n'était dû.

Le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève (TAPI) admet le recours, considérant que la méthode utilisée par l'Administration cantonale pour calculer les effets du «bouclier fiscal» genevois ne pouvait être suivie. Après un recours de l'administration fiscale, la Cour de justice casse l'arrêt, rétablissant la décision de taxation litigieuse. Le contribuable interjette recours par-devant le Tribunal fédéral, concluant à l'annulation de l'arrêt attaqué.

### *2. Droit*

Les griefs du recourant portent sur l'application de l'art. 60 LIPP/GE<sup>136</sup>, disposition consacrant un «bouclier fiscal» en matière d'ICC.

---

<sup>136</sup> Loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (RS/GE D 3 08).

La Tribunal fédéral rappelle tout d'abord que la LHID ne contient aucune disposition relative à un tel mécanisme correctif, lequel relève dès lors exclusivement du droit cantonal autonome, ce qui restreint le pouvoir d'examen de la cour aux griefs suffisamment étayés du contribuable<sup>137</sup>. Le contribuable invoque principalement une application arbitraire de la disposition cantonale<sup>138</sup>.

L'art. 60 al. 1 LIPP/GE dispose que *«pour les contribuables domiciliés en Suisse, les impôts sur la fortune et sur le revenu – centimes additionnels cantonaux et communaux compris – ne peuvent excéder au total 60% du revenu net imposable. Toutefois, pour ce calcul, le rendement net de la fortune est fixé au moins à 1% de la fortune nette.»*

La question litigieuse concernait le sens à donner à la deuxième phrase du premier alinéa de la disposition en cause et du mécanisme correctif qu'elle prévoit. Le Cour de justice et l'Administration fiscale étaient d'avis que la disposition prévoyait la prise en compte d'un rendement net de la fortune fixé à au moins 1% de la fortune nette du contribuable, sans prise en considération du rendement réel de celle-ci<sup>139</sup>. Nous relevons que cette position était constatée, si ce n'est confirmée, par la doctrine<sup>140</sup>.

En somme, les autorités précitées renaient une charge maximale minimale égale à 6 millièmes (60% d'unpourcent) de la fortune nette du contribuable, sans qu'il ne soit tenu compte des déductions sur le revenu imposable auxquelles pouvaient prétendre le recourant. Cette opinion reposait notamment sur l'appréciation des autorités selon laquelle à défaut d'une telle interprétation le bouclier fiscal eût été *«trop avantageux[x]»*<sup>141</sup>. Ainsi, la Cour de justice, retenant une fortune imposable de 5'245'254 fr., établit la charge fiscale maximale à 31'471 fr. (6‰ de la fortune imposable)<sup>142</sup>.

Tout en admettant que le rendement net de sa fortune devait être fixé à 1% de sa fortune nette, le recourant postule que cela n'implique pas pour autant que le revenu net imposable s'élève à au moins 1% de la fortune nette<sup>143</sup>.

Le Tribunal fédéral se rallie à la position défendue par le recourant et relève que la Cour de justice a effectué une interprétation arbitraire

<sup>137</sup> Arrêt commenté, consid. 2.1 et 2.2 et art. 106 al. 2 LTF.

<sup>138</sup> Arrêt commenté, consid. 3.

<sup>139</sup> Arrêt commenté, consid. 3.4

<sup>140</sup> Cf. par exemple XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>e</sup> éd., Bâle 2012, p. 203, no 16 *in fine* et p.206, n° 32; THIERRY OBRIST, Introduction au droit fiscal suisse, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2018, p. 32.

<sup>141</sup> Arrêt commenté, consid. 3.4.

<sup>142</sup> Arrêt commenté, consid. 3.4.

<sup>143</sup> Arrêt commenté, consid. 3.5.

(*contra legem*) de l'art. 60 al. 1 LIPP/GE<sup>144</sup>. Le Tribunal fédéral relève par ailleurs que l'instance précédente semble avoir fondé sa solution sur le droit vaudois<sup>145</sup>. La disposition vaudoise, contrairement à l'art. 60 LIPP/GE, prévoit en effet que le revenu net servant au calcul du mécanisme de bouclier fiscal doit être augmenté de certaines déductions, ce qui empêche un contribuable d'employer ces déductions pour faire diminuer sa charge d'impôt maximale<sup>146</sup>. Les juges de Mon Repos soulignent à juste titre que cette réserve ne figure pas dans la disposition litigieuse et que l'autorité précédente a fait preuve d'arbitraire en ce qu'elle s'est inspirée du droit vaudois pour donner à la disposition genevoise «*un sens contraire à son texte légal*»<sup>147</sup>.

Le Tribunal fédéral rappelle que la disposition litigieuse a pour but d'éviter qu'un contribuable disposant d'une fortune importante mais d'aucun revenu puisse échapper à l'impôt par le biais du «bouclier fiscal». Selon le Tribunal fédéral, la réserve prévue à l'art. 60al.1 LIPP/GE revient à fixer le revenu net du contribuable, avant déductions, à au moins 1% de sa fortune nette; ce correctif ne s'applique dès lors que si le contribuable dispose d'un revenu net, avant déductions, inférieur à 1% de sa fortune nette. Enfin, le correctif n'empêche pas que le montant d'impôt dû soit nul, il est en effet possible, comme dans le cas d'espèce, que le montant des déductions soit égal ou plus important que le rendement notionnel de la fortune. Dans la présente affaire, du fait des déductions, le revenu net du contribuable, en-deçà d'1% de sa fortune nette, demeurerait à 0.– fr. lorsqu'un rendement fictif d'1% était pris en compte.

Partant, le Tribunal fédéral casse la décision de la Cour de justice, confirmant la solution consacrée par le TAPI, précisant que ladite solution n'est pas contraire aux art. 2 al. 1 let. a et 13 al. 1 LHID. Ces dispositions prévoient que les cantons prélèvent un impôt sur la fortune des personnes physiques ayant pour objet l'ensemble de la fortune nette. Le raisonnement de la Haute Cour est justifié en ce que la LHID empêche uniquement les cantons d'instaurer un système d'imposition conduisant à une «neutralisation généralisée de l'impôt sur la fortune». Le bouclier fiscal relèverait ainsi de l'autonomie cantonale consacrée par l'art. 129 al. 2 Cst. Enfin, les situations dans lesquelles un mécanisme de bouclier fiscal aboutirait à une imposition réduite, voire nulle, d'un contribuable ne sont pas contraires à la LHID<sup>148</sup>.

---

<sup>144</sup> Arrêt commenté, consid. 3.6.

<sup>145</sup> Arrêt commenté consid. 3.7; art. 8 al. 3 de la loi sur les impôts communaux du 5 décembre 1956 (RS/VD 650.11).

<sup>146</sup> Arrêt commenté, consid. 3.7.

<sup>147</sup> Arrêt commenté, consid. 3.7.

<sup>148</sup> Arrêt commenté, consid. 3.8.

### 3. Commentaire

Cette décision, ainsi que celle rendue le même jour dans une affaire portant sur la même disposition<sup>149</sup>, doivent être saluées en ce qu'elles mettent fin à une pratique de l'administration fiscale genevoise qui reposait sur une interprétation arbitraire du droit cantonal, laquelle restreignait de surcroît l'utilité du bouclier fiscal dans un canton prévoyant un taux d'imposition de la fortune élevé. Il sied de rappeler que l'art. 60 LIPP/GE suscite de nombreuses controverses qui ont conduit à une jurisprudence relativement abondante<sup>150</sup>.

Par ailleurs, il est intéressant de relever que le Tribunal fédéral confirme, par *obiter dictum*, la conformité des mécanismes de bouclier fiscal avec la LHID, considération qui n'est guère étonnante en ce que le bouclier fiscal, bien qu'il soit souvent décrié et attaqué<sup>151</sup>, a pour but de mettre en œuvre l'interdiction constitutionnelle de l'imposition confiscatoire. En effet, sans mécanisme de bouclier fiscal il est ardu si ce n'est impossible pour un contribuable, en raison de la jurisprudence restrictive du Tribunal fédéral<sup>152</sup>, de se prévaloir de la garantie de la propriété<sup>153</sup>. Cette garantie est très relative en droit fiscal<sup>154</sup>, ce d'autant plus qu'elle est restreinte à l'imposition confiscatoire, soit les situations où une prétention fiscale porte atteinte au noyau essentiel de la propriété privée. Pour déterminer si tel est le cas, il faut, de jurisprudence constante, prendre en considération la charge de l'impôt sur une période assez longue, sans prise en compte des circonstances extraordinaires. Plus encore, la possibilité de reporter l'impôt sur un tiers doit être retenue, alors que le taux n'est pas décisif<sup>155</sup>, contrairement à ce qui prévaut généralement pour les boucliers fiscaux prévus par certains cantons.

Enfin, il convient de rappeler qu'une fois l'impôt fédéral direct pris en compte, un contribuable peut théoriquement devoir s'acquitter d'un impôt s'élevant jusqu'à 71.5% de son revenu, avant de pouvoir bénéficier du mécanisme de bouclier fiscal prévu par le droit genevois<sup>156</sup>.

<sup>149</sup> Arrêt du TF 2C\_870/2017 du 7 août 2018, résumé in RDAF 2018 II p. 428.

<sup>150</sup> Cf. par exemple *supra* DENIS BERDOZ sur l'arrêt du TF 2C\_1133/2015 du 11 novembre 2016 et DANIEL DE VRIES REILINGH sur l'ATF 143 I 73 du 5 janvier 2017.

<sup>151</sup> Voir par exemple le projet de loi modifiant la LIPP/GE «Suspension du bouclier fiscal pour la durée du PFQ 2018-2012» (PL 12251) du 9 janvier 2018, refusé par le Grand conseil genevois, disponible sous: <http://ge.ch/grandconseil/data/texte/PL12251.pdf>.

<sup>152</sup> Cf. par exemple ATF 105 Ia 134.

<sup>153</sup> Art. 26 Cst.

<sup>154</sup> LAURENCE CORNU, Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique, Les limites imposées par les principes généraux du droit, Genève/Zurich/Bâle 2014, p. 192.

<sup>155</sup> ATF 128 II 112, consid. 10bb.

<sup>156</sup> L'art. 36 al. 1 LIFD prévoit un taux d'imposition maximal de 11.5% pour les personnes physiques, qui n'intervient pas dans le calcul du bouclier fiscal genevois, ce dernier ne concernant que les ICC.

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

### TF 2C\_481/2016 et 2C\_482/2016 du 16 février 2017 [Impôt sur le bénéfice] (Pietro Sansonetti)

#### 1. Introduction

Cet arrêt traite des critères permettant la requalification d'un prêt en opération simulée et l'exigence de justification des charges par pièce.

#### 2. Faits et droit

La société X SA détenait une créance de 1'000'000 fr. envers son actionnaire unique A, correspondant à un prêt avec intérêts à 6% accordé par la société sans qu'aucune pièce justificative n'ait toutefois été produite. X SA a indiqué que ce prêt était garanti par le nantissement d'une cédule hypothécaire de 2'500'000 fr. en quatrième rang grevant un immeuble appartenant à la société Y, ainsi qu'une cession de créance de A à X SA à l'encontre de Y. En outre, X SA s'était elle-même endettée à hauteur de 1'067'700 fr. afin de pouvoir octroyer le prêt à son actionnaire. L'administration cantonale vaudoise des impôts considère le prêt susmentionné comme simulé et a procédé aux redressements comptables correspondants. Elle a également réduit les honoraires d'administrateur compte tenu de la faible activité déployée par A, la différence étant considérée comme distribution dissimulée de bénéfice. Le Tribunal cantonal vaudois a confirmé cette décision.

Le Tribunal fédéral relève à titre liminaire que la décision de l'instance précédente a été attaquée tant par la société que son actionnaire, alors que cette décision a entraîné des conséquences fiscales positives pour la société en réduisant son assiette imposable. Le tribunal y voit la démonstration que l'actionnaire ne semblait pas faire de différence entre ses intérêts et ceux de sa société.

Concernant la réduction des honoraires d'administrateur, le Tribunal fédéral souligne que ceux-ci ont été comptabilisés sans pièces justificatives, ce qui contrevient au principe de régularité (art. 957a al. 2 ch. 2 CO). Peu importe à ce propos que l'actionnaire ait facturé des montants forfaitaires. Si ce point peut justifier l'absence d'un décompte d'heures de travail, des pièces doivent tout de même établir le montant forfaitaire réclamé.

Quant au prêt, l'examen de l'actif du bilan de X SA révèle un élément essentiel du prêt simulé, à savoir que la société ne disposait pas de fonds propres suffisants pour octroyer ledit prêt à son actionnaire. En effet, ce prêt a été financé par un emprunt d'un montant équivalent

auprès d'un tiers et représentait 64% des actifs totaux de la société. Le Tribunal fédéral a considéré que s'endetter de la sorte afin de pouvoir procéder à un prêt est pour le moins insolite.

Le Tribunal fédéral s'est montré également sceptique envers les deux garanties du prêt. Il apparaissait à ce propos qu'aucun acte de nantissement de la cédule hypothécaire n'était intervenu. Or, dans le cadre d'une relation avec un tiers, un tel nantissement aurait été exigé afin que le créancier puisse exercer son droit dans l'hypothèse où le débiteur ne devait pas faire face à ses obligations. La valeur d'une cédule hypothécaire de quatrième rang seulement n'a pas non plus convaincu le Tribunal fédéral. Concernant la deuxième garantie, matérialisée par une cession de créance au profit de X SA, le Tribunal fédéral a relevé qu'elle vise des travaux de développement qui auraient été effectués par l'actionnaire pour des projets immobiliers. La réalité de ces travaux ou leur valeur patrimoniale réalisable n'ont toutefois pas non plus été démontrées.

En sus de ce qui précède, l'octroi de prêts ne figure pas au but social de X SA, cette activité devant alors être considérée comme inhabituelle compte tenu du montant du prêt litigieux.

Le Tribunal fédéral s'est interrogé ensuite sur la capacité de l'actionnaire à rembourser le prêt. Le fait que l'actionnaire a perçu des honoraires surfaits en vue de lui permettre de s'acquitter des intérêts débiteurs permet de douter de sa capacité réelle à les assumer. En outre, le prêt aurait été octroyé comme «*Bridgefinancing*» jusqu'à l'obtention de permis de construire sur des immeubles, la société étant disposée à assurer le financement du développement. Aucun élément ne vient cependant attester de la réalité de ces projets, telle qu'une procédure de mise à l'enquête.

Le Tribunal fédéral termine son raisonnement en soulignant que le caractère simulé d'un prêt accordé par une société à son actionnaire unique doit s'analyser selon un faisceau d'indices, étant entendu que tous les indices ne doivent pas forcément être réunis, la situation devant être appréciée en fonction de la présence et de l'absence de certains d'entre eux.

En l'espèce, le Tribunal fédéral a conclu que le prêt devait effectivement être qualifié de prêt simulé.

### 3. *Commentaire*

Cet arrêt rappelle, d'une part, l'exigence de formaliser la relation économique entre la société et son actionnaire unique par une documentation probante en vue de démontrer la différenciation faite entre

ces deux sujets de droit. Il mentionne d'autre part et sur le fond la nécessité pour l'entité qui consent un prêt d'en avoir elle-même la capacité financière et de se couvrir par des sûretés effectives.

**TF 2C\_814/2016 et 2C\_815/2016 du 26 octobre 2017**  
**[Amortissement au-delà de la valeur fiscale d'un immeuble de placement] (Thierry Obrist)**

*1. Faits*

Dans cet arrêt schaffhousois, rendu à 5 juges, les faits suivants occupent le Tribunal fédéral: l'autorité fiscale refuse un amortissement passé par une société immobilière sur un actif de placement immobilier (un immeuble d'habitation). Le refus de l'amortissement, et partant la reprise pour l'impôt sur le bénéfice opérée par l'autorité fiscale, est motivé par le fait que si l'amortissement avait été comptabilisé, la valeur résiduelle de l'immeuble aurait été inférieure à sa valeur fiscale, ce qui est contraire à la pratique publiée par le canton de Schaffhouse. La contribuable, indiquant que les amortissements comptabilisés correspondent aux taux fixés par la notice de l'AFC 1995 sur les amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales (ci-après: Notice AFC 1995), obtient gain de cause à la Cour suprême du canton de Schaffhouse. Selon cette autorité judiciaire, lesdits taux sont applicables même si la valeur comptable résiduelle après l'amortissement est manifestement en dessous de la valeur réelle de l'immeuble («*der wirkliche Wert*»). La seule réserve faite, par les juges administratifs du canton de Schaffhouse consiste en une limitation des amortissements jusqu'à la valeur du terrain mais l'autorité fiscale ne fait pas valoir en l'espèce que la valeur du terrain est atteinte en l'espèce. Dans ce contexte, c'est donc l'autorité fiscale cantonale qui dépose un recours au Tribunal fédéral.

*2. Droit*

Dans cet arrêt de grande importance pratique, le Tribunal fédéral revient sur la difficulté de fixer lors de chaque période fiscale la valeur de marché d'actifs et la nécessité d'adopter une approche schématique lors de l'estimation du caractère justifié commercialement d'amortissements.

Le Tribunal fédéral relève que dans de nombreux cas la comptabilisation d'amortissements ordinaires a pour effet de créer des réserves latentes car ceux-ci ne correspondent pas nécessairement à une perte de valeur effective de l'actif. Cas échéant, il est même possible qu'un

amortissement soit passé lors d'une période fiscale pendant laquelle une augmentation de valeur a eu lieu, sans que cela ne représente un motif de rejet du caractère justifié commercialement de l'amortissement<sup>157</sup>. Selon la jurisprudence, la comptabilisation d'un amortissement linéaire ne peut être restreinte que si des réserves latentes sont constamment générées. Dans ce cas, il convient d'examiner si le taux d'amortissement choisi n'est pas trop élevé. Un amortissement peut ainsi être refusé uniquement s'il est établi que son taux est constamment trop élevé ou si l'immeuble ne connaît aucune diminution de valeur sur le long terme<sup>158</sup>.

Pour fixer les taux d'amortissement fiscalement admis, l'AFC a publié la notice 1995 précitée qui est en règle générale appliquée par les autorités fiscales. Cette notice ne représente pas du droit fédéral mais uniquement une ordonnance administrative qui ne lie pas les autorités judiciaires<sup>159</sup>. Dans l'arrêt commenté, le Tribunal fédéral relève à juste titre que la notice AFC 1995 ne répond pas à la problématique examinée dans l'arrêt, à savoir à quel niveau une valeur est atteinte qui est manifestement en dessous de la valeur effective d'un immeuble<sup>160</sup>. La notice AFC 1995 ne contient pas non plus de présomption selon laquelle les amortissements ne seraient plus justifiés commercialement une fois que la valeur résiduelle de l'immeuble passe en dessous de sa valeur fiscale. Le fait que la valeur fiscale d'un immeuble soit très régulièrement inférieure à sa valeur effective ne permet pas non plus de créer une telle présomption.

En conséquence, le Tribunal fédéral arrive à la conclusion que c'est bien à l'autorité fiscale de prouver le caractère non justifié commercialement d'un amortissement si elle entend le refuser, faute de quoi elle viole les règles sur la répartition du fardeau de la preuve en droit fiscal<sup>161</sup>. L'autorité fiscale aurait dû prouver que l'immeuble en question était un immeuble entretenu de manière continue et qui n'était pas sujet à des pertes de valeur et que l'amortissement linéaire avait pour effet, dans le cas concret, que la valeur résiduelle soit constamment en dessous de sa valeur effective. N'ayant pas établi ce point malgré le fait qu'elle a la charge de la preuve, l'autorité fiscale ne peut refuser l'amortissement contesté. En conséquence, le Tribunal fédéral donne gain de cause à la contribuable.

---

<sup>157</sup> Arrêt commenté, consid. 3.3.4.

<sup>158</sup> Pour tout le paragraphe, arrêt commenté, consid. 3.3.4.

<sup>159</sup> Arrêt commenté, consid. 3.4.2.

<sup>160</sup> Ibid.

<sup>161</sup> Arrêt commenté, consid. 3.4.4.

### 3. *Commentaire*

L'arrêt commenté ici sonne le glas des pratiques cantonales selon laquelle des amortissements au-delà de la valeur fiscale des immeubles ne sont en principe pas acceptés. Ce type de pratique cantonale n'est à notre sens par autre chose qu'une présomption que la valeur fiscale (aussi appelée valeur cadastrale ou valeur d'estimation fiscale ou encore valeur officielle selon les cantons) correspond à la valeur de marché de l'actif immobilier. Or une telle présomption appliquée dans de nombreux cantons pour les immeubles de placement (mais pas nécessairement pour les immeubles d'exploitation qui sont fréquemment amortissables au-delà de leur valeur fiscale) est justement refusée par le Tribunal fédéral dans l'arrêt commenté ici qui consacre le principe selon lequel c'est à l'autorité fiscale de démontrer qu'un actif est constamment sous-évalué pour s'écarter des taux d'amortissement ordinaires prévus par la Notice AFC 1995. On comprend à la lecture de l'arrêt commenté que cette preuve doit se rapporter à un cas concret et ne saurait se référer au fait que les valeurs fiscales sont de manière générale fréquemment plus basses que les valeurs effectives.

En outre, à notre sens, la référence aux «procédés cantonaux spéciaux d'amortissement» dans la notice AFC 1995<sup>162</sup> ne saurait permettre le recours à une telle présomption. L'arrêt commenté ne mentionne pas précisément ce point mais indique que la notion de justification commerciale est une notion de droit fédéral, qui est identique dans la LIFD et dans la LHID, et qui, en conséquence, ne laisse pas de marge d'appréciation aux cantons<sup>163</sup>. Dans ce cadre, une référence à une pratique cantonale – écrite ou non – du type des instructions du canton de Schaffhouse invoquées par l'autorité fiscale dans le cas d'espèce ne saurait justifier une appréciation différente pour le droit cantonal.

---

<sup>162</sup> Selon la notice AFC 1995 «Par procédés cantonaux spéciaux d'amortissement, on comprend les méthodes d'amortissement qui s'écarterent des procédés usuels et qui, en vertu du droit fiscal cantonal ou de la pratique fiscale du canton étaient, sous certaines conditions, déjà appliquées régulièrement et systématiquement; il peut s'agir d'amortissements uniques ou répétés sur le même objet (p.ex. amortissement immédiat). Des procédés spéciaux d'amortissement de cette nature peuvent être également appliqués en matière d'impôt fédéral direct, pour autant qu'ils conduisent à long terme au même résultat», cf notice AFC 1995, ch. 4.

<sup>163</sup> Arrêt commenté, consid. 4.

**ATF 143 II 647 du 30 novembre 2017 [Déduction de l'impôt sur les successions comme charge justifiée par l'usage commercial, échéance du rendement imposable] (Aurélien Barakat)**

*1. Faits*

La société A. SA hérite d'un bien immobilier suite au décès de son actionnaire en novembre 2012. Ce dernier est évalué à environ 51'500'000 fr. et une dette hypothécaire de 1'500'000 fr. grève ce bien, pour une valeur totale nette d'environ 50'000'000 fr.

A. SA active ce bien dans sa fortune commerciale en 2012, enregistre dans son compte de résultat un bénéfice extraordinaire de la valeur nette du montant reçu par succession, et enregistre également une charge d'impôt successoral d'un montant d'environ 18'000'000 fr. Le bénéfice civil pour cette année s'élève à environ 32'000'000 fr., mais la société déclare en revanche une perte fiscale reportable d'environ 18'000'000 fr., puisqu'elle déduit de ce bénéfice les 50'000'00 fr. reçus à titre successoral. Les autorités fiscales, suivies par les instances judiciaires jusqu'au Tribunal fédéral, refusent la déduction de l'impôt sur les successions de 18'000'000fr. à l'occasion de la taxation 2013, durant laquelle la société a cherché à faire valoir sa perte reportée de 2012 sur le gain réalisé en 2013.

*2. Droit*

À titre préliminaire, compte tenu de l'imposition s'élevant à 0 fr. pour l'année 2012, le Tribunal fédéral rappelle que c'est à juste titre que la question du report trop important de pertes a été déférée à l'année fiscale 2013, au cours de laquelle un bénéfice a été réalisé.

Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral est, pour la première fois, confronté à la question de savoir si tous les impôts fédéraux, cantonaux et communaux peuvent être déduits du bénéfice imposable au sens l'art. 59 al. 1 let. a LIFD, ou si il existe des exceptions pour certains impôts, à l'instar de ce qu'ont retenu les instances précédentes.

La doctrine relativement unanime s'accorde à dire qu'*a priori*, tous les impôts devraient être concernés, à l'exception de certains bien particuliers – comme l'impôt anticipé, précisément parce que sa charge ne peut pas être supportée par la société, qui doit la faire supporter par le destinataire de la prestation imposable.

S'écartant de la position retenue par les instances précédentes selon laquelle l'impôt successoral ne devrait pas être déductible de l'impôt sur le bénéfice, le Tribunal fédéral renverse méthodiquement l'ensemble des arguments soutenus par les instances précédentes, que

ce soit l'interprétation systématique, historique ou téléologique du texte de la loi. Le texte ne fait en effet pas de distinction sur la nature des impôts déductibles – en écartant cependant la possibilité de déduire les amendes – et prévoit de manière générale la déductibilité des ces derniers du bénéfice imposable. De rares exceptions existent, mais sont précisées directement dans la loi – comme pour l'impôt anticipé, tel que rappelé précédemment. Il n'existe pas de motifs pour s'écarter du texte clair de la loi.

Après avoir écarté l'interdiction de déduire l'impôt sur les successions pour la société, le Tribunal fédéral précise que le résultat auquel sont arrivées les instances précédentes reste inchangé. En effet, seules les «augmentations» de fortune ne constituent pas un bénéfice imposable. Par augmentation de fortune, il faut comprendre que seule est neutre sur le plan fiscal l'augmentation nette de la fortune, par opposition à un accroissement brut. Cela ne correspond pas seulement à la lettre de la loi, mais également à son sens et but, puisqu'on traite d'«éléments sans influence sur le résultat» dans la partie de la loi consacrée à déterminer le bénéfice imposable de l'entreprise. Il s'agit ainsi de distinguer les éléments qui accroissent les avoirs de la société, mais qui ne doivent pas être imposés, car ils se situent en dehors de son activité entrepreneuriale («*selbst erwirtschaftete*»), à l'instar d'apports de fonds.

Cette logique ne serait cependant plus atteinte si l'on autorisait la neutralisation fiscale de l'augmentation de la fortune brute (à savoir la totalité de la masse successorale), puisqu'on autoriserait dans ce cas le contribuable à déduire deux fois les impôts successoraux. Autrement dit, on corrigerait le bilan fiscal en faveur du contribuable pour l'entier de la somme obtenue en application de l'art. 60 let. c LIFD, puis on l'autoriserait également à déduire les impôts successoraux en vertu de l'art. 59 al. 1 let. a LIFD. En réalité, la société ne s'est enrichie de manière fiscalement neutre que du montant net de la succession, déduction faite des impôts successoraux.

Dans le cas d'espèce, la déduction de la charge fiscale au titre de l'impôt successoral de 18'000'000 fr. aurait dû être acceptée, mais la correction en faveur de la société sur son bénéfice fiscalement imposable ne pouvait être effectuée qu'à hauteur de 32'000'000 fr. et non 50'000'000 fr. ainsi que l'a fait valoir la société.

### 3. *Commentaire*

Cet arrêt du Tribunal fédéral doit être, dans son ensemble, largement salué. Si l'on comprend que les instances précédentes souhai-

taient éviter une double déduction du bénéfice imposable, l'analyse proposée n'était simplement pas convaincante, et c'est à juste titre que le Tribunal fédéral s'en est écarté au profit d'une approche cohérente, fondée essentiellement sur le texte de la loi et ne nécessitant pas une interprétation contraire à la lettre claire de l'art. 59 al. 1 let. a LIFD. Il en profite également pour confirmer que, à l'instar de ce que soutenait la doctrine, la déduction des impôts fédéraux, cantonaux et communaux du bénéfice imposable vise l'ensemble des impôts, et non seulement le bénéfice sur les gains ou le capital. Cette précision est importante dans la mesure où, contrairement aux autres charges justifiées par l'usage commercial, l'art. 59 al. 1 let. a LIFD a un effet constitutif, et non simplement déclaratoire<sup>164</sup>.

### 3. Impôt sur les successions

#### **TF 2C\_489/2017 du 28 juillet 2017 [Succession d'un couple de concubins] (Thierry Bornick)**

##### *1. Faits*

B., qui décède le 4 avril 2012, a légué la moitié de ses biens par la voie testamentaire à son compagnon A., avec lequel il vit en concubinage homosexuel. L'administration fiscale du canton de Bâle-Ville a appliqué à A. le taux d'imposition de l'art. 130 al. 1 let. g StG/BS, applicable aux héritiers non apparentés au *de cujus*. Ce taux d'imposition s'élève à 18%, desquels il faut ajouter la majoration de l'art. 131 al. 1 StG/BS qui est utile au caractère progressif de l'impôt. Ainsi, le taux d'imposition s'élève à 49.5% pour la dernière tranche d'impôt. Le contribuable prétend à l'application de l'art. 130 al. 3 StG/BS, qui prévoit un taux d'imposition de 6% pour les personnes qui, au moment de la naissance de la prétention fiscale, ont vécu depuis au moins 5 ans en ménage commun avec le *de cujus*, de sorte à avoir le même domicile fiscal. La différence d'imposition est conséquente, dans la mesure où l'application de la majoration de l'art. 131 al. 1 StG/BS donnerait alors un taux d'imposition de seulement 16.5% pour la dernière tranche d'impôt. Le contribuable A. recourt ainsi au Tribunal fédéral, en invoquant l'interdiction de l'arbitraire dans l'application du droit cantonal ainsi que le principe de l'égalité de traitement.

---

<sup>164</sup> ROBERT DANON, in: Commentaire romand de la LIFD, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, N 5 ad art. 59

## 2. Droit

Le Tribunal fédéral examine en premier lieu si les conditions de l'art. 130 al. 3 StG/BS sont réalisées. Il parvient à la conclusion que le recourant et le *de cuius* n'ont pas vécu en ménage commun, et notamment que B. ne logeait pas assez régulièrement chez A. pour que le même domicile fiscal leur soit attribué<sup>165</sup>. En second lieu, le Tribunal fédéral analyse l'état de fait sous l'angle du principe de l'égalité de traitement. Le recourant argumente en effet dans le sens que les couples homosexuels souffriraient d'une inégalité de traitement, car ceux-ci vivraient souvent de manière séparée par crainte de stigmatisation sociale. Autrement dit, les conditions de l'art. 130 al. 3 StG/BS seraient plus aisément réalisées pour les couples hétérosexuels que pour les couples homosexuels. Le Tribunal fédéral distingue la discrimination directe de la discrimination indirecte. Il rappelle que cette dernière a lieu dès lors qu'une réglementation, bien que ne contenant aucune mesure apparemment désavantageuse pour des groupes spécifiquement protégés contre la discrimination, déploie néanmoins des effets négatifs à l'égard d'un tel groupe dans ses applications concrètes, sans que cela puisse se justifier objectivement<sup>166</sup>. Le Tribunal fédéral rejette également ce grief en remarquant notamment que, à notre époque, une pluralité des formes de communautés de vie sont d'usage et en soutenant que celles-ci sont largement acceptées par la société<sup>167</sup>.

## 3. Commentaire

Cette dernière assomption du Tribunal fédéral, qui semble en partie découler du fait que les recourants n'ont pas suffisamment motivé leur grief, est malheureuse. Notre société est sans doute plus tolérante à l'égard des couples homosexuels qu'elle ne le fût par le passé. Néanmoins, alors que le Parlement suisse et le Conseil fédéral s'entendent pour combattre les comportements homophobes<sup>168</sup>, le postulat du Tribunal fédéral tend quelque peu à oblitérer la triste réalité. Pour autant, nous le rejoignons dans ses conclusions. D'une part, au regard de la jurisprudence du Tribunal fédéral, on ne saurait considérer que les administrés du cas d'espèce vivent en ménage commun<sup>169</sup>. D'autre

---

<sup>165</sup> Arrêt commenté, consid. 4.

<sup>166</sup> Arrêt commenté, consid. 5.4. Sur la notion de discrimination indirecte, cf.: ATF 139 I 292, consid. 8.2.1; ATF 126 II 377, consid. 6c; arrêt du TF 2C\_723/2015 du 18 juillet 2016, consid. 3.2.

<sup>167</sup> Arrêt commenté, consid. 5.5.

<sup>168</sup> Voir notamment: initiative parlementaire déposée le 07 mars 2013 au Conseil national par M. Reynard et intitulée «Lutter contre les discriminations basées sur l'orientation sexuelle» (13.407); FF 2018 3897.

<sup>169</sup> Cf. notamment ATF 125 I 54 consid. 3.

part, l'interdiction de la discrimination indirecte protège les contribuables contre des différenciations inadmissibles de leur traitement fiscal, et les inégalités provoquées doivent au surplus faire l'objet d'une justification particulière<sup>170</sup>. Or, *in casu*, l'effet dissuasif des stigmatisations dont souffrent les personnes homosexuelles quant à la constitution d'un ménage commun n'a pas été démontré.

En tout état de cause, la détermination du domicile fiscal fait l'objet d'un examen éminemment casuistique<sup>171</sup>. Ainsi, lorsque les autorités fiscales doivent déterminer le lieu où le contribuable entretient les rapports les plus étroits, celles-ci doivent tenir compte de toutes les circonstances du cas d'espèce. C'est ici que la stigmatisation à l'encontre de personnes homosexuelles pourrait être prise en compte à notre sens: si des contribuables démontrent que leur intention de vivre en ménage commun est altérée par des difficultés liées leur orientation sexuelle, il se justifierait que les autorités relativisent – dans une certaine mesure – l'insuffisance d'autres éléments factuels.

#### 4. Double imposition internationale

##### **ATF 143 II 65 du 25 janvier 2017 [CDI avec Israël; Prestation de prévoyance] (Robert Danon et Benjamin Malek)**

###### *1. Faits et droit*

Dans cette affaire, le Tribunal eût à se prononcer sur l'application de l'art. 5 du protocole de la CDI Suisse-Israël<sup>172</sup> en relation avec une prestation en capital de prévoyance versée à un résident d'Israël, qui bénéficiait du régime spécial applicable aux nouveaux immigrants, consistant, pour l'essentiel, en une exonération sur dix ans des revenus provenant d'avoirs détenus avant l'immigration en Israël. Il n'était pas contesté en l'espèce que le paiement litigieux devait être qualifié de pension au sens de l'art. 18 de la CDI. Ce texte prévoit, à l'instar de l'art. 18 MC OCDE, que les pensions payées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi ne sont imposables que dans cet État. En raison de ce droit exclusif d'imposition conféré à l'État de résidence, il en découle que la Suisse n'est en principe pas fondée à pré-

<sup>170</sup> ATF 142 V 316, consid. 6.1.1; ATF 137 V 334, consid. 6.2.1; ATF 135 I 49, consid. 4.1.

<sup>171</sup> Arrêt du TF 2C\_918/2011 du 12 avril 2012, consid. 3.2; arrêt du TF 2C\_854/2013 du 12 février 2014, consid. 5.1; ATF 132 I 29, consid. 4.1 ss.; ATF 131 I 145, consid. 4.1.

<sup>172</sup> Convention entre la Confédération suisse et l'État d'Israël en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 2 juillet 2003 (RS 0.672.944.91).

lever un impôt à la source sur une prestation de prévoyance versée à un résident d'Israël. Il sied toutefois de réserver l'art. 5 du protocole de la convention dont l'interprétation constituait précisément le cœur de l'affaire commentée ici. Ce texte prévoit que «[t]ant que les revenus de source suisse tirés par un résident d'Israël ne sont, selon la loi en vigueur en Israël, assujettis à l'impôt en Israël qu'en référence au montant reçu en Israël, et non en référence au montant total de ceux-ci, ou bien que ces revenus sont exonérés de l'impôt en Israël, il est entendu que l'exonération, ou la réduction du taux, de l'impôt suisse prévue (avec ou sans conditions) par un article de la Convention ne s'applique qu'à la part de ces revenus qui est reçue en Israël ou qui d'une autre manière est soumise à un impôt en Israël»<sup>173</sup>.

Se fondant sur une interprétation littérale et téléologique de ce texte, notre Haute Cour parvient à la conclusion que l'article 5 du protocole, au demeurant applicable à toutes les règles distributives de la CDI, se rapproche d'une clause d'imposition effective («*subject-to-tax clause*») comme cela découle de la phrase «*d'une autre manière est soumise à un impôt en Israël*» («*oder in anderer Weise der Besteuerung in Israel unterliegt*»/«*or otherwise subject to tax in Israel*»). Selon le Tribunal fédéral, «[a]vec cette adjonction, elle s'éloigne du principe de la remittance basis et prescrit que, pour bénéficiaire de l'exonération (ou de la réduction) de l'impôt suisse prévue par un article de la Convention, les revenus en cause doivent être effectivement imposés en Israël. Il ne suffit ainsi pas que les revenus soient rapatriés en Israël, ils doivent encore y être imposés. Avec la mention «ou qui d'une autre manière est soumis à un impôt en Israël», le fait que les revenus soient reçus en Israël n'est même plus déterminant, l'imposition effective l'étant seule. Cette disposition se rapproche ainsi d'une *subject-to-tax clause* (DANON/SALOMÉ, *Double non-imposition: Suisse, Cahiers de droit fiscal international*, 2004 volume 89a p. 679 et la note de bas de page n. 13...)»<sup>174</sup>.

En l'espèce, le recourant n'avait pas apporté la preuve d'une imposition effective en Israël de la prestation de prévoyance querellée si

---

<sup>173</sup> Le texte original déterminant dispose que: «Es besteht Einvernehmen darüber, dass, solange Einkommen einer in Israel ansässigen Person aus schweizerischen Quellen nach geltendem israelischen Recht der Besteuerung in Israel nur im Umfang des in Israel empfangenen Betrages, und nicht in Bezug auf den ganzen Betrag, unterliegt oder solches Einkommen von der Besteuerung in Israel ausgenommen ist, die durch dieses Abkommen (mit oder ohne Bedingungen) gewährte Befreiung oder Herabsetzung im Steuersatz von der schweizerischen Steuer nur für den Anteil des Einkommens gewährt, der in Israel empfangen wird oder in anderer Weise der Besteuerung in Israel unterliegt»

<sup>174</sup> Arrêt commenté, consid. 3.5.

bien que la perception de l'impôt à la source suisse ne fut pas jugée contraire à la CDI<sup>175</sup>.

## 2. *Commentaire*

Le raisonnement suivi dans cette affaire doit être approuvé et correspond en particulier à l'interprétation littérale de la CDI conclue avec Israël. Au surplus, cette affaire fut aussi l'occasion pour la Haute Cour de faire le départ entre une clause d'imposition effective – dont il était question ici – et une simple exigence de rapatriement des revenus («*remittance basis*») dans l'État de résidence.

### **TF 2C\_628/2016 du 10 février 2017 = ATF 143 II 257 = RDAF 2017 II 295 [Qualification d'un revenu, indemnité de non-concurrence] (Raphaël Gani)**

#### 1. *Faits*

À la lecture des faits repris dans l'arrêt présenté, il faut relever que le contribuable, né en 1974, était célibataire et domicilié à Genève pendant toute la période fiscale 2012, en cause. Le 27 juin 2013, il a déposé sa déclaration fiscale pour l'année 2012. Il a mentionné avoir exercé la fonction de président directeur général de la filiale française d'une société allemande jusqu'au 31 mai 2012. Durant cette année fiscale il a déclaré un montant de 8'509 fr., perçu au titre de revenus en Suisse, et un revenu de 265'904 fr. (correspondant à 220'613 euros) réalisé, déclaré et imposé en France. Il convient de préciser à notre sens cet état de fait en se référant à celui – plus complet et non remis en cause par le Tribunal fédéral – de l'arrêt rendu par la dernière instance cantonale<sup>176</sup>.

Il en ressort en effet que le salaire brut ordinaire du contribuable se montait à 12'500 fr. par mois. L'augmentation de son revenu annuel était due à une prime de fin de contrat allouée par son employeur d'un montant de 134'250 euros en exécution d'une convention de résiliation des rapports de travail du 5 mars 2012. Ce montant avait été entièrement déclaré et imposé en France. Pour le reste, il avait perçu en 2012 une rémunération annuelle de 139'367.20 euros à titre de salaire et autres montants.

En rapport avec la somme de 134'250 euros, le recourant avait transmis à l'AFC-GE une convention du 5 mars 2012 passée avec son employeur. À teneur de celle-ci, les rapports de travail prenaient fin

<sup>175</sup> ATF 143 II 65, 76 consid. 5

<sup>176</sup> Cour de justice à Genève – ATA/435/2016 du 24 mai 2016

d'un commun accord le 30 septembre 2012. Le travailleur aurait droit au paiement de sa rémunération mensuelle jusqu'au 31 mai 2012. La période du 1<sup>er</sup> juin 2012 au 30 septembre 2012 était réputée être une période sans rémunération et sans paiement des cotisations sociales incombant à l'employeur. Dès le 1<sup>er</sup> juin 2012, le travailleur était «irrévocablement libéré» de son obligation de travailler. En outre, «Dans le cadre des dépenses occasionnées par la cessation de son contrat d'engagement», l'intéressé recevait un paiement extraordinaire brut d'un maximum de 134'250 euros, dont un acompte de 96'750 fr., serait versé conjointement avec le paiement du salaire du mois de mai 2012.

La convention comprenait une clause selon laquelle le collaborateur s'engageait jusqu'à 12 mois suivant la date de résiliation du contrat de travail à ne pas débaucher, sous quelque forme que ce soit, des employés ou des indépendants qui travaillaient pour la société ou des sociétés affiliées. Il s'est en outre avéré<sup>177</sup> que le montant de 134'250 euros se décomposait en un montant de 87'500 euros représentant l'équivalent de sept mois de salaire sans contre-prestation de travail et 46'750 euros d'indemnités. Il est finalement aussi établi que le contribuable exerçait son activité sur sol français – à Annemasse – et non pas en Suisse.

Ainsi, au stade du Tribunal fédéral, seule la qualification et partant l'attribution du droit de taxer le montant de 87'000 euros restait litigieux, le solde ne représentant plus l'objet du litige<sup>178</sup>.

## 2. Droit

Compte tenu de l'assujettissement illimité du contribuable en Suisse, respectivement à Genève, durant toute la période fiscale en cause, le Tribunal fédéral rappelle que selon le droit interne, il existe une base légale au art. 16ss LIFD pour imposer ce revenu qui devait – sous l'angle du droit interne – être qualifié de revenu d'une activité lucrative salariée. En effet, *«que le montant de 87'500 EUR ait été perçu en tant que salaire de l'activité dépendante, en tant qu'indemnité liée à une interdiction de faire concurrence ou en tant qu'indemnité de départ (cf. arrêt 2C\_538/2009 du 19 août 2010 consid. 3.3), il est dans tous les cas imposable au titre du revenu selon le droit interne.*<sup>179</sup>»

C'est bien entendu la qualification sous l'angle des conventions de double imposition, en plus précisément la CDI avec la France, qui était

<sup>177</sup> *Id.* ch. 9.

<sup>178</sup> Sur cette notion, voir l'arrêt 2C\_258/2017<sup>1</sup> ATF 144 II 359 du 2 juillet 2018, en particulier le cons. 4.3

<sup>179</sup> Arrêt commenté, consid. 5.3.

disputée en l'espèce. Le recourant était un frontalier résidant à Genève, mais travaillant à Annemasse. L'Accord du 11 avril 1983 entre le Conseil fédéral suisse (au nom des cantons de Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura) et le Gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers<sup>180</sup>, ne lui était donc pas applicable, le canton de Genève en étant exclu<sup>181</sup>.

Notre Haute cour rappelle que l'art. 17 par. 1 CDI CH-FR (dont la teneur correspond à celle de l'art. 15 par. 1 MC OCDE<sup>182</sup>), selon lequel les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans l'État dans lequel l'emploi est exercé et qu'il en va d'ailleurs de même, aux termes de l'art. 20 par. 1 CDI CH-FR (dont la teneur correspond en grande partie à celle de l'art. 18 MC OCDE), des pensions et autres rémunérations similaires, versées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur. De manière complémentaire, il souligne que, par défaut, les autres types de revenus qui n'entrent pas dans le champ d'application des art. 6 à 22 CDI CH-FR sont imposés en vertu des dispositions de l'art. 23 CDI CH-FR<sup>183</sup>. Selon cette dernière disposition, dont la teneur correspond en grande partie à celle de l'art. 21 par. 1 MC OCDE, les éléments du revenu qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la convention ne sont imposables que dans l'État de résidence du contribuable.

Il appartenait donc à la cour de déterminer si l'indemnité perçue par le recourant pouvait être interprétée comme un «salaire, traitement et autre rémunération similaire» au sens de l'art. 17 par. 1 CDI CH-FR, une «pension ou autre rémunération similaire» au sens de l'art. 20 par. 1 CDI CH-FR ou un «autre revenu» tombant dans le champ d'application de l'art. 23 CDI CH-FR. Pour trancher cette question, le Tribunal se réfère en premier lieu à sa propre jurisprudence<sup>184</sup>. Celle-ci interprète les notions de «salaires, traitements et autres rémunérations similaires» en ce sens que la rémunération, unique ou périodique, qui constitue une contrepartie à une activité salariée, quel que soit le

<sup>180</sup> FF 1983 II 559; cf. art. 17 par. 4 CDI CH-FR.

<sup>181</sup> ATF 136 II 241, consid. 9.2.

<sup>182</sup> Cf. arrêt 2C\_436/2016 du 21 décembre 2016 consid. 6.3.

<sup>183</sup> Art. 21 MC OCDE; HELBLING/HÄNI, in: Internationales Steuerrecht, Zweifel/Beusch/Matteotti (édit.), Bâle 2015, N 12 ad art. 21 MC OCDE; GUTMANN/ZAHND, in: Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, Danon et al. (édit.), Bâle 2014, N 18 ad art. 21 MC OCDE; Rust, in: Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Vogel/Lehner (édit.), 6<sup>e</sup> éd., Munich 2015, N3 ad art. 21 MC OCDE.

<sup>184</sup> Arrêt du TF 2C\_604/2011 du 9 mai 2012 consid. 4.2, in RDAF 2012 II 240, StE 2012 A 32 n° 18.

moment de son versement, entre dans le champ d'application de l'art. 15 par. 1 MC OCDE, respectivement 17 par. 1 CDI CH-FR. Force est toutefois de constater qu'en pratique, il existe des problèmes de délimitation entre l'art. 15 par. 1 MC OCDE et, respectivement, les art. 18 et 21 MC OCDE, lorsque le travailleur perçoit une rémunération sans avoir exercé d'activité, notamment lorsque celui-ci a perçu une indemnité en raison de résiliation anticipée des rapports de travail, ce qui était le cas en l'espèce. En effet, il était établi que le contribuable ne s'était plus rendu en France pour exercer son activité depuis le 1<sup>er</sup> juin 2012 et ce jusqu'à la fin de son engagement au 31 décembre 2012.

Après un bref passage en revue des avis doctrinaux<sup>185</sup>, notre Haute Cour se rallie à l'avis de PROKISCH<sup>186</sup>. Ainsi, *«les indemnités reçues par le recourant pour la période allant du 1<sup>er</sup> juin 2012 au 31 décembre 2012, si elles ont certes leur cause dans l'activité déployée précédemment en faveur de l'employeur français, ne constituent cependant pas une contre-prestation pour un travail effectué, le recourant ayant définitivement arrêté de travailler le 31 mai 2012. En ce sens, il convient de suivre l'avis de Prokisch et de considérer cette indemnité comme un «autre revenu» au sens de l'art. 23 CDI CH-FR, respectivement de l'art. 21 MC OCDE, dont l'imposition doit se faire au lieu de résidence. Cette solution est en accord avec la situation de fait puisque, durant la période en cause, le recourant n'est plus retourné en France pour exercer un travail, mais est resté en Suisse, à son lieu de résidence. Une telle façon de procéder permet au demeurant de se fonder uniquement sur les faits tels qu'ils ont été constatés objectivement et ainsi de tendre à un traitement semblable entre les contribuables, quelle que soit la façon dont les rapports de travail ont pris fin et ont été réglés et quel que soit le pays concerné. Cela permet également de ne pas examiner le point de savoir si la somme versée par l'employeur ne l'a pas (aussi) été en raison de la clause de non-concurrence que celui-ci a conclue avec le recourant, les montants reçus en raison d'une telle clause tombant en effet aussi dans la notion d'«autres revenus» de l'art. 23 par. 1 CDI CH-FR. En outre, cette solution, dans le cas d'espèce, est cohérente avec la position helvétique telle qu'elle ressort de l'accord amiable conclu avec l'Allemagne.»*<sup>187</sup>

---

<sup>185</sup> Arrêt commenté, consid. 6.6.

<sup>186</sup> RAINER PROKISCH, in *Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar*, Vogel/Lehner (édit.), 6<sup>e</sup> éd., Munich 2015, N 35 ss ad art. 15 MC OCDE.

<sup>187</sup> Arrêt commenté, consid. 7.2.

### 3. Commentaire

Il résulte de l'arrêt ici commenté que désormais toute indemnité perçue par un contribuable au titre de salaire pour une période pour laquelle l'employeur le libère de son obligation de travailler doit être qualifiée comme un «autre revenu» sur un plan conventionnel, imposable dans l'État de résidence du contribuable, alors que son salaire pour la période antérieure à sa libération d'obligation de travail sera imposable dans l'État d'exercice de l'activité lucrative. Le Tribunal fédéral calque ici de manière explicite le traitement fiscal de ce type de salaire avec celui de l'indemnité compensant une clause de non-concurrence stipulée à la fin des rapports de travail<sup>188</sup>.

On soulignera en préambule, que c'est à juste titre que l'indemnité perçue par le recourant en l'espèce n'a pas été qualifiée de d'indemnité compensant une clause de non-concurrence. En effet, l'obligation de ne pas débaucher des collègues qui travaillaient pour la société ou des sociétés affiliées, n'est pas assimilable à une interdiction de faire concurrence qui limite par essence la capacité de gain d'une personne.

S'agissant de la solution du Tribunal fédéral, on rappellera que la doctrine était divisée. Dans ce cadre, il est surprenant que le commentaire au MC OCDE n'ait pas été utilisé pour interpréter les clauses de la convention. En effet, les §§ 2.3ss ad art. 15 traitent de la question du versement d'une indemnité après la cessation de l'activité, en particulier lors d'un emploi transfrontalier<sup>189</sup>. Dans ce cadre, et contrairement à l'avis du Tribunal fédéral, l'OCDE propose d'assimiler le versement de l'indemnité reçue par l'employé libéré de son obligation de travailler à un salaire auquel l'art. 15 MC OCDE est applicable. En effet, la rémunération touchée pendant la période de libération «est de toute évidence perçue en vertu de l'emploi et constitue donc une rémunération «perçue à ce titre» au sens du paragraphe 1» de l'art. 15<sup>190</sup>. Or, on peine à comprendre pourquoi notre Haute Cour rejette cette solution, sans même indiquer qu'elle existe. Il nous paraît que la disposition conventionnelle doit conserver son caractère de clause de sauvegarde, dans ce sens qu'elle n'est applicable que si le revenu n'entre dans aucune des autres clauses de la CDI (art. 23 CDI CH-FR: «et qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente»). Or, force est de constater qu'il s'agit d'un revenu versé par un employeur au titre d'un rapport de travail. Le revenu en cause, bien qu'étant versé d'une certaine manière

<sup>188</sup> Cf. arrêt 2C\_604/2011 du 9 mai 2012 consid. 4.4.

<sup>189</sup> Pour ce qui est de l'applicabilité de ce commentaire, cf. CHRISTINE LEDURE, *Prise de position*, *Revue fiscale* 5/2017, p. 388.

<sup>190</sup> Commentaire MC OCDE, § 2.6 ad art. 15.

unilatéralement – le travailleur ayant été libéré –, reste indubitablement fondé sur un contrat de travail et titre sa cause de ce rapport. Il eut été à notre sens préférable de faire tomber ce revenu dans la catégorie des revenus d'activité lucrative dépendante (salarie), indépendamment de l'obligation effective du travailleur d'effectuer sa prestation. On rappellera encore que la seule applicabilité de l'art. 15 MC OCDE (ici l'art. 17 CDI CH-FR) ne permet pas directement de choisir entre les deux États contractants. Il faut en effet, ensuite, définir quel a été l'État dans lequel l'activité a été exercée, ou respectivement après la libération de l'obligation de travailler, quel aurait été l'État dans lequel il est raisonnable de penser que le travailleur aurait exercé son activité.

On soulignera enfin, comme d'autres<sup>191</sup>, que la référence à l'accord amiable conclu avec l'Allemagne est malheureuse puisque précisément la solution retenue en l'espèce aurait été différente.

### **TF 2C\_964/2016 du 5 avril 2017 [Demande de remboursement de l'impôt anticipé; devoir de collaboration; notion de bénéficiaire effectif] (Benjamin Malek)**

#### *1. Faits*

Une banque italienne forme plusieurs demandes de remboursement de l'impôt anticipé auprès de l'AFC, en se prévalant de l'art. 10 par. 2 de la CDI CH-IT<sup>192</sup>, qui prévoit une retenue à la source maximale de 15% dans l'État de source sur les dividendes issus de participations non qualifiées. En l'espèce, la banque avait reçu des dividendes de sociétés cotées en bourse en 2008 et 2009 et souhaitait récupérer l'impôt anticipé afférent, soit 10'759'100 fr.

Après plusieurs échanges, l'AFC met en demeure la contribuable de répondre aux questions posées, à défaut de quoi le remboursement partiel de l'impôt anticipé lui sera refusé. L'AFC finit par rejeter la demande de la contribuable, celle-ci n'ayant pas fourni les informations demandées. Le Tribunal administratif fédéral rejette le recours de la banque, cette dernière interjette recours auprès du Tribunal fédéral.

Les faits de l'arrêt rendent vraisemblable que la banque avait acquis des actions suisses peu avant le versement des dividendes (plus précisément l'*ex-dividend date*, soit la date à laquelle la propriété des actions est prise en considération pour déterminer à qui revient le dividende),

---

<sup>191</sup> CHRISTINE LEDURE, *op. cit.*, p. 391.

<sup>192</sup> Convention entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 9 mars 1976 (RS 0.672.945.41).

et que ces actions avaient été revendues après les versements de dividendes.

En parallèle, la banque était partie à des transactions concernant les actions sous-jacentes, notamment des options (*calls* et *puts*). Les risques inhérents à l'acquisition de certaines actions étaient dès lors couverts par ces instruments. La banque refuse de communiquer l'identité des contreparties à ces transactions (acquisition, vente des actions, options etc.)<sup>193</sup>, invoquant le secret d'affaire, des contrats et le droit pénal étranger<sup>194</sup>.

## 2. Droit

Le Tribunal fédéral se fonde sur sa jurisprudence antérieure<sup>195</sup>, dans laquelle il a repris les critères de reconnaissance du bénéficiaire effectif développés par une partie de la doctrine<sup>196, 197</sup>. Toutefois, en l'espèce, les critères jurisprudentiels de la notion de bénéficiaire effectif ne font pas directement défaut à la banque, cette dernière s'étant vu refuser les avantages conventionnels réclamés pour manque de collaboration<sup>198</sup>. Selon les autorités inférieures, les informations requises auprès de la recourante auraient en effet permis de déterminer si elle pouvait être reconnue comme bénéficiaire effectif des dividendes reçus selon la jurisprudence applicable.

Ainsi, le litige principal portait sur la possibilité pour la banque de réclamer le remboursement partiel de l'impôt anticipé, perçu sur des dividendes issus des actions et produits dérivés susmentionnés, sans fournir les renseignements requis par les autorités – lesquelles considéraient que ces informations étaient justement nécessaires pour déterminer si la recourante était réellement bénéficiaire effectif des dividendes – respectivement, de déterminer si ledit comportement relevait d'une violation du devoir de renseignement du contribuable<sup>199</sup>.

La banque se prévalait principalement d'une appréciation arbitraire des preuves par le Tribunal administratif fédéral et obtint, sur la base de ce grief, très partiellement gain de cause sur une fraction infime des dividendes en cause<sup>200</sup>.

---

<sup>193</sup> Arrêt commenté, consid. 2.2.

<sup>194</sup> Arrêt commenté, consid. 6.1.

<sup>195</sup> ATF 141 II 447, consid. 5.2.2.

<sup>196</sup> BEAT BAUMGARTNER, *Das Konzept des beneficial owner im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, Zurich 2010 et KLAUS VOGEL, *Doppelbesteuerungsabkommen*, Klaus Vogel/Moris Lehner (édit.), no18 ad art. 10-12, Munich 2008.

<sup>197</sup> Arrêt commenté, consid. 4.3.

<sup>198</sup> Arrêt du TAF A-2902/2014 du 28 août 2016, consid. 7.1.1.

<sup>199</sup> Arrêt commenté, consid. 3 et 5.1.

<sup>200</sup> Arrêt commenté, consid. 2.2 et 8.

La CDI CH-IT ne prévoyant pas de règles relatives à la collaboration du contribuable, le Tribunal fédéral se fonde sur le droit interne pour analyser cette question. Partant de l'art.48 LIA, notre Haute Cour rappelle que «*l'obligation d'examen et d'instruction de l'autorité appelée à se prononcer sur la demande de remboursement trouve ses limites dans l'obligation de renseignement et de collaboration du requérant*»<sup>201</sup>. Par ailleurs, le principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.) restreint l'obligation de renseignement en ce que le contribuable n'est tenu de répondre qu'aux demandes *raisonnables* des autorités<sup>202</sup>.

Eu égard au fait que la banque a constamment refusé de communiquer l'identité des contreparties aux transactions relatives aux titres en cause<sup>203</sup>, considérant que le défaut de collaboration ne doit pas profiter au contribuable et que les allégations et explications complémentaires apportées par la banque ne sont pas suffisamment convaincantes<sup>204</sup>, voire qu'un doute sérieux d'accord avec un tiers existe<sup>205</sup>, le Tribunal fédéral confirme la violation de l'obligation de renseignement constatée par le Tribunal administratif fédéral<sup>206</sup> ainsi que les conséquences de ladite violation et rejette le recours<sup>207</sup>.

### 3. *Commentaire*

Il sied de souligner que cet arrêt a pour particularité que la recourante n'a pas communiqué l'identité de ses contreparties et qu'elle n'a, par ailleurs, pas été en mesure de démontrer qu'une activité boursière comparable avait été déployée en dehors des périodes de versement de dividendes. Les tribunaux fédéraux et l'AFC ont considéré qu'il s'agissait là d'une preuve du fonctionnement réel des transactions en cause, à savoir que la banque n'était qu'une intermédiaire et que les transactions en cause reposaient uniquement sur des motifs fiscaux.

Ainsi, l'arrêt commenté porte davantage sur les conséquences procédurales de non-collaboration de la recourante que sur des considérations propres à la notion de bénéficiaire effectif. Dans son résultat, l'arrêt n'est guère critiquable étant donné le manque de collaboration manifeste de la recourante et les indices indiquant un accord occulte entre la banque, simple intermédiaire, et des tiers.

---

<sup>201</sup> Arrêt commenté, consid. 5.3.

<sup>202</sup> Arrêt commenté, consid. 5.3.

<sup>203</sup> Arrêt commenté, consid. 6.2.

<sup>204</sup> Arrêt commenté, consid. 6.2.

<sup>205</sup> Arrêt commenté, consid. 6.3.

<sup>206</sup> Arrêt commenté, consid. 3 et 5.4.

<sup>207</sup> Comme évoqué ci-avant, une fraction de dividende fit l'objet d'un renvoi auprès du TAF pour nouveau jugement (A-2572/2017 du 12 juin 2017).

Dans cette dernière décision en lien, certes relatif, avec la notion de bénéficiaire effectif<sup>208</sup>, le Tribunal fédéral omet, comme dans sa jurisprudence antérieure, de clarifier la nature de la clause du bénéficiaire effectif<sup>209</sup>. Il n'est en effet toujours pas établi par les juges de Mon Repos s'il s'agit ou non d'une clause anti-abus spécifique. Cette distinction pourrait cependant avoir une incidence importante à l'avenir en cas de litige impliquant une CDI ratifiée par la Suisse prévoyant, d'une part, une clause du bénéficiaire effectif et, d'autre part, une clause du critère de l'objet principal («*Principal purpose test*; PPT), tel que figurant à l'art. 29 par. 9 du MC OCDE et en voie d'introduction dans le réseau de CDI bilatérales de la Suisse<sup>210</sup>.

L'articulation entre ces deux clauses dépendra, en partie, de la qualification accordée à la clause du bénéficiaire effectif. Si cette dernière n'est pas considérée comme une règle anti-abus dans la jurisprudence future du Tribunal fédéral, il existera un risque concret que des avantages conventionnels, soit le remboursement partiel de l'impôt anticipé, soient refusés à un contribuable qui présente une structure ou une transaction considérée comme non-abusive selon la règle PPT<sup>211</sup>. Pareille approche, d'un formalisme conséquent, ne semble pas exclue en ce que les tribunaux fédéraux tendent vers une appréciation large de la clause du bénéficiaire effectif, faisant de celle-ci une condition d'accès au traité, cela d'autant plus que le Tribunal fédéral a déjà jugé que l'absence de tout avantage fiscal conventionnel n'avait aucune pertinence en matière de reconnaissance du bénéficiaire effectif<sup>212</sup>.

Enfin, la portée pratique de l'arrêt commenté doit être relativisée en ce qu'il est désormais notoire, au sein des institutions financières, qu'il est difficile, si ce n'est impossible, pour une banque d'obtenir des remboursements partiels d'impôt anticipé prélevé sur des dividendes d'actions suisses, à plus forte raison lorsque ces actions ont fait l'objet

---

<sup>208</sup> Plusieurs cas jugés par le TAF, font actuellement l'objet d'un recours auprès du TF (arrêts du TAF A-1426/2011 du 20 décembre 2016; A-3061/2015 du 25 septembre 2017; A-7299/2016 du 28 février 2018; A-5765/2016 du 19 mars 2018; A-1951/2017 du 22 août 2018.

<sup>209</sup> ATF 141 II 447, consid. 4.5.

<sup>210</sup> Les CDI ratifiées avec le Kosovo, la Lettonie, le Pakistan (en vigueur) et signées avec l'Arabie saoudite, le Brésil, le Royaume-Uni et l'Ukraine (pas encore en vigueur) prévoient l'introduction de cette clause anti-abus générale, sans que la clause du bénéficiaire effectif ne soit retirée des art. 10, 11 et 12 (dividendes, intérêts et redevances). Les règles anti-conduit qui figuraient dans la CDI avec le Royaume-Uni seront cependant abrogées par le protocole qui introduit la règle PPT.

<sup>211</sup> À ce sujet, voir ROBERT DANON/HUGUES SALOMÉ, *The BEPS Multilateral Instrument: General overview and focus on treaty abuse*, IFF Forum für Steuerrecht 2017/4, pp. 239-240 et BENJAMIN MALEK, *Le Principal Purpose Test (PPT) de l'Action BEPS n° 6 et l'abus des conventions de double imposition: impact pratique pour la Suisse*, 1<sup>er</sup> Prix OREF 2018, disponible sous <<http://www.oref.ch/site/fr/contributions-precedentes/>>, pp. 33-35.

<sup>212</sup> ATF 141 II 447, consid. 5.2.1 et 7.3.

de couverture de risques avec des produits dérivés<sup>213</sup>. La jurisprudence du Tribunal fédéral sur la notion de bénéficiaire effectif, qui concerne essentiellement des banques employant des produits structurés ou couvrant les risques inhérents à la détention d’actions, déploie un effet dissuasif en ce que ces institutions sont désormais conscientes que la qualité de bénéficiaire effectif leur sera probablement refusée.

**TF 2C\_128/2016 du 7 avril 2017 [Domicile fiscal: détermination du domicile fiscal en cas de binationalité en application de la CDI CH-DE, devoir de collaboration] (Lisa Spinoso)**

*1. Faits*

Le contribuable A. a été naturalisé en Suisse en mai 2007, date depuis laquelle il détient la nationalité allemande et suisse. Entre 2007 et 2009, A. a travaillé pour la société B.A. AG installée à U. dans le canton de Saint-Gall, qu’il a fondée, ainsi que pour la société sœur de cette dernière, C.A. GmbH, sise à V. en Allemagne.

Pour les années 2007 et 2009, A. a été assujetti à l’IFD ainsi qu’à l’ICC du canton de Saint-Gall. Par voie de réclamation, il a contesté l’assujettissement illimité en Suisse en avançant être soumis à l’imposition illimitée en Allemagne lors de ces mêmes années. Il a en outre demandé à ce que ses cotisations à l’AVS et autres prévoyances soient déduites de l’impôt dû en Suisse. Alors que l’administration cantonale du canton de Saint-Gall a admis la déduction, elle a rejeté la réclamation pour le surplus, ce que le contribuable contesta jusque devant le Tribunal fédéral. Dans l’arrêt commenté, le contribuable a demandé qu’il soit établi que sa résidence était en Allemagne pour les années 2007 à 2009 conformément à l’art. 4 al. 2 de la Convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d’Allemagne du 11 août 1971 (RS 0.672.913.62; ci-après: CDI CH-DE), et qu’il soit de ce fait soumis à l’impôt en Suisse de manière limitée au titre d’un rattachement économique en vertu des art. 3 et 4 de la LIFD. Par ailleurs, le contribuable a requis une évaluation séparée des conditions d’assujettissement à l’impôt pour chaque année fiscale, en particulier que les années 2008 et 2009 soient évaluées indépendamment des déclarations faites lors du processus de naturalisation. Finalement, il a demandé que les éléments de revenus qualifiés comme revenus de société de per-

---

<sup>213</sup> Sur les conséquences de la jurisprudence du TF sur ces instruments, avec contreparties révélées ou non, cf. OKTAVIA WEIDMANN, Beneficial Ownership and Derivatives: has the Swiss Federal Supreme Court Decision in the SMI Futures Case Put an End to “Cash-Futures Arbitrage”?, Intertax, vol. 45, issue 3, 2017, p. 252.

sonnes par les autorités allemandes soient requalifiés comme revenu d'activité indépendante, la question litigieuse étant de déterminer si ces rendements de fortune comprenaient des gains en capital exonérés d'impôts en vertu de l'art. 16 al. 3 LIFD.

## 2. Droit

### a) Requalification des éléments de revenu provenant d'une société de personnes comme éléments de revenu provenant d'une activité indépendante

Le Tribunal fédéral a rapidement écarté la requête de A. au sujet de la requalification de ces revenus car le contribuable n'avait pas contesté la qualification desdits revenus devant les instances précédentes. Il s'agit donc de pseudo novæ («*unechte Noven*») au sens de l'art. 99 al. 1 LTF, qui sont irrecevables devant la Haute Cour<sup>214</sup>.

### b) Assujettissement illimité à l'impôt en Suisse

Dans la suite de l'arrêt, le Tribunal fédéral s'est attardé sur la détermination du domicile fiscal du contribuable afin d'évaluer si l'instance inférieure a justement considéré la Suisse comme État de résidence et, le cas échéant, si la CDI avait un effet restrictif sur les compétences fiscales de la Suisse.

Dans ses considérants, le Tribunal fédéral rappelle que selon sa propre jurisprudence, il convient d'évaluer le domicile fiscal d'une personne physique en fonction du «lieu où se situe le centre de ses intérêts»<sup>215</sup>. Il rappelle en outre qu'une telle évaluation se fait en vertu d'une pondération de preuves circonstancielles objectives et externes et que le contribuable ne peut pas choisir son domicile fiscal par une simple volonté déclarée. En cas de séjour alternatif à deux endroits, le domicile fiscal retenu se situe au lieu où la personne entretient les liens les plus forts<sup>216</sup>. Il précise encore que bien ce que ce soit en principe à l'administration cantonale de justifier son choix de détermination d'une résidence fiscale, le contribuable est quant à lui tenu de coopérer et en particulier de fournir des informations pertinentes pour l'assujettissement à l'impôt.

En l'espèce, notre Haute Cour a suivi la position de l'instance inférieure en maintenant l'assujettissement illimité du contribuable en Suisse. *In casu*, le Tribunal administratif du canton de Saint-Gall avait

---

<sup>214</sup> Arrêt commenté, consid. 3.

<sup>215</sup> ATF 132 I 29, consid. 4.1; ATF 125 I 54, consid. 2; ATF 123 I 289, consid. 2a.

<sup>216</sup> ATF 132 I 29, consid. 4.12.

établi la résidence du contribuable en Suisse notamment car ce dernier était propriétaire d'un immeuble à U. entre 2007 et 2009, adresse à laquelle se situait le siège de la société B.A. AG que A. avait fondée, et parce que la procédure de naturalisation du contribuable en 2007 avait nécessité plusieurs années de résidence dans la commune, respectivement dans le canton. Bien que le contribuable ait indiqué vivre à V. depuis 2007 et avoir effectué un changement considérable de sa situation personnelle et économique depuis 2007, le Tribunal fédéral, tout comme l'instance inférieure, a jugé que le fait que A. ait réduit voire cessé son activité économique en Suisse dès 2007 ne constituait pas un indice manifeste d'un transfert de son centre de vie en Allemagne, notamment car le nombre de jours séjournés en Suisse ont été plus importants en 2008 et 2009 qu'en 2007. Il convient aussi de noter que l'instance précédente s'est fondée sur les déclarations faites par le contribuable lors de sa naturalisation démontrant une volonté de s'établir durablement à U. Le fait que le contribuable ait établi que ses allégations devant la Commission de naturalisation ne devraient pas avoir de valeur probante dans le cadre de la détermination du domicile fiscal car elles ont été motivées par un désir de citoyenneté, illustre pour notre Haute Cour un comportement contradictoire qui viole le principe de la bonne foi et qui ne mérite aucune protection juridique<sup>217</sup>. Rejoignant l'instance inférieure, les juges du Tribunal fédéral ont finalement précisé que l'assujettissement illimité du contribuable en Suisse venait du fait qu'il avait passé plus de 30 jours en Suisse en 2008 et 2009 et y avait exercé une activité lucrative, remplissant ainsi les conditions du rattachement personnel posé par l'art. 3 al. 3 let. a LIFD.

La question de la résidence en Suisse tranchée, l'instance inférieure ainsi que notre Haute Cour n'ont cependant pas ignoré le fait que le contribuable entretenait des relations étroites avec l'Allemagne. Cette affaire présentait donc un cas de double résidence en vertu de l'art. 4 de la CDI CH-DE. Le Tribunal fédéral s'est donc finalement penché sur une possible restriction du droit d'imposer de la Suisse en vertu de ladite CDI. Sur ce point, notre Haute Cour a suivi la conclusion du Tribunal administratif de Saint-Gall qui, en conséquence de l'analyse en «cascade» préconisée par la doctrine<sup>218</sup>, a établi que le contribuable entretenait des liens plus étroits avec la Suisse. Les juges du Tribunal

---

<sup>217</sup> «Wenn der Beschwerdeführer heute seine eigenen, im Einbürgerungsverfahren gemachten Angaben in Frage stellt, ist dies als ein widersprüchliches Verhalten zu werten, das gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstösst (Art. 5 Abs. 3 BV) und keinen Rechtsschutz verdient», arrêt commenté, consid. 4.5.

<sup>218</sup> Voir par exemple PETER LOCHER, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2005, p. 244.

fédéral ont rejeté l'argument de A. qui se prévalait du fait que, de son point de vue, les intérêts économiques d'un homme divorcé devaient avoir plus de poids lors de la détermination du domicile fiscal d'une personne physique en cas de séjours alternatifs à différents endroits. Alors que les éléments avancés par le contribuable pour justifier des liens plus étroits avec l'Allemagne étaient en grande partie similaire à ceux avancés sur la question de l'assujettissement illimité (voir section b)<sup>219</sup>, il a lui-même admis ne pas avoir apporté des preuves tangibles à ce sujet devant les instances précédentes. C'est pourquoi les quelques indices fournis devant la Haute Cour justifiant à ses yeux des liens plus étroits avec l'Allemagne ont été jugés irrecevables car constituant des pseudo novæ. Ceci n'a cependant pas été décisif dans la réflexion de notre Haute Cour. En effet, l'élément significatif dans ce dossier fût la naturalisation de A dans le canton de Saint-Gall en 2007 car l'aboutissement de ce processus supposait la résidence principale de A dans le canton, donc des liens plus étroits avec la Suisse. Dès lors, il incombait au contribuable de démontrer son prétendu changement de résidence à la suite de cette procédure. Ce dernier n'ayant pas été en mesure de prouver un tel changement, ni de liens personnels et affectifs avec l'Allemagne, le recours a donc été rejeté.

### 3. *Commentaire*

L'arrêt doit être approuvé dans ce cas. Les juges de la Haute Cour ont établi le lieu du domicile fiscal du contribuable, respectivement l'État de résidence de ce dernier dans le cadre d'un conflit de double résidence, selon la pratique jurisprudentielle du Tribunal fédéral<sup>220</sup>. À ce titre, il est généralement admis que le domicile fiscal d'une personne exerçant une activité lucrative dépendante est en principe au lieu du travail, exception faite selon une jurisprudence constante pour les contribuables mariés n'exerçant pas de fonction dirigeante rentrant régulièrement auprès de leur famille<sup>221</sup>. Le lien économique est particulièrement important dans le cas de contribuables célibataires car les juges du Tribunal fédéral ont à maintes reprises admis que les liens avec les parents ou frères et sœurs sont plus lâches que ceux existant entre conjoints<sup>222</sup>. Dans de tels cas, d'autres critères peuvent prendre une place prépondérante tels qu'un domicile ou un cercle d'amis au lieu

<sup>219</sup> Arrêt commenté, consid. 5.6.1.

<sup>220</sup> Voir par exemple arrêt commenté, consid. 4.2; ATF 132 I 29, consid. 4.1; ATF 125, consid. 2; ATF 123 I 289, consid. A.

<sup>221</sup> ATF 125 I 45 = RDAF 1999 II 79, consid. 2b et ss.

<sup>222</sup> ATF 125 I 45 = RDAF 1999 II 79, consid. 2bb.

du travail. En l'espèce, le contribuable s'est visiblement prévalu de la jurisprudence au sujet des contribuables célibataires en indiquant qu'il avait cessé ses activités avec l'entreprise suisse dès 2008 et que, en tant que contribuable célibataire, les liens économiques devaient être prépondérants<sup>223</sup>. Le souhait du contribuable n'étant pas vecteur du lieu du domicile fiscal<sup>224</sup>, les juges ont réuni divers indices arrivant à la conclusion qu'un transfert du centre des intérêts vitaux de A. n'était pas manifeste. Il convient de mettre en évidence que la nuance de cette affaire repose certainement dans cet argument. En effet, alors que le lieu de naturalisation d'un contribuable ne revêt pas forcément une importance décisive dans la détermination du lieu de la résidence fiscale<sup>225</sup>, elle a été dans cette affaire le déclencheur de l'imposition en Suisse sachant que l'aboutissement d'une procédure de naturalisation suppose une résidence principale de l'intéressé en Suisse<sup>226</sup>. Dans ce contexte, un transfert du centre des intérêts vitaux du contribuable la même année n'était dès lors pas évidente, surtout considérant que ce dernier avait clairement identifié la commune de U. comme le centre de ses intérêts, tant personnel que professionnel, lors de la procédure de naturalisation. Il convient donc d'admettre que la question litigieuse concerne plus simplement le devoir de collaboration de A. Cette situation aurait en effet nécessité qu'il en informe l'administration cantonale des impôts du canton de Saint-Gall et qu'il prouve sa bonne foi devant les instances inférieures avec des éléments tangibles, ce qu'il a admis ne pas avoir fait. Il n'a donc pas su prouver un tel transfert. Dans ce contexte, il paraît évident que son argument indiquant que ses allégations lors de la procédure de naturalisation ne devraient pas avoir de valeur probante dans cette affaire ne soit pas recevable au vu de la proximité temporelle entre les deux événements et le rôle clé que joue la naturalisation de A. dans ce cas.

**TF 2C\_450/2017 du 26 juin 2018 [Imposition à la source  
d'une rémunération de contribuables non-résident]  
(Raphaëlle Gerno)**

*1. Faits*

X de nationalité suisse exerce la profession de douanier pour le compte de la Confédération suisse. Son épouse est également

---

<sup>223</sup> Arrêt commenté, consid. 5.6 et ss.

<sup>224</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.

<sup>225</sup> ATF 125 I 45 = RDAF 1999 II 79, consid. 3b.

<sup>226</sup> Arrêt commenté, consid. 5.6.1.

douanière à un taux d'activité de 70% pour le compte de la République française. Le couple a trois enfants, et est domicilié en France. Pour l'année 2014, l'employeur de X lui a prélevé un impôt à la source en Suisse d'un montant de 17'1960 fr. 60. X est soumis au barème C de l'imposition à la source. Pour déterminer le revenu global du couple, les taux du barème C prennent en compte un revenu annuel théorique de 65'100 fr. imputé à l'épouse (dont le revenu effectif annuel correspond à 27'800 fr.). Toutefois, il lui a été appliqué le barème C0 qui correspond au barème double gain sans enfant à charge au lieu du barème C3 tenant compte de trois enfants à charge. En outre, X n'a pas bénéficié d'allocations familiales complètes versées par une caisse suisse, mais uniquement d'un complément différentiel. Toutefois, son épouse a bénéficié de la déduction pour enfants dans l'imposition française.

## 2. *Droit et commentaire*

Tout d'abord le Tribunal fédéral rejette le grief du recourant selon lequel, la prise en compte du revenu de son épouse pour calculer le taux applicable à son seul revenu en Suisse constitue une violation du principe de l'interdiction de la double imposition internationale. Notre Haute Cour estime à juste titre qu'il n'y a aucune violation du droit conventionnel sur ce point. Elle rappelle que la convention de double imposition signée par la Suisse et la France a pour objet l'attribution du droit d'imposer à un État, et ne règle pas les questions portant sur la détermination du taux applicable à une rémunération<sup>227</sup>.

Ensuite, le Tribunal fédéral rejette le grief selon lequel l'instance précédente a violé le principe de non-discrimination prévu aux art. 2 ALCP et 9 par. 2 Annexe I ALCP, qui résulterait de la manière dont les barèmes d'impôt à la source tiennent compte du revenu de son épouse aux fins de calculer la retenue d'impôt à la source. Le Tribunal fédéral confirme sur ce point sa jurisprudence établie<sup>228</sup> selon laquelle, lorsqu'un contribuable résident et un contribuable non-résident se trouvent dans des situations non comparables, il n'y a en principe pas de discrimination résultant du fait qu'un État membre n'accorde pas à un non-résident certains avantages fiscaux dont bénéficie un résident. Ainsi, une discrimination ne pourra être relevée que dans l'hypothèse où ces deux catégories de contribuables se trouvent dans une situation comparable, à savoir lorsque le contribuable non-résident tire «l'essen-

<sup>227</sup> Arrêt commenté, consid. 2.3.

<sup>228</sup> ATF 136 II 241 consid. 13.3 et ATF 140 II 141 consid. 7.1.1.

tiel» de ses ressources imposables (soit plus de 90%) d'une activité exercée dans l'État d'emploi. En l'espèce, le couple n'a réalisé que 80% de son revenu mondial en Suisse, ce qui ne constitue pas «l'essentiel» au sens de ladite jurisprudence<sup>229</sup>.

Enfin, le recourant a fait grief d'une violation du principe de l'égalité de traitement consacré en matière fiscale par le principe de l'imposition selon la capacité contributive (art. 8 et 127Cst.). Notre Haute Cour a admis son recours sur ce point. En ce qui concerne l'imputation forfaitaire d'un revenu théorique et non pas le revenu effectif de son épouse, le Tribunal fédéral rappelle que la charge fiscale des contribuables doit tenir compte de leur capacité contributive. En outre, le Tribunal fédéral évoque l'art. 86 al. 2 LIFD en vertu duquel les barèmes d'imposition d'époux vivant en ménage commun et exerçant tous deux une activité lucrative doivent tenir compte du cumul de leurs revenus. En l'espèce, les juges de Mon Repos ne remettent pas en cause la prise en compte du revenu théorique quand bien même cette technique peut dans certaines hypothèses engendrer des cas de surimposition ou de sous imposition. En effet, l'employeur, qui retient l'impôt, ignore le montant des revenus du conjoint de son employé, et ne peut pas en demander la communication pour calculer le taux applicable. Il impute ainsi de manière forfaitaire au conjoint un revenu théorique fondé sur des données statistiques. Le Tribunal fédéral relève en l'espèce qu'il y a une surimposition du recourant, dont l'épouse percevait 27'800 fr. au lieu de 65'100 fr. théorique pris en compte dans le barème C. La Haute Cour juge ainsi que cette surimposition est contraire à l'art 86 al. 2 LIFD et au principe de l'imposition selon la capacité économique, tant que le contribuable ne peut pas rectifier postérieurement le revenu de son conjoint<sup>230</sup>. Ensuite, en ce qui concerne l'absence de prise en compte des trois enfants à charge du contribuable, le Tribunal fédéral rappelle que les barèmes d'imposition tiennent compte des charges de famille (art. 86 et 91 LIFD). De plus, une déduction de 6'500 fr. pour chaque enfant mineur ou étant un apprentissage ou suivant des études, est accordée au contribuable qui en assure l'entretien (art. 35 al. 1 LIFD). Cette somme est déduite par moitié en cas d'imposition séparée des époux s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant (art. 33 al. 1 let. c LIFD). Le Tribunal fédéral constate tout d'abord que le recourant satisfaisait les conditions pour que lui soit appliqué le barème C3. Ensuite, notre Haute Cour sou-

---

<sup>229</sup> Arrêt commenté, consid. 3.1 et 3.2.

<sup>230</sup> Arrêt commenté, consid. 6.2 et 6.3.

ligne qu'aucune disposition conventionnelle ou domestique interdit la moitié de la déduction de 6'500fr. au motif que le recourant n'aurait pas reçu d'allocations complètes d'une caisse suisse, ou que la charge de famille avait déjà été considérée en France<sup>231</sup>.

## 5. Entraide administrative internationale en matière fiscale

### 5.1 Introduction (Raphaël Gani et Alessandro Turina)

Le domaine de l'assistance administrative fiscale internationale a fait l'objet d'un nombre important d'arrêts de principe, par ailleurs publiés pour certains au recueil officiel des ATF. Les décisions les plus importantes rendues entre le 1<sup>er</sup> janvier 2017 et le 31 décembre 2018 seront présentées de manière individuelle ci-dessous et, le cas échéant, commentées. Il est cependant apparu pertinent de présenter, en résumé et au préalable, un point de situation sur différents principes généraux applicables au domaine de l'entraide en l'état de la jurisprudence<sup>232</sup>.

#### 1. Principe de la bonne foi

Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI<sup>233</sup>.

Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral (notamment les deux arrêts de principe précités) la bonne foi d'un État est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), ce qui implique que l'État requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'État requérant sauf s'il existe un doute sérieux. Dans cette dernière hypothèse, il revient non pas de refuser l'entrée en matière sur la requête, mais il est nécessaire que l'autorité compétente de l'État requis demande un éclaircissement à l'État requérant.

Cette présomption de bonne foi d'un État peut être cependant renversée pour autant qu'il existe des éléments établis et concrets qui mettent en doute les allégations figurant dans la requête<sup>234</sup>. Ces

---

<sup>231</sup> Arrêt commenté, consid. 7.3.

<sup>232</sup> Cf. également la contribution récente dans ce domaine: LYSANDRE PAPAPOPOULOS, «Données volées» et assistance administrative internationale en matière fiscale: un rempart contre l'échange de renseignements?, ASA 86 [2017/2018] p. 709 ss, 713 ss.)

<sup>233</sup> ATF 143 II 202, consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161, consid. 2.1.3, arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016, consid. 6.3.

<sup>234</sup> ATF 143 II 202 consid. 8.7.4 [éléments établis et concrets], 142 II 161 consid. 2.4 [élément concret], arrêts TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 [= ATF 144 II 206] consid. 4.4 [éléments établis], 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.5 [éléments établis et concrets], 2C\_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2 [éléments suffisamment établis et concrets]).

éléments doivent être tellement bien «établis et concrets» qu'ils permettent de réfuter immédiatement («*sofort entkräftet*») en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes les allégations présentées par l'État requérant.

Selon le Tribunal fédéral, en présence de tels éléments établis et concrets, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit<sup>235</sup>. Ce n'est qu'en cas de mauvaise foi avérée, que l'État requis peut refuser d'entrer en matière<sup>236</sup>.

Il faut encore souligner que la portée que la jurisprudence fédérale a donnée à ce principe est très large. Elle a en effet été appliquée à l'interprétation des autres principes généraux. Ainsi, la notion de pertinence vraisemblable (voir *infra*) des renseignements requis ne sera examinée qu'à l'aune du principe de la bonne foi. Si l'État requis estime qu'un renseignement est vraisemblablement pertinent ce n'est que si les conditions précitées du principe de la bonne foi que ces allégations peuvent être mise en doute. Dans ce sens, le principe de la bonne foi peut être considéré comme un «super» principe général du domaine de l'entraide fiscale internationale.

## 2. Pertinence vraisemblable

L'assistance ne doit être accordée qu'à la condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale interne des États contractants<sup>237</sup>. Cette condition d'octroi de l'assistance est qualifiée de «clé de voûte» par le Tribunal fédéral<sup>238</sup>. Selon cette jurisprudence, le contrôle de la pertinence vraisemblable doit être effectué avant tout en fonction du contenu de la demande formée par l'État requérant. Dans ce cadre, il n'est pas loisible aux États contractants de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé<sup>239</sup>.

En outre, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis est réputée réalisée si, au moment où la demande est for-

---

<sup>235</sup> Voir art. 6 al. 3 LAAF; ATF 143 II 202, consid. 8.7.1, arrêts du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018, consid. 4.4, 2C\_241/2016 du 7 avril 2017, consid. 5.5, 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016, consid. 7.2

<sup>236</sup> Voir art. 7 let. c LAAF; ATF 143 II 224 consid. 6.2, arrêt du TF 2C\_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2.

<sup>237</sup> Voir notamment ATF 142 II 161, consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, ainsi que ATF 141 II 436, consid. 4.4.

<sup>238</sup> Cf. arrêt du TF2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, in Archives 86, p. 332.

<sup>239</sup> ATF 141 II 436 consid. 4.4.3.

mulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents<sup>240</sup>. La jurisprudence a fixé une répartition des rôles dans ce cadre: L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'État requérant, le rôle de l'État requis étant assez restreint, puisqu'il se borne à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. Il doit ainsi procéder à un «contrôle de plausibilité<sup>241</sup>»

Il n'en demeure pas moins que c'est bien après la production des documents dans la procédure nationale suisse que l'examen de la condition de la pertinence vraisemblable doit avoir lieu<sup>242</sup> (). Du reste, le Tribunal fédéral a bien examiné les documents fournis par la banque lorsqu'il a validé l'approche du Tribunal administratif fédéral dans son arrêt<sup>243</sup>. Cela ne veut pas encore dire que l'examen de la Suisse en tant qu'État requis doit aller si loin qu'il reviendrait à discuter la procédure conduite dans l'État requérant: peu importe en effet qu'une fois les renseignements demandés fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente<sup>244</sup>. De même, le Tribunal fédéral a jugé que le «fait que le libellé de la demande laisse entendre qu'une procédure de contrôle est en cours, alors que les recourants affirment que cette procédure a été définitivement close», n'est pas de nature à faire obstacle à la demande (car, semble-t-il, la procédure conduite selon le droit interne étranger serait non pertinente<sup>245</sup>).

### 3. Principe de spécialité

Le principe de spécialité veut que l'État requérant n'utilise les informations reçues de l'État requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (voir art. 26 par. 2 MC-OCDE; «Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins»). Ici encore la jurisprudence a admis de fonctionner avec une présomption: la Suisse peut *a priori* considérer que l'État requérant, avec lequel elle est liée

---

<sup>240</sup> Sur ce point, ATF 144 II 206 consid. 4.3.

<sup>241</sup> ATF 143 II 185, consid. 3.3.2.

<sup>242</sup> «Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die Steuerverwaltung des ersuchten Staates zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind»; ATF 143 II 185, consid. 3.3.2 et ATF 141 II 436, consid. 4.4.3.

<sup>243</sup> 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.2 *in fine*.

<sup>244</sup> Arrêts du TAF A-5741/2017, A-5742/2017 du 29 juin 2018 consid. 3.3, A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.6.2.

<sup>245</sup> Arrêt 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.6; voir aussi arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 9.2.3.3.

par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité<sup>246</sup>. Quoiqu'il en soit d'ailleurs, la jurisprudence, déjà ancienne, ne semble pas reconnaître la possibilité pour un particulier de se plaindre dans le cadre d'une procédure d'entraide de la violation prétendue du principe de spécialité par l'État requérant. En effet, soulevée en tant que grief d'ordre général, une telle violation ne peut être invoquée, conformément en particulier à l'art. 71 PA, soit auprès du Département fédéral suisse compétent, qui demandera des explications à l'État concerné<sup>247</sup> soit devant les autorités de l'État requérant<sup>248</sup>.

## 5.2 Arrêts commentés

### **ATF 143 II 185 du 13 février 2017 [Échange de renseignements et pertinence vraisemblable des renseignements permettant la vérification des prix de transfert au sein d'un groupe de sociétés] (Alessandro Turina)**

#### *I. Faits*

Dans un arrêt portant sur la convention fiscale ratifiée avec la France, les juges de Mon Repos eurent à traiter de la modification de la politique de prix de transfert à laquelle procéda un groupe multinational. Il était notamment question d'un prétendu transfert des fonctions et des risques vers la Suisse; certaines des entités du groupe étant basées en Suisse. Face à cette situation, les autorités fiscales françaises adressèrent une demande d'information à l'AFC afin d'évaluer les prix de transfert entre les entités suisses et françaises du groupe. Les informations demandées comprenaient notamment les statuts des sociétés suisses, la nature de leurs activités, leurs ressources humaines et matérielles, une copie de leurs états financiers ainsi que leurs responsabilités.

En outre, afin d'évaluer la réalité du transfert des fonctions et des risques en Suisse, les autorités fiscales françaises demandèrent également si les entités suisses employaient réellement des personnes qui étaient initialement liées aux entités françaises. En substance, le contribuable fit valoir que les informations demandées n'étaient pas vraisemblablement pertinentes car une étude de prix de transfert avait déjà été fournie aux autorités requérantes.

---

<sup>246</sup> Arrêt du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018, consid.4.3.5 avec les réf.citées.

<sup>247</sup> Cf. ATF 121 II 248 consid. 1c; décision du Département fédéral de justice et police du 21 juillet 1997, JAAC 62.24 consid. 3.2 et 4.

<sup>248</sup> Arrêt du TAF A-8271/2015 du 29 août 2016 consid. 6.2 et 7.3.1.

## 2. *Droit*

Le Tribunal fédéral a rejeté l'argument du contribuable et a décidé que la plupart des informations demandées étaient en réalité pertinentes. Les juges de Mon Repos ont en effet observé que, sur la base du principe de la bonne foi, la Suisse, en tant qu'État requis, pouvait, par principe, se fonder sur l'appréciation de la pertinence des informations demandées par l'autre État contractant<sup>249</sup>.

Il est intéressant de noter qu'une partie des informations demandées visait à établir si les entités suisses bénéficiaient d'un régime privilégié au sens de l'article 238 A du Code général des impôts français. Suivant le raisonnement de l'AFC, le Tribunal fédéral a estimé que cette demande était fondée car cette disposition entraînait précisément un renversement du fardeau de la preuve en faveur de l'Administration fiscale<sup>250</sup>. Cependant, les dernières informations demandées par les autorités françaises, qui concernaient notamment des salariés qui travaillaient auparavant pour le groupe en France, n'ont pas été considérées comme pertinentes<sup>251</sup>. Cette décision nous semble importante en ce qu'elle illustre l'approche que les Juges de Mon Repos ont l'intention de suivre en matière d'échange de renseignements relatives aux structures d'un groupe de sociétés et peut être considéré tel qu'un arrêt de principe dans ce domaine.

## 3. *Commentaire*

Dans l'affaire concernée, les Juges de Mon Repos ont adopté une approche différenciée selon la nature des informations requises. Notamment, le Tribunal fédéral a jugé que les bilans des sociétés suisses étaient pertinents. En revanche, l'analyse de la pertinence de la situation fiscale suisse des sociétés est plus nuancée. Les informations sur le traitement fiscal des sociétés de groupe suisses ont été jugées pertinentes non pas en termes absolus mais en raison du droit fiscal français qui prévoit que le fardeau de la preuve en matière de prix de transfert, qui incombe normalement à l'administration fiscale, est renversé pour les sociétés bénéficiant d'avantages fiscaux étrangers.

Nous constatons que le Tribunal fédéral a jugé qu'une «pertinence vraisemblable» des renseignements impliquait la présence d'une possibilité raisonnable que les informations demandées soient pertinentes au

---

<sup>249</sup> Cf. ATF 142 II 161, consid. 2.1, 2.1.1 et 2.1.2; cf. aussi arrêts du TF 2C\_527/2015 du 3 juin 2016, consid. 5.2 et 2C\_289/2015 du 5 avril 2016, consid. 4.1 (considérant non publié *in* ATF 142 II 218).

<sup>250</sup> Arrêt commenté, consid. 4.4.

<sup>251</sup> Arrêt commenté, consid. 5.

moment de la demande. Ainsi, une telle demande ne sera refusée que si le lien entre les informations demandées et l'enquête est improbable, auquel cas la requête pourrait relever d'une situation de «pêche aux renseignements»<sup>252</sup>.

**TF 2C\_954/2015 du 13 février 2017 [Assistance administrative et pertinence vraisemblable de renseignements concernant la prestation de services intra-groupe] (Alessandro Turina)**

*1. Faits*

Cet arrêt concerne deux demandes de renseignements, soumises par les autorités fiscales françaises, destinées à évaluer la réalité des services rendus par deux entreprises suisses à une entreprise française du même groupe. La requête portait sur les informations suivantes: une confirmation que les entreprises étaient connues des autorités suisses et soumises au régime fiscal ordinaire; le taux d'imposition applicable et le montant d'impôt payé; une copie des bilans pour les années 2010 et 2011; une description de la nature des activités menées, des ressources humaines et des ressources matérielles à disposition des entreprises; le nom et l'adresse des administrateurs de l'entreprise; le nom et l'adresse de leurs actionnaires, ainsi que la répartition du capital entre ces derniers<sup>253</sup>.

Les sociétés suisses formèrent recours contre la décision de l'AFC, qui fut annulée par le Tribunal administratif fédéral<sup>254</sup> au motif que les informations en cause n'étaient pas pertinentes, de sorte que la demande fut qualifiée de «pêche aux renseignements»<sup>255</sup>.

À cet égard, le Tribunal administratif fédéral avait en particulier évoqué une disposition du droit français selon laquelle les autorités fiscales françaises pouvaient refuser la déduction de frais que le contribuable ne justifie pas lorsqu'il en reçoit la demande. Par conséquent, les mêmes juges avaient estimé que l'assistance administrative n'était pas propre à une appréciation de la réalité des services, L'AFC a interjeté recours contre cette décision par-devant le Tribunal fédéral.

---

<sup>252</sup> En d'autres termes, le test est objectif et non soumis au jugement subjectif de l'Administration, le but étant d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en excluant les requêtes qui relèvent de la pêche aux renseignements., Sur ce point cf. JONATHAN SCHWARZ, «Exchange of Information. Bumps in the Road», *Kluwer International Tax Law Blog*, 21 mars 2018, disponible sous: <<http://kluwertaxblog.com/2018/03/21/exchange-information-bumps-road/>>.

<sup>253</sup> Arrêt commenté, A.

<sup>254</sup> TAF A-6663/2014 du 25 septembre 2015.

<sup>255</sup> Arrêt commenté, B.

## 2. *Droit*

Se référant à la jurisprudence antérieure<sup>256</sup> ainsi qu'aux principes de droit international de bonne foi et de confiance mutuelle<sup>257</sup>, le Tribunal fédéral a confirmé que la pertinence prévisible des informations demandées devrait être examinée en premier lieu par l'État requérant et que l'autre État devrait présumer que cette condition de l'échange de renseignement est satisfaite tant que l'État requérant fournit toutes les indications nécessaires concernant la requête<sup>258</sup>.

Cette présomption ne peut donc être renversée que sur la base d'indices spécifiques et solides. À cet égard, les juges de Mon Repos estimèrent que le Tribunal administratif fédéral avait contesté la déclaration des autorités fiscales françaises concernant la pertinence des informations demandées sur la base d'aucun élément de preuve spécifique et en fonction de sa propre interprétation du droit fiscal français<sup>259</sup>.

Le Tribunal fédéral conclut donc que les informations demandées devaient être communiquées aux autorités fiscales françaises et accepta le recours sur ce point.

## 3. *Commentaire*

Cette décision s'inscrit dans la même tendance que celle de l'affaire publiée aux ATF 143 II 185 (ci-dessous) concernant des prix de transfert<sup>260</sup>. Dans le domaine de l'échange de renseignements, le Tribunal fédéral soumet la remise en cause de la bonne foi de l'État requérant et du principe de confiance mutuelle à des conditions très strictes.

Toutefois, en ce qui concerne l'intention de l'AFC de transférer des informations qui n'avaient pas été demandées par les autorités fiscales françaises, comme, par exemple, les statuts des sociétés – pourtant librement consultable sur le site internet du registre du commerce – le Tribunal fédéral confirma qu'un tel échange n'était pas possible en l'absence d'une base légale en droit suisse prévoyant l'échange spontané de renseignements; aucune disposition prévoyant l'échange

---

<sup>256</sup> Cf., en particulier, ATF 142 II 161, consid. 2.1, 2.1.1 et 2.1.2; cf. également Arrêts du TF 2C\_527/2015 du 3 juin 2016, consid.5.2; 2C\_289/2015 du 5 avril 2016, consid. 4.1, non publié in ATF 142 II 218.

<sup>257</sup> Cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.3, 2.4 et 3.3.

<sup>258</sup> Cf. art. XI, § 3, du protocole à la Convention de double imposition entre la France et la Suisse.

<sup>259</sup> Arrêt du TF 2C\_954/2015 du 13.02.2017, consid. 5.5.

<sup>260</sup> Arrêt du TF 2C\_411/2016 du 13 février 2017.

spontané n'était applicable, *ratione temporis*, aux exercices fiscaux qui faisait objet de la demande de renseignements<sup>261</sup>.

**ATF 143 II 202 du 16 février 2017 = RDAF 2017 II 336**  
**[Échange de renseignements et données volées]**  
**(Alessandro Turina)**

*1. Faits*

L'arrêt concerne une demande d'assistance administrative des autorités fiscales françaises en lien avec une liste des personnes (Suisse, France et autre juridictions) soupçonnées de détenir des avoirs non déclarés auprès d'UBS Suisse. Les contribuables avaient interjeté recours, arguant que ces données avaient été volées à UBS France par des employés de la banque.

*2. Droit*

Selon le Tribunal Fédéral, le texte de l'art. 28 par. 3 let. b CDI CH-FR (qui correspond au texte de l'art. 26 par. 3 let. b MC OCDE) ne vise pas les circonstances de fait qui ont amené un État à former une demande d'assistance administrative mais les renseignements demandés<sup>262</sup>.

Le Commentaire du MC OCDE confirme cette analyse<sup>263</sup>. La doctrine suit ce raisonnement; les auteurs favorables à un refus d'assistance administratives fondée sur des données volées ne s'appuient pas sur l'art. 26 par. 3 let. b MC OCDE mais sur le principe de la bonne foi<sup>264</sup>. Par conséquent, l'art. 28 par. 3 let. B CDI CH-FR ne permet pas

---

<sup>261</sup> Arrêt du TF 2C\_411/2016 du 13 février 2017, consid. 6.3, où le TF précise que «Le ch. XI par. 6 du Protocole additionnel prévoit aussi que les États contractants ne sont «pas tenus» de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique. L'expression «pas tenus» signifie qu'un État contractant n'est pas obligé d'échanger spontanément ou automatiquement des renseignements. Le Protocole additionnel n'exclut donc pas qu'un État contractant procède à un échange de renseignements automatique ou spontané, dans le cadre de l'application de l'art. 28 CDI CH-FR (cf. le Message complémentaire au message du 6 mars 2009 concernant l'approbation du nouvel avenant à la convention contre les doubles impositions avec la France du 27 novembre 2009, in FF 2010 1417). Une telle démarche ne peut toutefois être laissée à la discrétion de l'Administration fédérale et doit reposer sur une base légale en droit interne l'art. 1 al. 3 a OACDI prévoit expressément que l'assistance administrative d'après les conventions est accordée uniquement sur demande (cf. aussi l'art. 4 al. 1 LAAF et ATF 141 II 436 consid. 3.2 p. 440). Partant, l'Administration fédérale ne peut pas transmettre spontanément des informations qui n'ont pas été requises, quand bien même elle jugerait qu'elles remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, et indépendamment du point de savoir si ces informations sont par ailleurs aisément accessibles à l'État requérant.»

<sup>262</sup> Arrêt commenté, consid. 6.3.2.

<sup>263</sup> Arrêt commenté, consid. 6.3.4.

<sup>264</sup> Arrêt commenté, consid. 6.3.5.

de refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative en raison de la façon dont l'État requérant s'est procuré les données qui ont abouti à la formulation de la demande<sup>265</sup>. L'opposabilité de l'art. 3 de l'arrêté fédéral du 18 juin 2010 portant approbation d'un nouvel avenant à la CDI CH-FR est laissée ouverte par le Tribunal fédéral<sup>266</sup>.

Selon les Juges de Mon Repos, l'expression «actes punissables au regard du droit suisse» au sens de l'art. 7 let. c LAAF renvoie à des actes qui sont effectivement punissables en Suisse<sup>267</sup>. Tel n'était pas le cas en l'espèce, les données provenant d'une filiale française de la banque sans qu'il ait été établi que des employés d'UBS Suisse étaient impliqués<sup>268</sup>.

La bonne foi étant présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), les allégations de l'État requérant ne sauraient, en principe, être mises en doute. En l'espèce, aucun élément ne permet de remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante<sup>269</sup>. Le Tribunal fédéral confirme ainsi l'échange de renseignements.

### 3. *Commentaire*

Une question laissée ouverte par les Juges de Mon Repos concerne la qualification de l'art. 7 let. c LAAF et, en particulier, si cette prévision doit être considérée comme une limitation unilatérale distincte introduite par la Suisse ou, au contraire, comme l'expression du principe de bonne foi en droit international public. Selon une partie de la doctrine<sup>270</sup>, cette interprétation découle du principe de bonne foi auquel l'art. 26 de la Convention OCDE fait implicitement référence à la lumière l'art. 31 par. 1 de la Convention de Vienne sur le droit des traités<sup>271</sup>. Les Juges de Mon Repos n'ont pas fourni une réponse à cette question, qui, par contre, a été plus explicitement soulevé dans ATF 143 II 224 du 17 mars 2017 (commenté ci-après).

En outre, à l'instar de l'art. 26 par. 3 let. b MC OCDE, l'art. 28 par. 3 let. b CDI CH-FR mentionne expressément la législation des deux États contractants, de sorte que le transfert d'informations doit également être refusé lorsque la demande est fondée sur des données obtenues en violation des lois de l'État requérant. En cas de doute,

---

<sup>265</sup> Arrêt commenté, consid. 6.3.6.

<sup>266</sup> Arrêt commenté, consid. 7.2.

<sup>267</sup> Arrêt commenté, consid. 8.5.6.

<sup>268</sup> Arrêt commenté, consid. 8.6.

<sup>269</sup> Arrêt commenté, consid. 8.7.

<sup>270</sup> Arrêt commenté, consid. 6.3.5.

<sup>271</sup> Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (RS 101).

comme indiqué à juste titre par la juridiction inférieure, l’AFC devrait mener une enquête plus approfondie et obtenir de l’autre État contractant une confirmation effective que la demande de renseignements n’est pas fondée sur des actes illicites au regard du droit de cet État.

## **ATF 143 II 224 du 17 mars 2017 [Échange de renseignements et données volées] (Alessandro Turina)**

### *1. Faits*

Sur la base des données volées par M. Hervé Falciani, deux résidents français furent identifiés comme ayant un compte en banque non déclaré auprès d’HSBC Suisse. La question de fond de cette affaire consistait à déterminer si l’échange de renseignements devait être octroyé malgré qu’il soit fondé sur des informations confirmées par une enquête française légitime mais initiée par le vol de données d’HSBC Suisse.

### *2. Droit*

Dans le domaine de l’assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l’État requérant qu’il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier avec les situations de nature à être couvertes par l’art. 7 let. c LAAF<sup>272</sup>. Selon la doctrine majoritaire, la situation où l’État requérant achèterait des données volées ne relève pas d’un comportement conforme à la bonne foi<sup>273</sup>. Le Tribunal fédéral se réfère spécifiquement au contexte de la CDI CH-FR, qui a mené à l’entrée en vigueur de l’Avenant, en vertu duquel les autorités françaises s’engagent à s’abstenir de tels comportements<sup>274</sup>.

Les Juges de Mon Repos se demandent si l’on serait arrivé à des conclusions analogues en l’absence d’un tel engagement. Selon le Tribunal fédéral, le critère déterminant est celui de l’existence d’un lien de causalité entre les données volées et la demande d’assistance administrative française adressée à la Suisse. Ce lien peut être direct ou indirect<sup>275</sup>. En l’espèce, il était possible d’établir un lien entre le vol de données d’HSBC et la demande formulées par les autorités fiscales françaises. Partant, l’art. 28 CDI CH-FR est ici inopérant<sup>276</sup>. Le Tribunal Fédéral refuse donc l’échange de renseignements considérant que

---

<sup>272</sup> Arrêt commenté, consid. 6.4.

<sup>273</sup> Arrêt commenté, consid. 6.4.

<sup>274</sup> Arrêt commenté, consid. 6.5.

<sup>275</sup> Arrêt commenté consid. 6.6.

<sup>276</sup> Arrêt commenté, consid. 6.6.

la France ne pouvait demander des renseignements liés, directement ou indirectement, à des données volées.

### 3. *Commentaire*

Cette décision offre une réponse à une question laissée ouverte par l'ATF 143 II 202 (commenté ci-avant): selon les Juges de Mon Repos, l'art. 7 let. c LAAF ne fait qu'exemplifier le principe de la bonne foi tel qu'il découle de la Convention de Vienne sur le droit des traités, laquelle est applicable en matière d'interprétation de CDI<sup>277</sup>. Les définitions matérielles de la LAAF n'ont donc de portée que dans la mesure où elles viennent concrétiser les dispositions conventionnelles applicables dans le cas d'espèce<sup>278</sup>. À cet égard, il est manifeste que le vol de données commis par M. Falciani est un acte punissable en droit suisse.

**TF 2C\_643/2016 du 1<sup>er</sup> septembre 2017 = ATF 143 II 628  
= RDAF 2017 II 536 [Entraide fondée sur la CDI CH-NO;  
portée d'un accord amiable; exigence concernant une demande  
non nominative] (Raphaël Gani)**

L'autorité compétente norvégienne avait présenté une requête d'assistance administrative internationale qui contenait les numéros de neuf cartes de paiement («*payment cards*») dont les titulaires étaient inconnus. Il s'agissait de cartes de crédit utilisées dans une même région du pays sur une longue période donc probablement par des résidents norvégiens, dont on pouvait soupçonner qu'ils n'avaient pas rempli leurs obligations fiscales de manière complète. La requête indiquait au surplus que toutes les sources possibles de renseignements avaient été utilisées sans succès. Elle tendait à l'obtention des noms des titulaires des neuf cartes de paiement, l'identité des éventuels ayants droit du compte lié à chaque carte, ainsi que les relevés bancaires des comptes pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2011 au 28 février 2014. L'AFC a décidé de transmettre les informations requises, en particulier, le nom du titulaire de la carte, le compte bancaire lié à cette carte, ainsi les extraits de ce compte depuis son ouverture en 2011. Sur recours, le Tribunal administratif fédéral a jugé que la demande d'assistance norvégienne devait être rejetée, car elle n'identifiait pas les personnes qu'elle visait au moyen de leur nom et de leur adresse.

---

<sup>277</sup> Arrêt comment, consid. 6.1. et 6.2..

<sup>278</sup> Arrêt commenté, consid. 6.1.

Sur recours de l'AFC, le Tribunal fédéral a au contraire confirmé la décision de l'AFC et autorisé la transmission des renseignements requis.

L'enjeu consistait en premier lieu à déterminer si, pour être valable une demande fondée sur la CDI CH-NO<sup>279</sup> devait ou pas contenir l'identité des personnes visées. En effet, dans sa teneur initiale – sur laquelle le Tribunal administratif fédéral se fondait – l'art. 26 CDI CH-NO exigeait *«le nom et l'adresse de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes, comme la date de naissance, l'état civil ou le numéro d'identification fiscale»*. Toutefois, un accord a été conclu entre le Conseil fédéral et le Gouvernement norvégien par l'Échange de lettres de 2012. Cet accord est intervenu, du point de vue suisse, sur habilitation expresse de l'Assemblée fédérale, contenue dans l'arrêté fédéral du 23 décembre 2011. Cet arrêté a été soumis au référendum facultatif. L'Échange de lettres de 2012 contient une règle claire, selon laquelle les personnes visées par une demande d'assistance administrative peuvent être identifiées autrement que par leur nom et leur adresse. Il respecte donc parfaitement le cadre de l'habilitation donnée par l'Assemblée fédérale. Il s'ensuit que, conformément à la jurisprudence établie dans l'ATF 143 II 136, l'Échange de lettres 2012 doit être pris en compte pour établir le contenu de la clause d'échange d'informations figurant dans la CDI CH-NO.

Deuxièmement, le Tribunal fédéral vérifie que la demande ne constitue pas une pêche aux informations interdite. La requête du cas d'espèce visait un nombre déterminé de personnes, identifiées au moyen de leur numéro de carte de crédit, ce qui a été qualifié de «demande collective» et non pas de «demande groupée». Il est cependant admis que la distinction entre demande groupée et demande (collective) identifiant des personnes autrement que par le nom et l'adresse est ténue. Dans ces circonstances, il est justifié, par souci de cohérence, de recourir aux critères que le Tribunal fédéral a développés dans l'ATF 143 II 136 pour déterminer si la demande d'assistance litigieuse constitue ou non une pêche aux renseignements prohibée: premièrement, la requête doit fournir une description détaillée du groupe, et exposer les faits et les circonstances spécifiques ayant conduit à la formulation de la demande. Deuxièmement, elle doit expo-

---

<sup>279</sup> Convention entre la Confédération suisse et le Royaume de Norvège en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 7 septembre 1987 (RS 0.672.959.81).

ser le droit fiscal applicable ainsi que les motifs permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales. Troisièmement, elle doit démontrer que les renseignements demandés sont propres à faire en sorte que ces obligations soient remplies. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral avait en outre retenu que l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance administrative internationale en matière fiscale dans sa version du 20 août 2014<sup>280</sup> était applicable de telle sorte qu'une demande groupée devait contenir en sus les informations prévues par cette disposition.

En l'occurrence, le Tribunal fédéral constate que la demande remplit les trois conditions énoncées dans l'ATF 143 II 136. En effet, la demande contient une description détaillée du groupe qu'elle vise et expose les faits et les circonstances spécifiques qui ont conduit à la formulation de la demande. Elle explique ensuite que des cartes de paiement suisses ont été utilisées pour des transactions portant sur de gros montants, dans une même région du pays et sur une longue période, ce qui laissait supposer que leurs titulaires étaient des résidents fiscaux norvégiens qui n'avaient pas rempli leurs obligations fiscales de manière complète. Enfin elle *«laisse percevoir de manière suffisamment claire que les renseignements demandés, qui visent à obtenir le nom et l'adresse des titulaires des cartes et/ou des bénéficiaires économiques, ainsi que les relevés de comptes, sont propres à compléter, le cas échéant, l'assiette de l'impôt de ces contribuables<sup>281</sup>»*.

Par conséquent, la demande norvégienne était recevable et la décision d'octroi de l'assistance administrative conforme au droit.

### **ATF 144 II 130 du 3 novembre 2017 = RDAF 2018 II 68 [pratique des status update] (Raphaël Gani)**

Dans le cadre d'une requête d'entraide formulée par le fisc espagnol, l'AFC était entrée en matière et avait décidé de transmettre des informations bancaires récoltées concernant un contribuable espagnol. Toutefois, ce dernier s'était opposé à cette décision en recourant au Tribunal administratif fédéral. Durant la procédure devant cette instance, il s'est aperçu que l'AFC transmettait régulièrement des informations à l'autorité de l'État requérant quant à l'avancement de la procédure d'entraide et qu'en particulier depuis qu'il avait attaqué la décision devant le Tribunal administratif fédéral, le statut suivant était transmis:

---

<sup>280</sup> aOAAF; RO 2014 2753, correspondant à l'actuel art. 3 al. 1 OAAF qui l'a remplacée à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2017 (RS 651.11)

<sup>281</sup> Arrêt commenté, consid. 5.4.

«Un recours a été formé. La suite de la procédure est dans les mains des cours fédérales». Le point litigieux du présent arrêt concernait donc la possible interdiction à l'AFC de remettre des informations sur l'état de la procédure (*status updates*).

Dans ce cadre, le Tribunal administratif fédéral avait fait interdiction immédiate à l'autorité inférieure de transmettre des informations aux autorités espagnoles au sujet de la procédure et ordonné à l'AFC de s'abstenir de transmettre d'autres informations aux autorités espagnoles avant qu'il ait été statué sur la demande d'assistance administrative par une décision entrée en force. En effet, le tribunal était d'avis que la transmission d'informations relatives à l'état des procédures d'assistance administrative aux autorités fiscales requérantes était prématurée, car l'autorité inférieure avait ainsi indirectement fait savoir aux autorités espagnoles qu'il existait potentiellement des informations à lui transmettre et que l'intéressée s'y opposait au moyen d'une procédure de recours. Ce faisant, l'AFC avait déjà répondu en partie à la question du fisc espagnol, avant même que la procédure d'assistance ne soit terminée. Un tel procédé n'était pas compatible avec l'effet suspensif assorti au recours. En outre, il existait un risque que les personnes concernées soient soumises à des sanctions ou subissent des inconvénients dans leur pays d'origine pour avoir usé des voies de droit prévues par le droit suisse, ce que la Suisse devait chercher à empêcher. Même si les autorités requérantes pouvaient inférer du temps écoulé que la procédure faisait l'objet d'un recours, elles n'en avaient pas la preuve stricte sans communication officielle de l'AFC.

À l'inverse, notre Haute cour estime que lorsqu'une demande d'assistance administrative vise à obtenir des renseignements, ce sont ces renseignements qui constituent le cœur et la raison d'être de la demande d'assistance administrative et qui, en d'autres termes, sont les informations matérielles pertinentes pour l'État requérant. En indiquant à celui-ci qu'un recours a été formé contre sa décision, l'AFC ne lui fournit aucun des renseignements requis, en d'autres termes aucune information vraisemblablement pertinente pour la taxation des contribuables. La communication de l'existence d'un recours ne constitue donc pas une exécution partielle de l'assistance administrative, mais uniquement une communication de nature procédurale.

On retiendra ainsi que les contraintes propres au domaine de l'assistance fiscale internationale – figurant dans le Commentaire MC OCDE – telles la rapidité dans le traitement de la demande, la fixation de délais pour ce faire et l'obligation d'informer au préalable l'État requérant de l'existence d'une procédure de notification, ont pour corollaire que l'État requis, qui n'est pas en mesure de les respecter,

doit en informer l'État requérant. Cette information procédurale fait partie du standard internationalement reconnu que la Suisse s'est engagée à respecter<sup>282</sup>. L'AFC n'a donc pas contrevenu au droit international en informant en l'espèce l'autorité requérante qu'un recours avait été formé et que la procédure était dans les mains des cours fédérales.

**TF 2C\_640/2016 du 18 décembre 2017 = ATF 144 II 29  
= RDAF 2018 II 85 [Demande d'entraide fondée sur la CDI  
CH-US; Transmission de données – Nom des employés de banque  
et/ou avocat et notaire] (Raphaël Gani)**

*1. Faits*

Dans le contexte de la participation par la banque A. au *Program for non-prosecution agreements or non-target letters for Swiss banks* (ci-après: le Programme de régularisation fiscale ou le Programme) établi par le Département fédéral de la justice des États-Unis (ci-après: DoJ) et l'autorité fiscale américaine (ci-après: IRS). La Banque s'annonçait en qualité de banque de catégorie 2, à savoir comme établissement ayant des raisons de penser qu'elle avait violé le droit fiscal américain. Pour obtenir un *non-prosecution agreement* (NPA), la banque devait notamment communiquer le nom et la fonction des personnes qui avaient structuré, géré et supervisé les activités concernées par la potentielle violation du droit fiscal américain durant la période sous contrôle. Elle devait également fournir des informations spécifiques en lien avec chaque compte bancaire concerné, parmi lesquelles notamment le nom et la fonction de tout gestionnaire des relations, conseiller clients, gestionnaire de fortune, fiduciaire, représentant, avocat, comptable ou toute personne individuelle ou entité intervenant à titre similaire connue de la banque pour avoir un lien avec ledit compte à tout moment durant la Période Applicable. La banque a obtenu un accord sur cette base en mars 2015.

Le 17 mars 2015, l'IRS a adressé à l'AFC deux demandes d'assistance administrative, afin d'obtenir des informations relatives à deux comptes bancaires ouverts auprès de la banque au bénéfice de l'accord. L'IRS indiquait que les deux comptes avaient été utilisés pour éviter le paiement d'impôts américains sur le revenu selon un mode remplissant les conditions de la fraude ou délits semblables («*tax fraud or the like*»). L'AFC a obtenu de la banque les informations requises concer-

---

<sup>282</sup> ATF 143 II 136, consid. 5.3.2.

nant les comptes ouverts au nom de deux sociétés et dont X. – qui avait abandonné la nationalité américaine lors de son expatriation des États-Unis le 10 juillet 2012 – était le bénéficiaire économique. L’AFC a admis par décision finale du 21 juillet 2015 la requête et accordé à l’IRS l’assistance administrative en prévoyant la transmission des documents bancaires du compte visé, remis par la Banque. Sur recours de X., le Tribunal administratif fédéral avait partiellement admis les recours. Il avait restreint l’entraide en ajoutant, sous chiffre 3 du dispositif, la phrase suivante aux décisions finales de l’AFC du 21 juillet 2015: *«Les données qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes, soit les noms des employés de banque, y compris les noms de tout avocat/notaire, et les données permettant de les identifier (par exemple adresse e-mail, numéro de téléphone), doivent être caviardées avant toute transmission des informations à l’IRS.»*

## 2. Droit

S’agissant d’une cause d’entraide fondée sur l’art. 26 CDI CH-US<sup>283</sup>, l’entraide est fondée dans la mesure où elle repose sur une présomption raisonnable de commission d’une fraude fiscale ou d’un délit semblable<sup>284</sup>. En l’espèce, il n’était plus contesté devant le Tribunal fédéral que les conditions de cette disposition conventionnelle étaient remplies et qu’il y avait lieu d’entrer en matière sur la requête de l’IRS. En effet, l’objet du litige portait uniquement sur le point de savoir si c’était à bon droit que le Tribunal administratif fédéral avait considéré que les données relatives aux employés de banque, ainsi que celles concernant un avocat ou notaire, qui figuraient dans ces documents, devaient être caviardées avant leur communication à l’IRS.

Notre Haute cour encadre l’étendue de la transmission des documents par un «principe de nécessité», lequel découle du principe général de la proportionnalité: sont en effet transmissibles les renseignements «nécessaires» pour prévenir les fraudes et délits semblables. Ainsi: *«L’autorité requise doit donc se demander si les documents requis concernent bien les faits dépeints dans la requête et s’abstenir de transmettre des documents qui sont assurément dénués d’importance, en particulier pour protéger les personnes qui sont réellement étrangères à l’infraction à la base de la demande. (...) Des informa-*

---

<sup>283</sup> Convention entre la Confédération suisse et les États-Unis d’Amérique en vue d’éviter les doubles impositions en matière d’impôts sur le revenu du 2 octobre 1996 (RS 0.672.933.61).

<sup>284</sup> Cf. ATF 139 II 404, consid. 9.5, ATF 139 II 451 consid. 2.2.1; cf. aussi notamment les arrêts du TF 2A.608/2005 du 10 août 2006, consid. 2 et les références citées, in StE 2006 A 31.4 Nr. 9; 2A.185/2003 du 27 janvier 2004, consid. 6, traduit in RDAF 2004 II p. 10.

*tions touchant un proche du contribuable visé sont susceptibles d'être communiquées aux États-Unis si elles sont de nature à servir de moyen de preuve de l'infraction poursuivie et qu'elles sont propres à faire avancer l'enquête. La Cour de céans a jugé que tel était le cas d'informations concernant une personne proche du contribuable poursuivi, qui était titulaire de comptes bancaires qui avaient pu servir, même à son insu, à commettre une infraction, voire à transférer ou à dissimuler le produit d'une infraction»<sup>285</sup>.*

En l'espèce, et avec l'instance inférieure, le Tribunal fédéral a considéré que les données relatives aux employés de banque et à l'avocat/notaire qui figurent dans la documentation à transmettre ne sont, sous réserve de situations où l'État requérant demanderait expressément ces données et que celles-ci présenteraient un caractère nécessaire avéré, pas des renseignements nécessaires au sens de l'art. 26 CDI CH-US, ce qui exclut la transmission d'informations les concernant.

### 3. Commentaire

Le Tribunal fédéral établit un lien tout à fait pertinent (équivalence des notions<sup>286</sup>) entre le critère de nécessité (découlant de l'art. 26 de la CDI) et le principe de pertinence vraisemblable tiré de l'art. 26 du MC OCDE. Dans un cas comme dans l'autre, cette condition est réputée réalisée s'il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents, étant précisé que cette appréciation est en premier lieu du ressort de l'État requérant, que le rôle de l'État requis se limite à vérifier que les documents demandés par l'État requérant ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et qu'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. Par conséquent, et c'est important, l'autorité requise ne peut refuser de transmettre que les documents dont il apparaît avec certitude qu'ils ne sont pas déterminants. On soulignera ici le glissement sémantique: l'étendue de la transmission qui était dans son principe limitée aux «renseignements vraisemblablement pertinents» s'est élargie à tous les renseignements sauf ceux qui ne seraient avec certitude par déterminants. C'est ainsi que l'arrêt indique que la transmission des informations «suppose donc [qu'elles] soient nécessaires pour appliquer les dispositions de la convention ou pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la convention.

---

<sup>285</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.1.

<sup>286</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.4.

Ce n'est que *si l'on peut exclure que tel soit le cas* que ces données n'ont pas à être transmises.<sup>287</sup>»

On rappellera au surplus qu'une décision similaire, quoi que dans un contexte juridique différent avait déjà été prise par le Tribunal fédéral<sup>288</sup>.

### **TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 [notion de proche] (Raphaël Gani)**

Cet arrêt concerne une requête présentée par la *Swedish Tax Agency* au sujet d'un contribuable X (les nom et prénom était fournis). La demande expose que X a reçu, en six transactions dont la date est donnée, sur son compte bancaire en Suède, des virements provenant du compte bancaire d'une société panaméenne C. détenu auprès d'une banque suisse identifiée. Le but de la demande d'entraide consistait à enquêter sur la qualification des transactions passées entre X. et la société C détentrice du compte bancaire ainsi que sur l'accès possible au compte bancaire par X «ou toutes autres personnes proches de lui». La transmission par la banque concernée du formulaire A a mis en lumière l'existence de neufs ayants droit économiques du compte ouvert au nom de la société C, dont ne faisait par ailleurs pas partie X.

L'autorité compétente suisse a, par décision finale, décidé d'octroyer l'assistance administrative à la Suède dans ce cas, et de transmettre l'entier des informations récoltées, et en particulier une copie des formulaires A de la banque mentionnant les neufs ayants droit économiques. Sur recours, le Tribunal administratif fédéral avait jugé que l'indication des «personnes proches» de X. dans la demande ne violait pas automatiquement l'interdiction de la requête exploratoire. Toutefois, la notion de proches renvoyait aux membres de la famille de ce dernier, tels que son épouse ou ses enfants. Dans ce cas, X ne figurait pas sur les formulaires A transmis par la banque, pas plus qu'il n'avait de pouvoir de signature sur le compte de la société C ou de capacité d'engager cette dernière vis-à-vis de la banque. L'État requérant ne pouvait pas nommer de manière générique des personnes et demander à l'État requis d'inférer que toute personne qui apparaîtrait dans la documentation bancaire produite serait un proche. Dès lors que ni X., ni des membres de sa famille n'avaient de contrôle sur le compte en cause, les renseignements litigieux n'étaient pas vraisemblablement pertinents. Par conséquent, le Tribunal administratif fédéral avait conclu qu'il y avait lieu d'informer l'État requérant uniquement de ce

---

<sup>287</sup> Arrêt commenté, consid. 4.3, mis en exergue par l'auteur.

<sup>288</sup> Arrêt du TF 4A\_83/2016 du 22 septembre 2016, commenté *in* RDAF 2017 II 121.

que le compte bancaire de la société C n'est d'aucune manière en lien avec X. ou ses proches identifiables sur la base de la demande d'assistance administrative.

Sur recours, le Tribunal fédéral fait siennes ces conclusions. Il considère que le but de l'État requérant consiste à savoir si X. détient de manière indirecte ce compte bancaire, soit par le biais de proches. Eu égard à l'imprécision de la notion utilisée par l'État requérant en l'espèce, il s'agissait pour le Tribunal administratif fédéral d'en définir les contours de manière que celle-ci demeure dans un cadre délimité. En décidant de n'y inclure que les personnes de la famille de X., déterminée en fonction de leur patronyme, il a donné à ce terme une portée objective et raisonnable qui ne saurait être assimilée à une interprétation restrictive de la pertinence vraisemblable.

Le recours est rejeté.

**TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 = ATF 144 II 206 = RDAF 2018  
II 269 ([Principe de subsidiarité – Pertinence vraisemblable –  
Règlement entre l'autorité requérante et le contribuable  
Chiffre XI du Protocole additionnel CDI CH-FR]  
(Raphaël Gani)**

*1. Faits*

L'autorité compétente française a présenté une requête d'entraide au sujet de A., qu'elle soupçonnait de résider en France, quand bien même elle déclarait une résidence fiscale britannique, et de dissimuler des revenus imposables en France par le truchement de B., une société établie aux Îles Vierges britanniques (ci-après: la société) dont elle était l'ayant droit économique et qui était titulaire d'au moins un compte bancaire en Suisse. Elle précisait que les moyens de collecte de renseignements prévus par la procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, avaient été épuisés. Déférant à une ordonnance de production de l'AFC, la banque concernée a produit les documents dont il ressortait que A. était l'ayant droit économique d'une relation bancaire ouverte au nom de la société et comprenant plusieurs comptes, dont les références équivalaient en substance à celles du compte figurant dans la demande et qu'elle disposait en outre d'un coffre.

Le 11 janvier 2016, A. et l'autorité fiscale française ont signé un contrat intitulé «règlement d'ensemble» relatif aux années 2010 à 2013 (ci-après: le Règlement d'ensemble), qui valait engagement de l'auto-

rité fiscale française. Ce contrat contenait notamment les clauses suivantes:

*«Article 1<sup>er</sup> – L’administration, après examen de l’affaire, accepte de retenir les éléments avancés par le conseil de Madame A. dans le courrier du 11 décembre 2015 pour établir l’assiette de son imposition sur les années 2010 à 2013. (...)*

*Article 2 – Madame A. (...) s’engage par ailleurs à respecter ses obligations fiscales courantes et à payer les sommes laissées à sa charge en vertu de l’article 1er dans les délais de mise en recouvrement des impositions supplémentaires arrêtés avec le comptable public compétent.*

*Article 3 – Faute par Madame A. de respecter l’une quelconque des conditions fixées à l’article 2, le présent règlement d’ensemble sera déclaré caduc et le recouvrement de l’intégralité des sommes légalement exigibles (impôt en principal et pénalités d’assiette) pourra être poursuivi selon les règles prévues par le code général des impôts.»*

Ensuite de ce règlement, A et la société se sont opposées à toute transmission de renseignements, au motif que la procédure fiscale française avait fait l’objet du Règlement d’ensemble. L’autorité requérante de son côté a maintenu la demande en invoquant en substance que non seulement une procédure était toujours possible malgré le règlement intervenu, mais également que l’impôt n’était pas encore payé, ce qui était une condition de validité du règlement.

Dans ce contexte, l’AFC a accordé l’assistance administrative, alors que, sur recours des contribuables, le Tribunal administratif fédéral a annulé les décisions et a retenu que la demande d’assistance administrative litigieuse ne respectait pas le principe de la subsidiarité, parce que l’autorité requérante avait obtenu de A. les renseignements requis durant la procédure d’assistance administrative, et qu’il fallait dès lors admettre qu’elle n’avait plus d’intérêt à les recevoir. La demande était, partant, irrecevable.

## 2. Droit

Le Tribunal fédéral rappelle que dans les cas d’échanges de renseignements effectués sur le fondement de l’art. 28 de la CDI CH-FR<sup>289</sup>, l’autorité compétente de l’État requérant formule ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseigne-

---

<sup>289</sup> Convention entre la Suisse et la France en vue d’éliminer les doubles impositions en matière d’impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l’évasion fiscales du 9 septembre 1966 (RS 0.672.934.91).

ments prévues par sa procédure fiscale interne. Ce principe – de subsidiarité – a en effet pour but de veiller à ce que la demande d’assistance administrative n’intervienne qu’à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l’État requis la charge d’obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l’État requérant en vertu de sa procédure fiscale interne. Contrôler le respect du principe de la subsidiarité consiste ainsi à vérifier que la demande d’assistance administrative n’a été formulée *qu’après* que l’État requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne.

Un élément important qu’avait à fixer le Tribunal fédéral consistait à déterminer à quel moment de la procédure il y avait lieu de se placer pour procéder à ce contrôle. Notre Haute cour indique à cet égard qu’il faut se placer au moment de la formulation de la demande. Il estime qu’il importe peu que l’État requérant obtienne en cours de procédure – soit après avoir déposé la requête d’assistance – des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre ou aurait conclu un accord avec les autorités fiscales. Le principe de la subsidiarité n’est donc pas remis en cause si le contribuable visé par la demande d’assistance administrative décide, alors que la procédure d’assistance est pendante, de transmettre, spontanément ou sur la base d’une convention, à l’autorité requérante des informations qui correspondent aux renseignements requis. Pour ce faire, le Tribunal fédéral, en se référant à l’avis émis en doctrine par Andrea Opel<sup>290</sup> et en soulignant que le principe de subsidiarité ne figure pas dans le texte de l’art. 26 du MC OCDE, mais uniquement dans le Commentaire OCDE de ce Modèle<sup>291</sup>, admet le recours de l’autorité fiscale. Il estime que le principe de subsidiarité a pour but de vérifier si l’État requérant a épuisé ses sources habituelles de renseignements *avant* de solliciter l’assistance administrative d’un autre État. Ainsi, le fait que la contribuable ait, alors que la demande était pendante, procédé à une reconnaissance de revenus qui a donné lieu au Règlement d’ensemble n’est pas relevant au regard du principe de la subsidiarité et que par conséquent c’était à tort que le Tribunal administratif fédéral avait déduit de l’existence du Règlement d’ensemble que la demande d’assistance administrative litigieuse violait le principe de la subsidiarité.

Au surplus, le Tribunal fédéral examine encore l’argument tiré de la conclusion du Règlement d’ensemble, intervenu en janvier 2016 pour

---

<sup>290</sup> ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuer-sachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, 2015, p. 365.

<sup>291</sup> OCDE, Commentaire de l’article 26, par. 9.

régler la situation fiscale de l'intimée, sous l'angle de la pertinence des renseignements requis. Tout en admettant que la pertinence vraisemblable peut disparaître en cours de procédure<sup>292</sup>, notre Haute cour a estimé que l'autorité requérante avait suffisamment justifié pour quels motifs les renseignements requis remplissaient toujours la condition de la pertinence vraisemblable nonobstant le Règlement d'ensemble, à tout le moins, si l'on tient compte du poids accru que le principe de la bonne foi donne aux explications de l'autorité requérante.

### 3. *Commentaire*

Il résulte de cet important arrêt que le moment déterminant auquel le contrôle de la requête d'assistance doit être effectué n'est pas le même pour toutes les conditions. Si le respect du principe de subsidiarité ne peut être contrôlé qu'au moment du dépôt de la requête, la pertinence vraisemblable en revanche peut disparaître en cours de procédure.

La solution trouvée en l'espèce peut paraître «contre intuitive». En effet, la procédure administrative reconnaît la qualité de partie à l'administré lorsqu'il peut, notamment, justifier d'un «intérêt digne de protection» (art. 48 PA). Dans ce cadre, si ensuite du recours, l'autorité inférieure rend une nouvelle décision (cf. art. 58 PA) à l'avantage du recourant, le recours ne sera maintenu que dans la mesure où «*la nouvelle décision de l'autorité inférieure ne l'a pas rendu sans objet*» (art. 58 al. 3 PA). Il découle de ce système que l'intérêt d'une partie peut évoluer au fil de la procédure administrative et que le moment déterminant pour examiner si une procédure doit être poursuivie, respectivement si un administré conserve un intérêt digne de protection pour agir, n'est jamais celui du dépôt de la demande, mais le moment où la décision doit être rendue.

Certes, la procédure d'assistance administrative n'est pas identique à une procédure administrative ordinaire de recours. Certes encore, comme le relève le Tribunal fédéral, le principe de subsidiarité n'est pas directement mentionné dans le texte conventionnel, mais uniquement dans le commentaire au MC OCDE – bien qu'également au ch. XI du Protocole additionnel à la CDI CH-FR. Le système conventionnel mis en place dans le cadre de l'art. 26 MC OCDE n'a cependant pas été voulu comme complètement détaché des procédures matérielles de droit interne des États contractants. Le standard, ainsi que le prévoit déjà son texte conventionnel, doit servir à l'application de la CDI ou de

---

<sup>292</sup> Arrêt commenté, consid. 4.3 *in fine*.

la législation fiscale interne. Il nous semble donc important qu'un État qui, après le dépôt d'une requête d'entraide, obtient ce qui lui est nécessaire pour appliquer sa loi fiscale perde son «intérêt» à obtenir les renseignements par le biais de l'assistance administrative.

**TF 2C\_654/2017 du 8 août 2018 [Assistance administrative internationale, bonne foi et confiance mutuelle]  
(Alessandro Turina)**

*1. Faits*

L'affaire a pour objet des demandes d'assistance administrative envoyé par le Service fédéral des impôts de Russie (FTS) à l'AFC. Les demandes, fondées sur la convention entre Russie et Suisse portent sur la perception de l'impôt sur les bénéfices et de la taxe sur la valeur ajoutée par une société russe et les relations entre cette société (ci-après: «société A»), une autre société russe (ci-après: «société B») et une société de droit suisse. Les demandes ont donné lieu à une procédure basée sur la loi fédérale sur l'assistance internationale en matière fiscale du 28 septembre 2012.

En l'espèce, la demande d'assistance est fondée sur des circonstances factuelles qui sont contestées par les appelants. Plus précisément, la demande d'assistance administrative repose sur un contrat de vente qu'un des plaignants (la société russe B) devrait avoir conclu avec la société suisse en tant qu'acheteur pour une fourniture de bijoux. En l'espèce, selon l'administration russe, la société B aurait agi pour le compte d'une autre société russe (la société A) sur la base d'un contrat d'agence. Les appelants nient toutefois l'existence d'un tel contrat, raison pour laquelle il n'y aurait pas de relation contractuelle entre la société russe A et la société suisse.

*2. Droit*

Le Tribunal fédéral observe à cet égard que la preuve d'un fait négatif – ici l'échec d'un contrat – n'est pas directement possible. La question se pose de savoir si, dans ces circonstances, l'AFC est obligée de demander à l'État requérant de fournir la preuve du fondement de sa demande et que celui-ci est contesté par les personnes concernées, quel que soit le principe de confiance en droit international. Dans le contexte de la procédure, les recourants soulèvent une question de droit qui, à leur avis, revêt une importance fondamentale et, en particulier, si une demande d'assistance administrative étrangère, fondée sur le principe du droit international de confiance, peut-elle partir de l'exactitude de

l'exposé des faits de l'autorité étrangère même si cet exposé des faits est contesté et l'autorité étrangère pourrait immédiatement dissiper ces doutes. Le Tribunal fédéral accueille la demande en tant que question de droit pas encore examinée et qui se retrouve également dans un grand nombre d'affaires<sup>293</sup>.

Selon les Juges de Mon Repos<sup>294</sup>, dans les relations internationales, la bonne foi des États contractants doit en principe être présumée. En ce qui concerne l'assistance administrative en matière fiscale, cela signifie qu'en règle générale, il n'y a aucune raison de douter de l'exactitude et du respect de la présentation des faits et des déclarations d'autres États<sup>295</sup>. Les autorités ne sont tenues de demander des informations complémentaires à l'État requérant que lorsque des doutes sérieux se posent sur la présentation de l'affaire dans la procédure d'assistance mutuelle<sup>296</sup>.

Comme anticipé, les plaignants nient l'existence d'un contrat d'agence entre eux et fondent leur appel sur la charge de la preuve en cas de faits négatifs. Selon les plaignants, dans une telle situation, il est pratiquement impossible de fournir une preuve: bien qu'une telle situation n'entraîne pas un renversement de la charge de la preuve, cela signifie toutefois que la partie adverse doit coopérer de bonne foi à la présentation des preuves, notamment en fournissant des preuves du contraire ou au moins en corroborant les preuves indirectes<sup>297</sup>.

Le Tribunal fédéral reconnaît les difficultés mais, dans le même temps, rappelle comme il existe une présomption réfutable que la présentation des faits par l'État requérant est correcte et que cette hypothèse s'applique à tous les faits, à la fois positif et négatif<sup>298</sup>. Puisque, en principe, la preuve de faits négatifs ne modifie pas la charge de la preuve, c'est demandé à la personne concernée par la requête de mettre en doute la présentation factuelle de l'État requérant au moyen de preuves concrètes. Sinon, la présomption de bonne foi en faveur de l'État requérant serait compromise si ce dernier devait prouver le contraire en détournant la preuve d'un fait négatif, même s'il est considéré que sa présentation des faits est correcte<sup>299</sup>.

---

<sup>293</sup> Arrêt commenté, consid. 1.3.3.

<sup>294</sup> Arrêt commenté, consid. 2.1.

<sup>295</sup> ATF 143 II 202, consid. 8.7.1 et 6.3; ATF142 II 161, consid. 2.1.3; ATF 128 II 407 consid., 3.2, 4.3.1 et 4.3.3.

<sup>296</sup> Cf. arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016, consid. 7.2.

<sup>297</sup> Cf. ATF 139 II 451 F 2,4; ATF 137 II 313, consid. 3.5.2.

<sup>298</sup> Arrêt commenté, consid. 2.3.

<sup>299</sup> Arrêt commenté, consid. 2.4.

À la lumière des principes sur mentionnés, le Tribunal fédéral a jugé que les requérants n'ont pas indiqué concrètement que la présentation des faits par l'État requérant n'est pas correspondante aux faits. En ce qui concerne la question d'importance fondamentale soulevée au départ, la réponse est donc que, tant que la véracité des faits de l'État requérant sera présumée, elle n'est pas sérieusement mise en doute. Cela vaut également si l'État requérant peut réfuter un fait négatif allégué par les personnes concernées en fournissant la preuve contraire sans effort considérable<sup>300</sup>. Selon les Juges de Mon Repos, d'après ce qui précède, la plainte dans son ensemble se révèle non fondée et doit être rejetée<sup>301</sup>.

### 3. *Commentaire*

Il est en outre observable qu'en ce qui concerne l'obligation pour l'État requis de vérifier la pertinence vraisemblable des informations, les juges de Mon Repos invoquent systématiquement les principes de droit international public de la bonne foi, règle coutumière consacrée par l'article 26 de la Convention de Vienne<sup>302</sup>, et de la confiance mutuelle. Selon le Tribunal fédéral, conformément à ces principes, l'État requis est tenu de considérer que la condition est remplie si l'État requérant fournit une motivation complète pour la demande, ainsi que, dans de tels cas, des preuves spécifiques sont nécessaires pour réfuter cette présomption<sup>303</sup>, même dans les situations où cette preuve est, pratiquement, très difficile. Cette norme d'interprétation cohérente, que le Tribunal fédéral réserve à ces questions, nous semble être en ligne avec les développements internationaux<sup>304</sup>.

---

<sup>300</sup> Arrêt commenté, consid. 2.6.

<sup>301</sup> Arrêt commenté, consid. 3.

<sup>302</sup> Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (RS 0.111).

<sup>303</sup> Nous remarquons que cette orientation semble conforme à celle prise par la Cour de Justice de l'Union européenne dans l'affaire *Berlioz* (Arrêt de la CJUE du 16 mai 2017 dans l'affaire C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373), selon laquelle les deux États (requérant et requis) ont la responsabilité de vérifier la nature «vraisemblablement pertinente» de l'information requise, mais l'étendue du contrôle du dernier État est limitée. Les juges de Luxembourg ont notamment affirmé, au § 76 et 78, que «l'autorité requérante dispose d'une marge d'appréciation pour évaluer la pertinence vraisemblable des informations demandées à l'autorité requise, si bien que l'étendue du contrôle de cette dernière en est d'autant limitée.(...) Cela étant, l'autorité requise doit néanmoins vérifier si les informations demandées ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable pour l'enquête menée par l'autorité requérante.»

<sup>304</sup> Sur ce point voir, en particulier, OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014* (Version complète), Éditions OCDE, Paris 2016, Commentaire de l'article 26, en particulier le § 5.

**TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 [Demande d'entraide non nominative fondée sur un numéro de compte bancaire; exigences accrues pour l'octroi de l'entraide] (Raphaël Gani)**

Une requête de l'autorité compétente allemande portait sur un compte bancaire en Suisse et visait à obtenir l'identité du titulaire, de l'éventuel ayant droit et de la personne qui aurait un droit de signature sur ce compte. D'après les explications fournies par le fisc allemand, ce numéro figurait, parmi d'autres, sur une liste découverte par hasard sur l'ordinateur personnel de l'employée d'une banque, déconnecté des fichiers informatiques de celle-ci et comportant par ailleurs l'âge et le domicile des détenteurs et les montants respectifs. Y figurait également la mention qu'il s'agissait de résidents allemands.

Le Tribunal fédéral, tout comme le Tribunal administratif fédéral dans le cas d'espèce, a appliqué sa jurisprudence évoquée ci-dessous dans le dossier hollandais de demande groupée<sup>305</sup>. En effet, la CDI CH-DE permet de présenter une demande d'entraide en identifiant des personnes visées autrement que par leur nom et prénom, et notamment par le numéro de compte. Quand bien même, il s'agit d'une demande formellement individuelle et non pas d'une demande groupée, le Tribunal fédéral pose des exigences plus strictes que pour les demandes nominatives. En application de la jurisprudence précitée, le Tribunal fédéral exige: 1) une description détaillée du groupe, qui expose les faits et les circonstances spécifiques à l'origine de la demande; 2) une explication du droit applicable et des motifs permettant de supposer que les membres du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales; 3) la démonstration que les renseignements demandés sont propres à faire en sorte que les obligations soient remplies.

Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral estime que ces conditions sont remplies et que l'entraide peut être accordée. La portée véritable de cet arrêt est difficile à juger. Elle nous paraît avant tout clarifier les exigences formelles de l'entraide, lorsque la personne visée est identifiée dans la requête par d'autres moyens que ses prénom et nom. Force est ainsi de constater que la distinction entre demande groupée, demande collective ou demande individuelle n'emporte pas de conséquence puisque le Tribunal fédéral applique les mêmes exigences formelles.

---

<sup>305</sup> ATF 143 II 136.

## 6. TVA

### **TF 2C\_166/2016 du 27 octobre 2017 [Impôt préalable sur les frais de démolition concernant un immeuble] (Per Prod'hom)**

#### *1. Faits*

Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral examine la possibilité de déduire les frais de démolition concernant un immeuble, relatifs à un terrain sur lequel vont être construits des logements et des bâtiments commerciaux.

#### *2. Droit et commentaire*

Le Tribunal fédéral rappelle qu'il n'est plus nécessaire, sous le nouveau droit, d'avoir un lien entre une prestation entrante et une prestation sortante, comme c'était le cas sous l'ancien droit. Il suffit d'établir un lien avec une activité entrepreneuriale, ce qui a été reconnu en l'espèce, ce d'autant plus que le contribuable a fait valoir la déduction de l'impôt préalable en lien avec la destruction d'un bâtiment ayant précédemment permis la déduction de l'impôt préalable.

### **TF 2C\_321/2017 du 23 mai 2018 [Assujettissement d'une société étrangère qui importe et vend des œuvres d'art] (Per Prod'hom)**

#### *1. Faits*

La société étrangère visée par cette procédure était assujettie à la TVA suisse de 2002 à début 2013, avec une période d'interruption d'une année. Pendant son assujettissement, elle a notamment vendu trois œuvres d'art en 2004, neuf œuvres en 2005, quatre œuvres en 2007 et deux œuvres en 2008. De 2009 à 2013, elle n'a vendu aucune œuvre, puis en 2014, la société a vendu une douzaine d'œuvres d'art.

Au cours de cette période, la société a constitué un stock d'œuvres important et elle a payé la TVA à l'importation sur ces biens. En juin 2013, l'AFC a radié la société du registre des assujettis avec effet au 31 mars 2013, puis elle l'a informée qu'elle ne remplissait pas les conditions d'assujettissement à la TVA et qu'elle ne pouvait dès lors pas prétendre au remboursement de la TVA payée à l'importation pour les années 2011 à 2013.

La société a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral qui a confirmé la radiation du registre des assujettis, ainsi que l'absence de droit au remboursement de la TVA payée au moment de l'importation.

Dans les faits admis par le Tribunal administratif fédéral<sup>306</sup>, il faut retenir notamment ce qui suit: (i) les montants d'impôt préalable en jeu représentaient plus de 12 millions fr.; (ii) le montant total des œuvres vendues entre 2002 et 2014 représentait environ 5.7 millions fr, pour une trentaine de pièces; (iii) la société a vendu une douzaine d'œuvres en 2015 pour environ 13.6 millions fr.; (iv) l'inventaire des œuvres achetées représentait un total d'environ 220 millions fr. en 2014; (v) la majorité des ventes ont été réalisées par le biais d'enchères publiques à l'étranger, sauf trois ventes effectuées en Suisse pour un montant total d'environ 1.2 million fr.

Ce qui nous paraît choquant dans le cadre de l'arrêt du Tribunal fédéral, c'est que ces faits listés dans le paragraphe précédent, qui ont été admis par le Tribunal administratif fédéral, bien que mêlés dans la partie «en droit», n'ont simplement pas été repris dans la description des faits par le Tribunal fédéral... Le Tribunal fédéral a toutefois retenu un montant d'impôt préalable de 9.4 millions fr. comme étant l'objet du litige (soit l'impôt préalable initial, avant une correction apportée par l'Administration fédérale des douanes).

## 2. *Droit et commentaire*

Le Tribunal fédéral s'est penché sur la qualité d'assujettie de la société et sur la question de l'exercice d'une activité entrepreneuriale. En effet, seul l'assujetti peut récupérer la TVA payée sur l'importation d'œuvres. Exploite une entreprise quiconque remplit les conditions suivantes: «a) exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence; b) agit en son propre nom vis-à-vis des tiers»<sup>307</sup>.

Le Tribunal fédéral a essentiellement retenu l'absence de ventes pendant les années 2009 à 2013 pour motiver le fait qu'il n'y avait pas d'activité entrepreneuriale. Concernant les ventes réalisées en 2014 et 2015, le Tribunal fédéral les évoque brièvement, citant le Tribunal administratif, qui avait retenu que si l'on considère que ces ventes ont été réalisées après la communication de l'administration fiscale de 2013 visant à radier la société du registre des contribuables, le Tribunal ne peut pas exclure que ces ventes aient été réalisées pour influencer l'issue de la cause<sup>308</sup>. Comme il s'agit ici d'une question d'interprétation des faits, le Tribunal fédéral ne peut pas revenir sur cette interprétation, à moins d'une interprétation arbitraire.

---

<sup>306</sup> Arrêt du TAF A-4783/2015 du 20 février 2017.

<sup>307</sup> Arrêt commenté, consid. 5.2 et 7.1.

<sup>308</sup> Arrêt commenté, consid. 7.2.1.

Nous ne suivons pas ce raisonnement du Tribunal fédéral. La TVA est un impôt économique qui frappe les transactions économiques. Ainsi, si le juge doit apprécier la motivation des sociétés vendant des biens en dehors de tout cas d'abus de droit ou d'évasion fiscale, la tâche devient soit impossible soit susceptible d'entraîner des interprétations arbitraires. Il faut s'en tenir à l'existence ou non de prestations réalisées en son nom, comme le préconise la loi. De plus, chaque acteur économique est censé examiner périodiquement si les transactions réalisées au cours de la période passée, en principe tous les trois mois, sont susceptibles d'entraîner un assujettissement et ce de manière spontanée. Ainsi, si une entreprise n'est pas assujettie pendant quelques années, elle doit d'elle-même annoncer son inscription en cas de changement objectif des faits, c'est-à-dire en cas de réalisation d'opérations soumises à l'impôt. Dans le cas présent, cela implique que même si l'AFC est d'avis qu'il n'y a pas une activité suffisante entre 2009 et 2013, ce qui est déjà contestable, car la loi applicable dès 2010 admet en principe une activité entrepreneuriale s'il existe une intention de réaliser des recettes plus tard, il faut ensuite réexaminer la situation de fait périodiquement. Il ne suffit pas de faire une photo de la situation en 2013 pour conclure qu'il n'y aura plus d'assujettissement dans le futur.

Par ailleurs, la société a fait valoir qu'elle était assujettie jusqu'à mars 2013, que ce fait n'était pas contesté et que cet assujettissement constituait une présomption d'activité entrepreneuriale. Sur ce point, le Tribunal fédéral a conclu que même si l'AFC n'avait pas requis la radiation du registre des contribuables avant le 31 mars 2013, il fallait considérer que la société n'exerçait pas d'activité entrepreneuriale entre 2009 et 2013. Sur ce point également, nous ne partageons pas la conclusion du Tribunal fédéral. Dans les faits, cela revient à accepter le maintien d'une société dans le registre des contribuables jusqu'à mars 2013, en sachant que l'exercice d'une activité entrepreneuriale est une condition indispensable pour cette inscription, tout en soutenant qu'il n'y a pas d'activité entrepreneuriale dans le cas d'espèce... Cela manque de cohérence. S'il n'y avait pas d'activité entrepreneuriale dès 2009, il aurait fallu radier la société du registre des assujettis dès cette date. Du moment que la qualité d'assujettie est reconnue, la société doit pouvoir bénéficier des droits et des obligations d'une société assujettie.

## **TF 2C\_721/2016 du 3 août 2018 [Importation d'effets de succession] (Per Prod'hom)**

### *1. Faits*

Cette affaire concerne l'importation d'une œuvre du sculpteur Giacometti, suite à la succession du frère de l'artiste qui était domicilié en France. Plusieurs de ses enfants sont domiciliés en Suisse. Les héritiers ont souhaité importer une œuvre test afin de vérifier le traitement fiscal de cette importation. L'AFC et le Tribunal administratif fédéral ont tous deux refusé d'admettre l'œuvre en franchise de TVA, ce qui a motivé le recours au Tribunal fédéral des héritiers.

### *2. Droit et commentaire*

L'importation d'effets de succession en franchise de TVA est possible si certaines conditions cumulatives sont remplies. Il faut satisfaire les conditions suivantes:

1. Que les biens concernés aient été la propriété d'un testateur domicilié à l'étranger;
2. qu'ils aient été utilisés par ce dernier;
3. que les héritiers soient domiciliés en Suisse et
4. qu'une condition de délai soit respectée<sup>309</sup>.

En l'espèce, le Tribunal administratif fédéral a essentiellement considéré que la notion d'usage par le testateur faisait défaut, en raison du fait que l'œuvre n'était pas, par sa nature, destinée à perdre de la valeur ou à se dégrader<sup>310</sup>.

Le Tribunal fédéral examine la notion d'objet usagé en matière de succession et il trace notamment un parallèle avec la notion assez similaire des objets usagés dans le cadre des effets de déménagement. Il constate ce qui suit dans le cas présent: «il n'apparaît pas que le défunt ait utilisé cette œuvre pour son usage personnel. Il ne ressort en effet pas de l'arrêt entrepris que l'œuvre-test faisait par exemple partie du mobilier de l'artiste, comme le serait une œuvre d'art décorant un foyer. Il ne résulte d'ailleurs pas de l'arrêt entrepris que le mobilier et les effets personnels du défunt fassent partie des objets que les recourants veulent importer en Suisse, seules des œuvres d'art étant concernées. Il est également manifeste que l'on ne saurait qualifier l'œuvre-test d'objet ayant servi à l'exercice de la profession, puisqu'elle est au

---

<sup>309</sup> Art. 53 al. 1 let. d LTVA et art. 16 al. 1 let. a OD.

<sup>310</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.3.

contraire le résultat de la production artistique du défunt. Elle a du reste été importée en tant que telle, avec d'autres œuvres. L'œuvre-test ne peut ainsi être qualifiée d'objet usagé (ou d'objet utilisé par le défunt) et partant d'effet de succession admissible en franchise»<sup>311</sup>.

À notre avis, si nous reprenons le parallèle avec les effets de déménagement, la condition des biens usagés vise essentiellement à exclure les objets neufs qui ont été achetés récemment, par exemple les véhicules qui ont été acquis dans les six mois précédant le déménagement. Dans ces circonstances, le but de la norme semble avoir été d'éviter un achat peu avant le déménagement, d'un bien qui pourrait être importé en exonération de TVA et qui pourrait éventuellement être revendu sans TVA par un particulier, suite à sa prise de domicile en Suisse. Le but de cette norme semble être de vouloir assurer une neutralité de la TVA et une imposition similaire entre les biens vendus en Suisse et les biens importés qui sont susceptible d'être vendus sur le marché. Une interprétation très restrictive de la notion d'effets de succession revient dans les faits à instaurer un impôt additionnel sur les successions, ce qui peut obliger les héritiers à vendre des œuvres qui ont été acquises à ce titre. À notre avis, ce type d'interprétation très restrictive est contraire aux intérêts culturels de la Suisse.

Nous sommes d'avis qu'il faudrait interpréter cette notion d'utilisation de manière plus large, pour exclure uniquement les biens neufs qui n'ont pas encore servi. Le but de la règle, à notre avis, est surtout d'éviter l'importation en franchise de biens qui pourrait représenter une concurrence injustifiée avec des biens vendus par des prestataires assujettis en Suisses. Le risque est très limité dans le cadre d'une sculpture acquise par les héritiers pour leur propre compte, car ils auront tendance à vouloir garder l'œuvre. Ce bien est unique et n'entre pas en concurrence directe avec d'autres œuvres similaires qui auraient pu être fabriquées ou vendues par des assujettis suisses. De plus, si un collectionneur privé vend une ou deux œuvres de manière occasionnelle, ces ventes sont exonérées sur sol suisse. À notre avis, il faut conclure de ce qui précède qu'une interprétation restrictive de la notion de biens usagés, telle que retenue par le Tribunal fédéral, revient à instaurer un impôt sur les successions, alors que les législateurs cantonaux ont dans la plupart des cas aboli ce type d'impôt sur les successions entre parents et enfants et que cette interprétation va au-delà du but de la norme, à savoir assurer une neutralité fiscale entre les biens produits ou vendus par les assujettis suisses avec les biens importés depuis l'étranger.

---

<sup>311</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.4.

**TF 2C\_476/2017 du 21 août 2018 [Autorisation cantonale de pratiquer pour une ostéopathe] (Per Prod'hom)**

*1. Faits*

Une ostéopathe, qui pratique dans le canton de Zurich, s'est vue imposer ses prestations en matière de TVA. Elle a contesté cette imposition.

*2. Droit et commentaire*

Selon la loi et la pratique administrative, tous les traitements médicaux dispensés par une personne titulaire d'une autorisation cantonale de pratiquer sont exclus du champ de l'impôt. Le point litigieux dans cette affaire était la question de l'existence d'une autorisation formelle de pratiquer. Le Tribunal administratif fédéral a statué que sur la base du droit cantonal zurichois, l'exercice d'une activité indépendante en tant qu'ostéopathe n'est pas soumis à autorisation. L'autorisation d'utiliser le titre dans le cadre de la médecine complémentaire, conformément à la Loi sur la santé du canton de Zurich du 2 avril 2007 n'est pas une autorisation d'exercer une profession, mais une autorisation d'exercer une activité avec un titre spécifique.

Le Tribunal fédéral statue que la profession d'ostéopathe n'apparaît ni dans le droit cantonal de la santé ni dans l'Ordonnance du Conseil fédéral parmi les professions soumises à autorisation. La loi zurichoise autorise toutefois l'extension de l'obligation d'autorisation aux professionnels de la médecine complémentaire s'ils sont titulaires d'un diplôme délivré par une association professionnelle dans toute la Suisse et reconnu par le Conseil fédéral<sup>312</sup>. Ainsi, le législateur zurichois a voulu soumettre les professions concernées à une procédure d'autorisation avant même l'introduction de l'obligation fédérale d'autorisation. Sur cette base, le Tribunal fédéral a conclu que la praticienne ostéopathe dans le canton de Zurich disposait d'une «autorisation cantonale de pratiquer» au sens de la LTVA. Le recours a donc été admis.

---

<sup>312</sup> § 65 GesBG/ZH.

**TF 2C\_119/2017 du 5 octobre 2018 [Évasion fiscale – location d’une maison de vacances au bénéficiaire économique de la société] (Per Prod’hom)**

*1. Faits*

La société A AG s’occupait notamment de biens immobiliers. Lors d’un contrôle, l’AFC a repris l’impôt préalable sur les travaux d’une maison de vacances qui était essentiellement utilisée par le bénéficiaire économique de la société A AG. Elle a motivé sa décision par le fait qu’il y a abus de droit en raison de l’utilisation ininterrompue par le bénéficiaire économique.

*2. Droit et commentaire*

Le Tribunal fédéral rappelle que la notion d’évasion fiscale s’applique en matière de TVA. Dans le cas d’espèce, il a surtout retenu que la société A AG avait été constituée dans le but exclusif de fournir un logement à son bénéficiaire économique, ce qui était reconnu comme étant insolite et propre à constituer une évasion fiscale, en raison également de l’intention d’économiser les montants d’impôt préalable en matière de TVA. Ainsi, dans ce cas, la société manquait de but économique apparent. Pour ces motifs, la recourante a été déboutée de ses conclusions.

Nous sommes d’avis que pour un impôt comme la TVA qui a un caractère économique, les transactions entre parties liées devraient à priori être traitées comme des opérations avec les tiers, avec la réserve que le prix pratiqué peut être ajusté, s’il ne correspond pas au prix du marché. Ainsi, une activité entrepreneuriale qui engloberait certaines prestations à des personnes proches, n’exclurait pas d’emblée ce caractère d’activité économique et commerciale.

Dans ce contexte, il existe toutefois une place pour un éventuel abus de droit qui devrait être apprécié de manière restrictive et essentiellement sous l’angle de l’évasion fiscale. En d’autres termes, si l’opération examinée est insolite, qu’elle avait pour but d’économiser des impôts et qu’elle a effectivement permis une économie fiscale, une évasion fiscale peut être retenue.

La situation de fait examinée ici par le Tribunal fédéral est un bon exemple de l’application de l’évasion fiscale en matière de TVA. Si le contribuable a créé une société de location de biens immobiliers pour y placer la maison qu’il entendait occuper à titre privé, que cette structure avait pour but de récupérer la TVA sur la construction et que cette structure lui a effectivement permis de solliciter la récupération de

l'impôt préalable sur les travaux, alors l'évasion fiscale peut être reconnue. En effet, une personne physique privée ne peut pas récupérer la TVA sur sa propre maison. Dans une situation différente, si une société commerciale exerce plusieurs opérations avec des tiers et qu'elle effectue une opération avec le propriétaire économique, il faudrait à notre avis plutôt examiner la situation sous l'angle du prix pratiqué qui doit être un prix aux conditions du marché. Dans cette hypothèse, une opération avec une personne proche reste une opération commerciale au sens de la TVA.

Dans le cas examiné par le Tribunal fédéral, nous pouvons constater un abus également en lien avec le fait que les locations temporaires de vacances permettent une déduction de l'impôt préalable lorsqu'elles sont exercées de manière commerciale et par un assujetti, alors que le bénéficiaire économique semblait occuper le bien sur une longue durée. Or, même pour un assujetti, les locations de longue durée ne permettent pas la déduction de l'impôt préalable, car il s'agit toujours d'opérations exclues du champ de l'impôt lorsque la location concerne une maison ou un appartement occupé pour des raisons privées.

## **TF 2C\_240/2017 du 18 septembre 2018 [Obligation de restitution de la TVA sur les redevances radio-TV] (Per Prod'hom)**

### *1. Faits*

Billag AG, en sa qualité d'organe de perception des redevances radio et télévision, a facturé des redevances à un particulier en ajoutant la TVA. Les redevances de réception étant des prélèvements publics, elles ne sont pas soumises à la TVA. Le particulier a donc demandé le remboursement des montants de TVA prélevée, à partir de l'année 2007, suite à la conclusion du Tribunal fédéral, dans une affaire précédente, que ces redevances ne sont pas soumises à la TVA<sup>313</sup>. L'OFCOM ayant rejeté la demande, le particulier a déposé un recours au Tribunal administratif fédéral qui lui a donné raison.

### *2. Droit et commentaire*

La question qui se pose dans cette affaire est de savoir si le particulier qui a supporté la TVA sur les redevances peut faire valoir un droit à la restitution auprès de l'OFCOM. Le particulier a fait valoir un enrichissement illégitime au sens de l'article 62 CO qui s'applique aussi en droit administratif. Il faut également tenir compte du fait que la TVA

---

<sup>313</sup> ATF 141 II 182.

est basée sur le principe selon lequel la «TVA facturée est une TVA due». Ainsi, même si la TVA a été facturée à tort, le contribuable doit payer la taxe à l'AFC. Toutefois, il est possible d'effectuer une correction ultérieure d'une facture, dans les limites autorisées par le droit commercial, au moyen d'un document dûment reçu, qui se réfère à la facture originale. Dans ce contexte, une correction peut être opérée, mais seulement s'il n'y a pas de prescription. Le Tribunal fédéral a conclu que la restitution devait être ordonnée, sauf pour la période prescrite (soit seulement à partir de janvier 2010 en l'espèce).

## 7. Impôt anticipé

### **TF 2C\_52/2017 du 25 janvier 2017 [Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé, échéance du rendement imposable] (Aurélien Barakat)**

#### *1. Faits*

X. a déclaré détenir en 2012 10'000 actions A et 57'500 actions B de Y. SA, dont il est administrateur et président, sans indiquer un dividende de 450'000 fr. Le procès-verbal de l'assemblée générale prévoit que les dividendes relatifs à l'exercice 2011 seraient versés aux actionnaires à une date à déterminer par le conseil d'administration.

Par décision du 23 janvier 2013, l'Administration fiscale genevoise ajoute le dividende à son revenu mobilier, et refuse d'accorder à X le remboursement de l'impôt anticipé. Le Tribunal administratif de première instance confirme la décision de l'Administration fiscale genevoise, et X. porte l'affaire directement devant le Tribunal fédéral afin qu'il statue sur son droit, en l'espèce, au remboursement de l'impôt anticipé (art. 56 LIA).

#### *2. Droit*

Le Tribunal fédéral rappelle que selon l'art. 23 LIA, celui qui n'indique pas un revenu grevé d'impôt anticipé aux autorités fiscales perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé. Les autorités fiscales doivent pouvoir se fier aux informations fournies par les contribuables dans les procédures d'auto-déclaration.

Notre Haute Cour relève cependant que c'est à tort que l'art. 21 al. 3 OIA relatif à la fixation de la date d'échéance du rendement imposable a été appliqué par l'instance précédente au recourant. Il rappelle ainsi qu'il faut prendre en compte le moment de la réalisation du revenu, à

savoir le moment où le contribuable peut effectivement en disposer, ou lorsqu'il a acquis un droit ferme d'obtenir ce revenu. Ce n'est que si l'exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la réalisation a lieu lors de la perception réelle.

In casu, le Tribunal fédéral part du principe que, quand bien même la date du versement effectif devait être déterminée par le conseil d'administration, la prétention au revenu n'apparaissait pas improbable au moment de la décision de distribution sur son principe du 3 juillet 2012, dès lors que X. était également administrateur de la société. Le Tribunal fédéral souligne finalement à toutes fins utiles que X. n'avait pas non plus indiqué ce revenu dans sa déclaration fiscale 2013.

### 3. *Commentaire*

La LIA est actuellement en cours de révision. Dans un cas similaire, du moment que la décision de taxation n'est pas entrée en force et que le contribuable a fait preuve de négligence en omettant de déclarer le dividende imposable, le contribuable devrait pouvoir obtenir le remboursement de l'impôt anticipé à l'avenir, si le projet de loi actuellement pendant devait entrer en vigueur dans sa forme actuelle. Ceci vise à atténuer les effets parfois très rigoureux de refus de la déchéance du droit au remboursement.

Sur la question du moment de la réalisation du revenu et sa réelle disponibilité, nous renvoyons ici à la récente thèse de Fabien Liégeois qui traite cette problématique de manière très approfondie<sup>314</sup>.

## **TF 2C\_1078/2015 du 23 mai 2017 [L'extinction du droit au remboursement de l'impôt anticipé demandé par une société sise à l'étranger, impôt non acquitté et n'ayant pas fait l'objet d'une procédure de déclaration] (Aurélien Barakat)**

### 1. *Faits*

Une société espagnole (AS.L.) détient depuis le 12 décembre 2007 la moitié du capital-actions d'une société suisse (BSA). Le 13 août 2008, l'AFC a accordé à B SA l'autorisation, valable jusqu'au 12 août 2011, de verser les dividendes pour les actions sur lesquelles A S.L. avait le droit de jouissance depuis moins de deux ans en ne déduisant que l'impôt résiduel de 15%, respectivement, le droit de verser les dividendes échus après le 11 décembre 2009 – soit après une durée de

---

<sup>314</sup> FABIEN LIÉGOIS, La disponibilité du revenu: Le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse, 2018, pp. 398-414

détention de deux ans – sans en déduire l'impôt anticipé. Le 24 avril 2008, B SA a annoncé avoir versé à A S.L. un dividende de 15'000'000 fr. lors de l'assemblée générale du 31 mars 2008, échu le même jour, et B SA a ainsi versé l'impôt anticipé résiduel de 2'250'000 fr. y relatif. Le 3 février 2012, A S.L. (la recourante) a requis le remboursement, qui lui dans un premier temps été octroyé, mais qu'elle a dû par la suite restituer à l'AFC. Elle fait alors réclamation sans succès auprès de l'AFC afin de faire valoir son droit au remboursement, puis échoue devant le Tribunal administratif fédéral qui retient que sa demande était périmée.

## 2. Droit

Le Tribunal fédéral rappelle que l'AFC est en droit de prélever un impôt de 35% sur les dividendes distribués à une société étrangère, mais que ce droit peut être limité par des traités de droit fiscal international, en l'espèce par l'art. 10 al. 2 CDI CH-ES qui limite à 15% la charge maximale de retenue, ainsi que par l'art. 15 ch.1 aAFisE selon lequel: «*Les dividendes payés par des sociétés filiales à leurs sociétés mères ne sont pas imposés (0%) dans l'Etat de la source [...]*» pour autant que plusieurs conditions soient réunies, notamment la détention d'au moins 25% du capital de la filiale durant deux ans. En l'espèce, BSA n'a obtenu qu'une autorisation de déclaration partielle, faute d'une détention d'au moins deux ans des titres par A S.L. Les participants à la procédure reconnaissent cependant tous un droit matériel ultérieur au remboursement du montant d'impôt anticipé une fois cette condition remplie.

La première question que le Tribunal fédéral est amené à trancher est la possibilité pour le droit suisse d'instituer une procédure pour obtenir le remboursement de l'impôt résiduel compte tenu de la clarté de la lettre de l'art. 15 ch. 1 aAFisE. Se référant à sa jurisprudence<sup>315</sup>, le Tribunal fédéral confirme l'arrêt du Tribunal administratif fédéral (TAF) en rappelant que la procédure de dégrèvement demeure la compétence des États parties à l'Accord sur la fiscalité de l'épargne, et en rappelant que l'Accord précité s'est volontairement écarté de la Directive européenne 90/435/CEE, dite «mère-fille», pour s'inspirer de la lettre de la Convention modèle de l'OCDE qui prévoit à son art. 10 une procédure de remboursement. Pour le Tribunal fédéral, le terme de l'art. 15 ch. 1 aAFisE «ne sont pas imposées» n'exclut ainsi pas que soit instituée une procédure de remboursement.

---

<sup>315</sup> Arrêt du TF du 19 janvier 2011, 2C\_756/2010 et ATF 138 II 536.

Cela étant posé, le Tribunal fédéral examine ensuite les règles applicables à la procédure de remboursement puisque, contrairement à la procédure de déclaration, l'Ordonnance sur le dégrèvement ne règle pas la procédure en cas de remboursement. Contrairement à l'avis de la recourante, le Tribunal fédéral constate la présence d'une lacune de la loi proprement dite, et juge que le Tribunal administratif fédéral était dans l'obligation de proposer des règles sur la procédure de remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur les dividendes en cause.

Le Tribunal fédéral doit enfin déterminer s'il était opportun pour le TAF d'appliquer l'art. 32 al. 1 LIA pour fixer les délais à la demande de remboursement, et si la demande était effectivement périmée suite à l'écoulement du délai de 3 ans. Selon l'art 32 al. 1 LIA, la demande aurait dû être déposée jusqu'au 31 décembre 2011, et le Tribunal fédéral confirme la solution du Tribunal administratif fédéral qui privilégie le principe d'égalité de traitement et de la sécurité juridique. Le Tribunal fédéral rejette ainsi la position de la recourante selon laquelle le délai de péremption de 3 ans commencerait à courir à l'échéance de la période de détention des actions de 2 ans, faute de quoi ce délai commencerait à courir avant la naissance du droit au remboursement, au motif qu'il reste dans les tous les cas encore une année pour déposer une demande de remboursement.

Le Tribunal fédéral rejette finalement la position selon laquelle les formulaires 108 et 823C peuvent matériellement qualifier de demande de remboursement, au motif que c'était à B SA de déposer ces formulaires, alors que la demande de remboursement doit être adressée par la recourante au moyen de la formule 70. Le Tribunal fédéral conclut donc que le TAF a considéré à juste titre que la demande de remboursement de la recourante au 3 février 2012 était périmée.

### *3. Commentaire*

À notre avis, cet arrêt du Tribunal fédéral doit être approuvé à certains égards, du moins dans son principe. En effet, il met à juste titre en évidence la possibilité pour les États de régler la procédure de remboursement. C'est ce qu'aurait dû faire la Suisse, notamment au moyen de l'Ordonnance sur le dégrèvement. À notre sens, c'est également à juste titre que le Tribunal fédéral a constaté dans le cas d'espèce une lacune de la loi proprement dite, phénomène pourtant rare en pratique, à savoir une situation potentiellement appelée à se répéter et l'oubli du législateur de la traiter alors que cela est pourtant nécessaire, comme le démontre le cas d'espèce.

Afin d'éviter de recourir à un comblement de lacune proprement dite, le juge peut appliquer une règle par analogie pour colmater la lacune. Cette solution permet d'éviter un comblement de lacune à proprement parler, puisque le juge emprunte une solution du législateur et l'applique à un cas analogue. En cas de véritable comblement d'une lacune, il appartient en revanche au juge de dégager une règle simple, qui tienne compte des exigences de la sécurité du droit et des impératifs de la pratique, mais également des règles sur la bonne foi – afin de respecter la confiance du justiciable – et des principes constitutionnels<sup>316</sup>.

Nous sommes ainsi nuancés sur la solution retenue par le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral et fondée sur l'égalité de traitement et la sécurité du droit. Ils semblent partir du principe que l'application ordinaire des règles de l'extinction du droit au remboursement prévues à l'art. 32LIA est satisfaisante dans les situations telles que celle du cas d'espèce, au nom des principes précités.

On peut cependant légitimement se demander si l'application de la maxime «à situation égale, traitement égal» devait s'appliquer en l'espèce, puisque, comme l'a relevé la recourante, son droit au remboursement matériel n'existait pas encore au début de la période de trois ans. S'agissait-il réellement, en l'espèce, d'une situation égale, ou n'aurait-il pas été opportun de profiter de ce comblement de lacune spécifique à ces situations pour prévoir que le *dies a quo* du délai de remboursement de 3 ans, pour la partie de la distribution qui ne pouvait faire l'objet d'une demande de remboursement ordinaire faute d'un délai de deux ans de détention, débute au premier jour où le contribuable pouvait faire valoir le droit au remboursement? Ceci aurait notamment permis d'atténuer le manque de prévisibilité de l'application de l'art. 32 LIA au cas d'espèce.

**TF 2C\_597/2016 du 10 août 2017 = RDAF 2018 II 198**  
**[Procédure de déclaration art. 20 al. 1 LIA, question de l'impôt**  
**éludé] (Raphaël Gani)**

*1. Faits*

La société A SA, société suisse avec siège à Zurich, est détenue initialement par deux personnes physiques, B et C, chacun à hauteur de 50%. Le premier est résident en Grande-Bretagne, le second en Suisse. À la fin de l'année 2012, B a vendu sa participation dans A SA à une nouvelle holding suisse (D Holding SA) détenue entièrement par C et

---

<sup>316</sup> PAUL-HENRI STEINAUER, Le titre préliminaire du Code civil, Bâle 2008, N 401 à 404.

d'autres résidents suisses. Cette dernière holding avait par ailleurs acquis les actions de A SA détenus par C à la même période par le biais d'une transposition (non imposable car effectuée à la valeur nominale des titres).

Quelques mois plus tard, en mars 2013, A SA distribue un dividende de 110'000 fr. et demande à pouvoir bénéficier de la procédure de déclaration pour le paiement de l'impôt anticipé. Cette demande est refusée par l'AFC au motif, pour l'essentiel, qu'il n'est pas certain que D Holding SA puisse obtenir le remboursement de l'impôt anticipé, compte tenu de la détention partielle antérieure des actions A SA par un résident étranger.

## 2. Droit

La question litigieuse était celle des conditions à remplir pour l'octroi de la procédure de déclaration en lieu et place du paiement de l'impôt anticipé sur le dividende versé au mois de mars 2013. Cette procédure est régie par les art. 24ss OIA selon lesquels si une société de capitaux détient au moins 20% du capital d'une autre société de capitaux, elle peut, au moyen d'un formulaire officiel, ordonner à cette société de lui verser ses dividendes sans déduire l'impôt anticipé<sup>317</sup>. La société assujettie à l'impôt, de son côté, complète la demande et l'envoie spontanément à l'AFC dans les 30 jours suivant l'échéance des dividendes avec le formulaire officiel à joindre au compte annuel<sup>318</sup>. La procédure de déclaration est admissible seulement s'il est établi que la société de capitaux, la société coopérative, le placement collectif de capitaux ou la collectivité publique à qui la charge de l'impôt anticipé devrait être transféré aurait droit au remboursement de cet impôt d'après la loi ou l'ordonnance<sup>319</sup>.

Plus précisément, le Tribunal fédéral devait trancher la question de savoir si le transfert coordonné de toutes les actions de la recourante à D Holding SA et l'octroi consécutif d'un prêt par la recourante à sa société-mère peut amener à la présomption qu'on se trouve en présence d'un impôt éludé, en ce sens que le changement de régime pourrait permettre à D Holding SA de prétendre désormais au remboursement total de l'impôt anticipé sur les dividendes futurs de sa filiale.

En se fondant sur une jurisprudence antérieure<sup>320</sup>, la Cour rappelle que la procédure de déclaration ne peut examiner que provisoirement

---

<sup>317</sup> Art. 26a al. 1 OIA.

<sup>318</sup> Art. 26a al. 2, 1<sup>re</sup> phrase OIA.

<sup>319</sup> Art. 26a al. 3 OIA.

<sup>320</sup> Arrêt du TF 2C\_689/2011 du 28 novembre 2012, *in* RDAF 2013 II 515.

le droit au remboursement, sans rendre à cet égard une décision définitive. Il y a par conséquent lieu de limiter la question du droit au remboursement, dans le cadre de la procédure de déclaration, à un examen sommaire du droit au remboursement. Si celui-ci ne peut être admis sans autre, ou s'il existe des doutes sérieux quant à son existence, l'approbation de la procédure de déclaration n'entre pas en considération. C'est en particulier le cas lors d'une vente, respectivement l'acquisition d'une participation au niveau international. Dans une constellation de fait où un étranger vend ses droits de participation dans une société suisse à un résident de Suisse ou à un étranger, la présence d'un impôt élué doit être appréciée dans la mesure où le vendeur obtient par ce biais une réduction de la charge fiscale définitive de l'impôt anticipé sur les distributions futures de cette société suisse. C'est ainsi un changement de régime fiscal pour l'impôt anticipé («*Regimewechsel*» im *Verrechnungssteuerrecht*), c'est-à-dire un changement des règles de remboursement après une restructuration de l'actionnariat, dans les rapports internationaux, qui permet de refuser la procédure de déclaration.

Avec l'instance précédente, la Cour relève que B, contribuable en Grande-Bretagne, était en principe en droit, en application de l'art. 10 al. 2 let. b en corrélation avec l'art. 22 al. 1 let. a et l'art. 27 al. 1 *a contrario* de la Convention du 8 décembre 1977 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord pour éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu (CDI CH-GB)<sup>321</sup>, de demander le remboursement partiel de l'impôt anticipé suisse sur les dividendes distribués avant la réorganisation de l'actionnariat. La société suisse acquéreuse (D Holding SA), après cette réorganisation pourrait par contre bénéficier en principe du remboursement total de l'impôt anticipé. De ce fait, la vente du paquet d'actions de l'actionnaire étranger amenait potentiellement un élargissement du dégrèvement de l'impôt anticipé; on ne pouvait écarter d'un revers de main une substantielle économie d'impôt (changement de régime). Elle indique ensuite que les conditions objectives de l'évasion fiscale sont remplies. Il s'agit d'une constellation «vente d'un porte-monnaie plein» ou liquidation partielle indirecte internationale: lorsqu'une société holding suisse achète à des non-résidents les actions d'une société suisse disposant de réserves liquides pour un prix dépassant la valeur nominale, la réalisation d'un impôt élué est admise et le remboursement de l'impôt anticipé sur les futurs dividendes est refusé

---

<sup>321</sup> RS 0.672.936.712.

à concurrence de ce que la société dispose en avoirs bancaires non nécessaires à son exploitation.

Elle poursuit en précisant que les conditions subjectives (intention d'éluider l'impôt) le sont également. En effet, l'action concertée des deux actionnaires B et C représente un indice fort pour admettre que la vente (presque simultanée) des actions constituait un plan qui devait permettre, en «intercalant» D Holding SA, le remboursement intégral de l'impôt anticipé dans des rapports désormais exclusivement suisses.

En conclusion, le recours du contribuable est rejeté et le refus de la procédure de déclaration est confirmée, étant admis qu'il existe des signes sérieux d'un impôt éludé (*«ernsthafte Anzeichen einer Steuerumgehung»*).

### 3. Commentaire

L'arrêt qui précède doit être approuvé dans son résultat. Il met toutefois en lumière le caractère schizophrénique de la procédure de déclaration de l'impôt anticipé. La loi prévoit clairement une procédure en deux phases, indépendantes l'une de l'autre. D'une part, le paiement de l'impôt (phase de la perception), qui ne peut concerner que le contribuable qui effectue la prestation (par exemple qui verse le dividende), et d'autre part, le remboursement de l'impôt, lequel ne concerne que la personne, morale ou physique, qui obtient la prestation (qui reçoit le dividende, par exemple). Le système est conçu pour que le contribuable de l'impôt n'ait pas besoin de déterminer si la personne qui reçoit la prestation a droit ou non au remboursement de l'impôt anticipé prélevé.

Or, la procédure de déclaration perturbe ce système, en ce sens qu'elle implique de savoir, selon le texte de l'art. 26a al. 3 OIA, si la société qui reçoit le dividende «aurait droit au remboursement de cet impôt d'après la loi ou l'ordonnance». Il résulte par conséquent à notre sens que ce système doit être interprété en maintenant la réflexion en deux étapes: lors de la procédure de déclaration, l'examen du droit au remboursement reste sommaire; il ne doit faire aucun doute que le droit au remboursement serait octroyé. Ce n'est que dans le cadre de la phase de remboursement proprement dite que le contrôle peut être complet. Par conséquent, ce n'est pas parce que la procédure de déclaration est refusée que le remboursement le sera également pour finir. Comme l'a rappelé le Tribunal fédéral dans un arrêt plus récent<sup>322</sup>, le droit au remboursement «octroyé» lors de l'admission d'une procédure de déclaration n'est que provisoire. Le paiement peut toujours être

---

<sup>322</sup> 2C\_470/2018 du 5 octobre 2018.

demandé ultérieurement lors du véritable contrôle du droit au remboursement (cf. art. 26a al. 4 OIA).

En ce sens, il nous paraît que c'est à tort que le Tribunal fédéral fait dans la présente cause – à la suite de l'instance précédente, certes – un examen du cas sous l'angle de l'impôt éludé et contrôle en particulier de manière relativement détaillée des conditions de l'évasion fiscale. En ce faisant, il préjuge d'une certaine manière de la procédure de remboursement de l'impôt par D Holding SA, ne laissant pour finir pas de place à un tel remboursement. Or, s'agissant d'une procédure de déclaration, il aurait suffi d'indiquer qu'un changement de régime intervenu peu de temps avant la distribution du dividende excluait la procédure de déclaration. Dès lors que la question de l'évasion fiscale se pose (cf. par exemple arrêt 2C\_470/2018 précité, cons. 6.3.2: «*la question de l'évasion fiscale au sens de l'art. 21 al. 2 LIA se pose dès qu'une personne domiciliée à l'étranger – pour laquelle l'impôt anticipé correspond à une charge fiscale définitive – vend ses droits de participation dans une société suisse en vue de la prochaine liquidation de cette société à une personne physique domiciliée en Suisse ou à une personne morale dont le siège est en Suisse afin d'obtenir néanmoins le remboursement de l'impôt anticipé*») la procédure de déclaration doit être exclue. En effet, le droit au remboursement dans une telle constellation n'est pas «clairement établi» et le paiement de l'impôt anticipé doit intervenir, sans préjudice de savoir si, lors du véritable contrôle du droit au remboursement, le bénéficiaire de la prestation pourra y prétendre.

**TF 2C\_123/2016 du 21 novembre 2017 [Vente d'actions à découvert, droit à la récupération de l'impôt anticipé, rendement de biens mobiliers et paiements compensatoires, restitution et remboursement de l'impôt anticipé] (Aurélien Barakat)**

*1. Faits*

Une société anglaise (A. Ltd), recourante, fait partie d'un groupe international coté en bourse et dont le siège est à Londres. L'activité de la recourante consiste à négocier des transactions entre des investisseurs majeurs des marchés financiers. Dans le cadre de son activité, la Recourante a conclu un contrat de «Securities Clearing Agreement» avec la Banque C., laquelle a à son tour conclu une convention dite de sous-dépositaire («*Subcustodian Agreement*») avec B. AG, dont le siège est en Suisse, pour le négoce de titres suisses.

En 2007, A. Ltd. a conclu des contrats à terme («*futures*») à découvert sur des actions et certificats de dividende de six sociétés suisses cotées. Ces ventes à découvert – à savoir, la vente de titres sans être soi-même propriétaire desdits titres – ont eu lieu un peu avant l'échéance du dividende. Les titres ont été livrés aux acheteurs peu après le versement du dividende, mais seuls 65% de l'équivalent du dividende auquel les acheteurs pensaient avoir le droit leur ont été versés par la recourante, à charge vraisemblablement pour ces derniers de récupérer l'impôt anticipé. Rappelons que la recourante avait conclu des accords avec la Banque C., laquelle avait sous-traité son obligation à B. AG, qui était en possession des titres cédés – par nature fongibles – afin que la recourante puisse limiter le risque lié à sa vente à découvert.

Quelque temps après la transaction, B. AG a versé un montant de 54'670'000 fr. à l'AFC, qu'elle a mis à charge du compte de la recourante sur la plate-forme électronique sur laquelle la transaction avait eu lieu. Ce montant représentait une retenue de 35% sur les dividendes distribués aux détenteurs des actions, lequel avait été versé à l'AFC en application de la Circulaire bancaire no6584 du 22mai1990 visant à éviter une double récupération de l'impôt anticipé. B. AG renvoya alors la recourante à l'AFC afin d'obtenir le remboursement de ce prélèvement au titre de l'impôt anticipé.

Obligée de statuer sur ce cas sur décision du Tribunal fédéral administratif, l'AFC prit la position que le versement de B. AG en sa faveur à charge de la Recourante était justifié, et que cette dernière n'avait pas le droit au remboursement de l'impôt anticipé. La Recourante porta alors l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral, lequel rejeta son recours. Il retint en substance que le paiement d'A. Ltd aux acquéreurs des titres du dividende net n'était pas une prestation soumise à l'impôt anticipé au sens de l'art. 4 al. 1 let. b LIA. Il ajouta que le droit à la restitution ne pouvait pas non plus être accordé au sens de l'art. 120IA, retenant pour l'essentiel que A.Ltd n'avait supporté aucune charge fiscale d'impôt anticipé. La Recourante porta alors le cas devant le Tribunal fédéral, en demandant à notre Haute Cour d'ordonner le remboursement des 54'670'000 fr., respectivement d'ordonner la restitution du montant d'impôt anticipé versé à l'AFC sans droit, subsidiairement encore d'ordonner à B. AG de lui fournir une attestation afin d'avoir le droit au remboursement au sens de l'art. 14 al. 2 LIA.

## 2. Droit

À titre préliminaire, notons que, puisque potentiellement directement visée par la demande de la recourante, le Tribunal fédéral recon-

naît à B. AG le statut de participant à la procédure, et lui donne l'occasion de se prononcer durant les échanges d'écritures au sens de l'art. 102 LTF.

Le premier aspect que le Tribunal fédéral est amené à trancher est celui de savoir si le versement de B. AG à l'AFC peut être qualifié de prestation soumise à l'impôt anticipé au sens de l'art. 4 al. 1 let. b LIA.

L'AFC et B. AG soutiennent que le paiement de 65% du dividende brut – à savoir le dividende net – aux acheteurs à la charge du compte de la recourante peut être assimilé à un dividende artificiel, lequel serait soumis à l'impôt anticipé, respectivement qu'une interprétation systématique et téléologique de la loi devrait amener au même système. Une procédure de déclaration n'étant in casu pas applicable, ce n'est pas au débiteur de la prestation d'obtenir le remboursement de l'impôt, raison pour laquelle la recourante ne devrait pas pouvoir récupérer l'impôt anticipé.

Le Tribunal fédéral rappelle dans un premier temps que le prélèvement de l'impôt anticipé porte sur les rendements des capitaux mobiliers, à savoir les intérêts, rentes, participations aux bénéfices et tous autres rendements. Il souligne également que concernant la charge d'impôt anticipé dans des cas nationaux, le but de l'impôt est de garantir la créance de l'État, alors qu'en matière internationale, faute de CDI applicable, la charge fiscale est en principe définitive.

Au sens des art. 4 al. 1 let. b LIA et 20 OIA, l'objet de l'impôt est toute «prestation appréciable en argent» qui n'est pas un remboursement des parts au capital social. Le Tribunal fédéral précise que la notion de prestation appréciable en argent se confond avec celle de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, qui est une norme à rattachement économique et doit être interprétée comme telle. L'autorité fiscale n'est ainsi pas strictement liée aux relations de droit civil, mais porte un regard économique sur l'état de fait.

Le Tribunal fédéral examine ainsi la transaction de manière détaillée. Le recourant s'était engagé dans plusieurs opérations à terme (des «futures») sur des actions de sociétés cotées Suisses. Ces positions étaient ce qu'on peut appeler des opérations à découvert («*short selling*»), dans lesquelles le vendeur «vend» des titres (par ailleurs, à terme) dont il n'est pas encore propriétaire à la conclusion du contrat de vente. Le vendeur s'assure généralement ensuite de pouvoir se procurer les titres, notamment en les empruntant, auprès d'un dépositaire ou sous-dépositaire (le «broker»), dans ce cas le participant à la procédure (B. AG par délégation de la Banque C.).

La vente avait lieu avant le jour de distribution du dividende. L'achat qui permet à la recourante de couvrir ses engagements a, quant

à lui, eu lieu peu avant la fin de l'opération à terme, mais après le jour de distribution du dividende. Ces opérations de ventes à terme se sont élevées à un total de 6,63 milliards de fr. pour la recourante. Dans le cas d'espèce, c'est la plateforme de transaction qui a automatiquement transféré, à la charge du compte de la recourante, l'équivalent du dividende net en faveur de l'acheteur. Contrairement à la position à long terme («*long selling*»), la recourante (pour rappel, le vendeur) n'a reçu aucune distribution de dividende, dès lors qu'elle n'était pas encore entrée en possession des titres qu'elle avait cédé à l'acheteur.

Comme relevé par le Tribunal administratif fédéral, l'acheteur (et, par ailleurs, l'AFC) ne pouvait pas reconnaître sur la plateforme qu'il acquérait en réalité des actions vendues à découvert, le système ne différenciant pas «long term sale» de «short term sale». Au moment de la distribution du dividende, le «dividende net» a automatiquement été transféré à l'acheteur, quand bien même la Recourante n'avait en réalité pas un droit de jouissance sur les dividendes, le versement étant en réalité un versement compensatoire en faveur de l'acheteur. Pour le Tribunal administratif fédéral, ce versement est une forme de versement compensatoire («*Schadenersatz*»).

Selon le Tribunal fédéral, faute de droit de jouissance («*Nutzungsrecht*») sur les actions cédées au moment de la distribution du dividende, la recourante n'avait pas un droit au dividende, et avait tout au plus le droit à un versement compensatoire au travers de ses propres engagements contractuels. Elle n'était pas, à l'instar des acheteurs, «possesseur de droits de participation ou [une personne] tiers[e] [la] touchant de près» au sens de l'art. 20 al. 1 OIA. Pour le Tribunal fédéral, les «short sale» (ventes à découvert) sont économiquement et juridiquement différentes des positions à long terme. Dans les «short sale», il existe uniquement entre le vendeur et les acheteurs, respectivement le «*Subcustodian*» (B. AG), des relations contractuelles sans rapport avec la détention de participations et les relations sociétaires y relatives. Bien que la recourante se soit engagée à reverser à l'acheteur les rendements des participations cédées, cela ne change rien au fait que les acheteurs ont reçu un dividende artificiel et ainsi un droit au remboursement, artificiel lui aussi. Ces versements compensatoires ne peuvent ainsi être qualifiés de rendements de participations soumis à l'impôt anticipé, contrairement à ce qu'ont soutenu l'AFC et B. AG en l'espèce.

Le Tribunal fédéral précise que la fonction de garantie de l'impôt anticipé ne permet pas aux autorités de prélever un impôt anticipé comme moyen «anti-fraude», une interprétation téléologique de l'art. 4 LIA n'étant pas suffisante pour fonder cette nouvelle obligation fiscale.

S'il est vrai que les rendements qui proviennent des ventes à découvert peuvent être des rendements de capitaux au sens de l'impôt sur le revenu, la détermination du revenu au sens de l'art. 16 al. 1 LIFD suit des règles particulières qui ne sauraient s'appliquer au raisonnement en l'espèce, notamment si on tient compte du fait que selon la théorie de l'augmentation nette du patrimoine, le versement compensatoire ne peut nécessairement être qualifié de rendement imposable, puisqu'il peut être neutralisé au moyen d'accords contractuels.

La Circulaire bancaire N 6584, bien qu'appliquée depuis plus de 20 ans, ne peut pas servir, elle non plus, à fonder une base légale justifiant le prélèvement en faveur de l'AFC au titre d'impôt anticipé en l'espèce, cette dernière ne servant qu'à éviter que plusieurs personnes puissent réclamer le remboursement de l'impôt anticipé versé qu'une seule fois. Partant, le Tribunal fédéral confirme que le paiement compensatoire ne pouvait être qualifié de rendement sujet à l'impôt anticipé.

Le second aspect sur lequel le Tribunal fédéral est amené à trancher est celui de savoir si le versement de B. AG à l'AFC, en l'absence de base légale, doit être restitué à la recourante. Il examine dans un premier temps la relation de droit civil liant B. AG et la recourante, mais s'en remet au jugement, devenu définitif, du *Handelsgericht* de Zurich. Ce dernier a validé le prélèvement sur le principe, mais n'a pas tranché sur la question de savoir si l'impôt devait être prélevé selon la Circulaire bancaire précitée – que B. AG était tenue d'appliquer – ou selon la LIA, laissant la question ouverte. Il a ainsi rejeté les actions fondées sur la responsabilité contractuelle, délictuelle et en enrichissement illégitime.

Le Tribunal fédéral a ensuite examiné si la recourante pouvait exiger la restitution du montant versé par B. AG sur la base de l'art. 12 al. 2 OIA, qui prévoit qu'un impôt non dû déjà transféré peut être restitué «s'il est établi que la personne à qui l'impôt a été transféré n'en a pas obtenu le remboursement dans la procédure ordinaire de remboursement et qu'elle sera mise au bénéfice de la restitution selon l'al. 1». Dans le cas d'espèce, il a été établi que l'impôt n'était pas dû au sens de l'art. 14 LIA. Se pose ainsi la question de la possibilité d'obtenir la restitution in casu. Le Tribunal fédéral rappelle que les acheteurs sont partis du principe qu'ils avaient reçu un dividende net d'impôt anticipé, et que la recourante avait utilisé le système afin de répercuter sur ces derniers la charge d'impôt anticipé sur les dividendes. Il précise qu'en tant spécialiste des marchés boursiers, la recourante devait savoir qu'en refusant un prélèvement de 35% en sa défaveur, ceci résulterait en un appauvrissement de l'AFC, respectivement de l'État. La recourante a

en effet réclamé 100% du prix des actions avec coupons aux acheteurs, mais elle ne leur a reversé à titre compensatoire que 65% du dividende, ces derniers partant du principe qu'au moyen d'une attestation, ils pourraient obtenir un remboursement des 35% restants auprès de l'AFC, sans savoir qu'ils n'étaient cependant pas ayant-droit économiques, et n'avaient ainsi pas droit au remboursement, contrairement aux réels ayant-droits économiques qui pourraient y prétendre. Partant, la recourante devait savoir que la charge des 35% reposerait en définitive sur l'AFC. Ce problème venait particulièrement du fait qu'en cas de «short sale», le système ne faisait pas la différence entre un paiement compensatoire et un dividende versé, et il était ainsi difficile pour l'AFC de réaliser la nature des versements reçus, et ainsi clarifier le droit au remboursement en fonction du droit à la jouissance sur ces dividendes, résultant vraisemblablement en un double remboursement de l'impôt anticipé.

La faille du système n'était de loin pas inconnue, et c'est pour cette raison que les banques ont adopté la Circulaire bancaire précitée afin d'éviter des remboursements multiples dans les cas de vente à découvert. Le Tribunal fédéral a laissé ouverte la question de savoir si le mécanisme tel que mis en place par la recourante n'était pas, en définitive, abusif par nature, puisqu'il rejette le droit à la restitution de la recourante compte tenu du fait qu'elle n'était pas en mesure de montrer que la personne à qui l'impôt avait été transféré ne pourrait obtenir le remboursement au sens de l'art. 120IA.

Le Tribunal fédéral rejette l'argument selon lequel aucune base légale ne serait nécessaire à la demande de restitution de l'impôt anticipé versé, et que le refus de ce dernier violerait le principe de la légalité et de la garantie de la propriété, compte tenu du fait que ce prélèvement avait lieu à titre de sécurité pour l'Etat afin de se prémunir contre un double remboursement. Par ailleurs, il ne s'agissait pas non plus d'un enrichissement illégitime, tant qu'il ne pouvait pas être démontré que l'impôt anticipé avait dû être resitué. Il était en effet hautement probable que des détenteurs réels des actions au jour de la distribution du dividende sollicitent un remboursement de l'impôt anticipé. Par ailleurs, et quand bien même l'Etat pouvait effectivement se retrouver enrichi, ce n'était pas au détriment de la recourante, qui n'avait versé que 65% des dividendes au lieu des 100% tel que contractuellement convenu, et ne pouvait prétendre à une action fondée sur l'enrichissement illégitime.

### 3. Commentaire

Dans un contexte actuel marqué par des pratiques internationales douteuses en matière d'obtention de doubles remboursements de l'impôt anticipé à la charge de l'État, le présent arrêt du Tribunal doit être salué.

Technique sur le fond, l'arrêt met en évidence la façon dont la recourante semblait, au moyen de très grosses transactions, tenter de profiter d'une lacune du système de transactions et de la plateforme électronique, qui ne faisait pas la distinction entre un versement de dividende artificiel et un réel dividende. Le Tribunal fédéral relève très justement qu'en jouant sur l'absence d'information publique sur le caractère à découvert ou non de la vente («short or long sale») et en ne reversant qu'un dividende net aux acheteurs, la recourante ne pouvait qu'espérer réaliser un gain supplémentaire équivalant à la différence entre le dividende brut et le dividende net. À l'instar du Tribunal fédéral, on comprend difficilement pour quelle raison un tel comportement mérite la protection du droit.

En l'espèce, c'est – à notre sens – à juste titre que le Tribunal n'a pas eu besoin de recourir à l'interdiction générale de l'abus de droit pour corriger une situation pouvant aboutir à un résultat choquant. Son analyse est intéressante, puisqu'il souligne que bien qu'il faille interpréter l'art. 4 al. 1 let. b LIA selon une approche économique, cela ne voulait pas encore dire qu'il était possible de confondre un dédommagement compensatoire de nature contractuelle avec un versement d'un dividende à son ayant-droit au nom de «la réalité économique». Le Tribunal fédéral distingue ainsi la relation qui lie l'ayant droit économique de participations à la société –notamment lorsque cette dernière lui sert un dividende – d'un dédommagement contractuel calqué sur une distribution de dividende, ces deux relations ne partageant pas une nature commune. Seuls sont ainsi soumis à l'impôt anticipé les rendements qui proviennent de participations et l'analyse économique de l'art. 4 al. 1 let. b ne permet pas d'étendre le champ de l'impôt à des versements contractuels calqué sur les dividendes.

Quant au remboursement demandé par la recourante, c'est à juste titre que le Tribunal fédéral souligne que cette dernière ne s'est pas appauvrie dans cette situation. Reconnaisant que l'Etat peut parfois se trouver enrichi, le Tribunal fédéral semble cependant laisser ouverte la question du sort des fonds prélevés à titre de sécurité, qui restent en main de l'État faute d'être réclamés. Or, aussi bien dans le cas d'espèce qu'en matière de «*securities lending*» selon la Circulaire de l'AFC N 13 du 1<sup>er</sup> janvier 2018, la doctrine relève la problématique de la

difficulté – en particulier dans les opérations en chaîne – de démontrer le droit au remboursement<sup>323</sup>.

Afin de s'en tenir au raisonnement du Tribunal fédéral sur la nature de ce prélèvement compensatoire, il faudrait éviter que le système *extra legem* mis en place par l'AFC – qui pensait pouvoir traiter l'indemnité compensatoire comme un versement soumis à l'impôt anticipé – ne se transforme, de facto, en une forme de prélèvement définitif, du fait que les conditions de remboursement, respectivement de restitution, deviennent trop strictes.

## 8. Impôt sur les gains immobiliers

### **ATF 143 II 33 du 12 décembre 2016 = RDAF 2018 II p. 181 [Impôt sur les gains immobiliers, détermination du produit de l'aliénation] (Daniel de Vries Reilingh)**

#### *1. Faits*

Le 23 mai 2011, A a vendu la parcelle n° YYY à la société X SA qu'il dominait. Le prix de vente s'est élevé à 59'860 fr. Le même jour, X SA, représentée par A, a vendu la même parcelle à un tiers pour le prix de vente de 164'000 fr. A été taxé par l'autorité fiscale thurgovienne compétente sur la base d'un prix de vente de la parcelle n° YYY de 59'800 fr. En tenant compte du prix d'acquisition et des investissements ainsi que des frais du registre foncier, il résultait pour A une perte de 200 fr.

Le 15 mai 2013, l'autorité fiscale a ouvert une procédure de rappel d'impôts contre A s'agissant de l'impôt sur les gains immobiliers 2011. Dans la décision de rappel d'impôts, le fisc a considéré que le prix de vente de 164'000 fr. devait être pris en compte, si bien qu'il en résultait un gain immobilier de 103'900 fr. A a interjeté réclamation, puis recours, en vain. A interjette un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral.

#### *2. Droit*

Le litige porte sur la détermination du produit de l'aliénation. Le cas soumis au Tribunal fédéral a ceci de particulier qu'il concerne la vente d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du recourant à une société anonyme qu'il domine entièrement et qui a vendu le même

---

<sup>323</sup> JEAN-MARIE HAINAUT/DIDIER ROSSIRE, in: EF 8/18, Securities lending et remboursement de l'impôt anticipé, p. 628.

immeuble le même jour à un prix nettement supérieur. Le recourant a signé les deux contrats de vente pour sa société, en disposant de la signature individuelle. L'instance cantonale a considéré qu'il fallait rajouter au prix de vente indiqué dans l'acte l'apport dissimulé en faveur de la société anonyme, qui a ainsi contribué à augmenter les fonds propres de X SA.

Selon le Tribunal fédéral, en règle générale, le prix de vente convenu est déterminant pour fixer le produit de l'aliénation au sens de l'art. 12 al. 1 LHID. Cette règle ne trouve cependant pas application lorsque le prix convenu entre les parties n'a aucune importance juridique<sup>324</sup>.

Un des indices en faveur de l'absence de signification juridique du prix de vente indiqué dans l'acte est le suivant: lorsqu'au moment de la conclusion du contrat de vente, une différence évidente existe entre la prestation convenue et la valeur objective du bien immobilier. Il ne s'agit pas d'ignorer la volonté juridiquement déterminante des parties et de toujours considérer le prix convenu comme simulé et ainsi sans effet. Il s'agit bien plus de nier l'importance juridique de la répartition du prix effectué<sup>325</sup>.

Lorsqu'un apport privé d'un immeuble à une société est effectué, un tel apport constitue une vente qui est en principe soumise à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers. Lorsque le prix de vente pour l'immeuble s'écarte de manière notable de ce qui aurait été convenu entre personnes indépendantes et dans des circonstances identiques, l'on est en présence d'un apport de capital dissimulé à hauteur de la différence entre le prix de vente et la valeur réelle du bien. L'entreprise est fondée de procéder à une réévaluation jusqu'à la valeur réelle du bien et de rajouter aux réserves l'apport en capital dissimulé<sup>326</sup>.

L'instance inférieure a considéré que pour déterminer le produit d'aliénation la valeur totale de l'immeuble devait être prise en compte. Ce point de vue est fondé. En cas d'apport en dessous de la valeur réelle ou de vente à une entreprise dominée par l'aliénateur, la valeur de la

---

<sup>324</sup> Cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 3<sup>e</sup> éd., 2013, N. 94 ad § 220 StG/ZH; THOMAS P. WENK, in: *Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel Landschaft, Nefzger/Simonek/Wenk* [édit.], 2004, N. 7 ad § 76 StG/BL; arrêt commenté, consid. 3.2.3.

<sup>325</sup> Cf. à ce sujet RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *op. cit.*, N. 101 f. et 108 ad § 220 StG/ZH; cf. également arrêt du TF 2A.9/2004 du 21 février 2005, 4.5; arrêt commenté, consid. 3.2.3

<sup>326</sup> Cf. MARKUS LANGENEGGER, in: *Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz*, Vol. II, 2011, N. 9 ad Art. 138 StG/BE; ERWIN SCHÄRRER, *Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär*, Archives 43 p. 273 ss, en particulier p. 279 et 283; arrêt commenté, consid. 3.2.4

contre-prestation est composée de deux éléments: d'une part, le prix convenu et, d'autre part, la valeur de l'apport dissimulé<sup>327</sup>.

En l'occurrence, le recourant a vendu la parcelle le 23 mai 2011 à la société X SA qu'il dominait entièrement pour le prix de 59'860 fr. X SA a vendu cette parcelle le même jour pour 164'000 fr. à un tiers. Le deuxième prix de vente est environ 2,7 fois supérieur au premier. Compte tenu de cette situation, l'avis de l'instance inférieure selon lequel le prix de vente indiqué dans l'acte n'a aucune importance juridique n'est pas critiquable. En rajoutant au prix de vente convenu la valeur de l'apport dissimulé pour ainsi fixer le produit de l'aliénation ne viole pas le droit fédéral<sup>328</sup>. Le Tribunal fédéral considère ainsi qu'au vu de ce résultat, il n'est pas nécessaire d'examiner l'état de fait sous l'angle de l'évasion fiscale<sup>329</sup>.

### 3. *Commentaire*

Il est intéressant de noter que le Tribunal fédéral n'a pas recours au concept de l'évasion fiscale mais se réfère à l'importance juridique du prix fixé par les parties. Il considère que le prix n'a pas réellement été voulu entre A, actionnaire, et X SA, société qu'il dominait. L'indice déterminant à cet égard était la différence très importante entre la prestation convenue et la valeur objective du bien. Il ne s'agissait pas, selon le Tribunal fédéral, d'ignorer la volonté des parties et de toujours considérer qu'un acte était simulé.

Cette théorie rejoint celle défendue par Peter Locher dans sa dernière publication<sup>330</sup>. Dans sa contribution, LOCHER critique la théorie de l'évasion fiscale qui, selon lui ne devrait plus trouver application. Sa voix semble ainsi avoir été entendue par le Tribunal fédéral puisqu'il le suit dans l'arrêt ici commenté.

S'agissant du résultat auquel parvient notre Haute Cour dans l'affaire ici discutée, il ne prête pas le flanc à la critique. Toutefois, ignorer la volonté des parties et des faits juridiques qui y sont attachés n'est à notre avis possible que lorsqu'il paraît évident que le prix de vente n'a pas été réellement voulu entre les parties. La différence manifeste de valeur entre l'objet vendu et la contre-prestation convenue est un indice important pour en juger.

---

<sup>327</sup> Cf. arrêt du TF 2P.77/1991 du 24 avril 1992 consid. 2c, in: Archives 61 p. 616 ss; cf. également MARKUS LANGENEGGER, *op. cit.*, N. 9 ad Art. 138 StG/BE ainsi que WEIDMANN/BÜHLER, Die steuerliche Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Kapitalanlagen, Revue fiscale 39/1984 p. 365 ss, en particulier p. 373; arrêt commenté, consid. 3.2.5.

<sup>328</sup> Arrêt commenté, consid. 3.2.5.

<sup>329</sup> Arrêt commenté, consid. 3.2.6

<sup>330</sup> PETER LOCHER, Abschied von der «Steuerungsumgehung», Archives 87 (2018-2019), p. 159ss, p. 178

**TF 2C\_569/2016 du 10 février 2017 [Impôt sur les gains immobiliers, imposition différée, notion de «habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur» au sens de l'art. 12 al. 3 let. e LHID] (Daniel de Vries Reilingh)**

*1. Faits*

La recourante est propriétaire de plusieurs unités de propriété par étage (PPE) dans un seul et même immeuble. Elle a d'abord vendu, le 6 janvier 2009, la PPE n° 50770 ainsi que 1/29 d'une deuxième unité de PPE. Ces deux unités de PPE étaient composées d'un appartement de deux pièces et demi au quatrième étage de l'immeuble, d'une chambre au cinquième étage ainsi que d'un studio au premier sous-sol.

Le Service cantonal des contributions du canton du Valais a admis le report de l'imposition du gain immobilier réalisé en vendant ces deux unités d'étages, fondé sur l'art. 12 al. 3 let. e LHID, la contribuable ayant acheté une parcelle sur laquelle elle avait fait construire une maison destinée à son habitation.

Ultérieurement, le 30 mars 2012, la contribuable a vendu une unité de PPE supplémentaire composée d'un appartement d'une pièce et demi au rez-de-chaussée du même immeuble ainsi qu'une cave au deuxième sous-sol.

L'autorité fiscale cantonale a refusé le report de l'imposition fondé sur l'art. 12 al. 3 let. e LHID considérant que les différentes pièces et appartements aliénés lors des ventes des 6 janvier 2009 et 30 mars 2012 ne constituaient pas une unité économique.

Sur recours de la contribuable, la commission de recours en matière fiscale du canton du Valais a également estimé que les conditions du emploi n'étaient pas réunies. Elle a jugé que l'appartement vendu en 2012 ne formait pas une unité économique avec les PPE aliénées en 2009 et qu'il n'avait pas servi durablement et exclusivement au propre usage de de la contribuable.

La contribuable interjette un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral demandant que le report du gain immobilier soit admis.

*2. Droit*

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la notion «habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur» doit être définie de façon restrictive et être comprise comme faisant référence au domicile principal du contribuable, à l'exclusion

des résidences secondaires<sup>331</sup>. Ainsi, en cas de vente d'un immeuble comprenant deux appartements dont un seul est utilisé par les contribuables, il est justifié de n'accorder qu'un remploi partiel<sup>332</sup>.

La Commission de recours en matière fiscale du Canton du Valais avait considéré en l'occurrence que dans la mesure où l'intéressée avait réalisé deux ventes séparées à des acheteurs distincts et à des dates différentes, la PPE vendue en 2012 ne formait pas une unité indissociable de celles qui avaient été aliénées en 2009. En outre, elle avait retenu que l'appartement d'une pièce et demi, vendu en 2012, avait été mis en location du 25 janvier au 31 décembre 2011, de sorte qu'il ne pouvait être considéré comme une habitation ayant servi durablement et exclusivement au propre usage de la contribuable<sup>333</sup>.

Le Tribunal fédéral a jugé que le raisonnement fondé sur la notion d'unité économique ne pouvait être suivi. Le seul fait qu'une unité d'étages puisse être vendue de manière indépendante n'excluait pas encore qu'elle ait pu constituer, ensemble avec une autre unité d'étages, une habitation au sens de l'art. 12 al. 3 let. e LHID. «La notion d'«habitation servant durablement et exclusivement au propre usage» se déterminait en fonction d'un ensemble de circonstances objectives et reconnaissables extérieurement attestant de l'utilisation personnelle d'un particulier d'un lieu donné. La proximité géographique des différentes pièces, leur affectation, l'imposition sur l'ensemble de la valeur locative ainsi que la mise à disposition des locaux du propriétaire sont autant de circonstances qui plaident en faveur d'une habitation durable et exclusive. En revanche, (...) la location de l'appartement à un tiers permet de mettre en doute l'usage propre de l'habitation par l'aliénateur (arrêt 2C\_215/2008 du 21 août 2008 consid. 4.3)»<sup>334</sup>. Bien que l'habitation ne doive plus forcément servir à l'usage propre de l'aliénateur<sup>335</sup> – le fait que l'aliénateur ait quitté son appartement avant la vente ne constituant pas en soi un obstacle à l'admission d'un report de l'impôt –, il convenait de s'interroger sur le laps de temps admissible entre le moment où l'aliénateur quitte son habitation et celui où il la vend. Ce point devait être examiné au regard de la condition du «délai approprié» dans lequel le réinvestissement doit avoir lieu<sup>336</sup>. Cette condition

---

<sup>331</sup> ATF 138 II 105 consid. 6.3.1; arrêt du TF 2C\_337/2012 du 19 décembre 2012 consid. 2.3.

<sup>332</sup> Arrêt du TF 2C\_539/2010 du 15 décembre 2010, consid. 4; arrêt du TF 2A.107/2006 du 2 mars 2006, consid.3; arrêt commenté, consid. 4.1.

<sup>333</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.

<sup>334</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.1.

<sup>335</sup> ATF 138 II 105 consid. 6.1.

<sup>336</sup> ATF 138 II 105 consid. 6.2.

avait pour objectif d'éviter que l'aliénateur conserve la propriété de son bien dans le but de profiter des opportunités du marché, plutôt que de chercher à remplacer un bien par un autre<sup>337</sup>. L'exigence du délai approprié ne saurait être contournée en gardant quelques années une maison que le contribuable n'habite plus, sans même chercher à la vendre durant ce laps de temps<sup>338</sup>.

En l'occurrence, il ressortait de l'arrêt attaqué que la PPE avait été mise en location du 25 janvier au 31 décembre 2011, avant de la vendre en mars 2012. Compte tenu de la jurisprudence précitée, un laps de temps d'une année entre le moment où la contribuable a quitté son appartement et le moment où elle l'a vendu ne paraissait pas inadmissible. Il ne s'agissait pas d'un cas où le contribuable conserve son bien immobilier de manière prolongée dans le but de profiter des opportunités du marché. Il restait cependant à vérifier que, jusqu'à sa mise en location en 2011, l'appartement d'une pièce et demi avait servi à l'usage durable et exclusif de sa propriétaire. Cet examen s'appréciait sur la base d'un faisceau d'indices, dont notamment la configuration des pièces, leur attribution, l'étendue de la surface par rapport au nombre d'habitants, la mise en location de l'habitation ainsi que l'imposition sur la valeur locative<sup>339</sup>. En se focalisant sur la seule notion d'unité économique, l'instance cantonale avait omis de prendre en compte toutes les circonstances pertinentes permettant de déterminer si, avant sa mise en location en 2011, la PPE avait durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur. Il convenait donc de renvoyer la cause à l'instance inférieure afin qu'elle complète le dossier et se prononce à ce sujet<sup>340</sup>.

### 3. *Commentaire*

Le Tribunal fédéral précise à juste titre que la notion d'habitation servant durablement et exclusivement au propre usage se déterminait en fonction d'un ensemble de circonstances objectives et reconnaissables extérieurement, comme la proximité géographique des différentes pièces, leur affectation, la surface par rapport au nombre d'habitants, l'imposition, la fixation de la valeur locative. Dans ce sens, les différentes unités d'étages doivent néanmoins former une certaine unité pour que l'on puisse considérer qu'elles aient pu former,

<sup>337</sup> Arrêt du TF 2A.445/2004 du 7 juin 2005 consid. 6.2, in RDAF 2005 II 554.

<sup>338</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.1

<sup>339</sup> Cf. BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, Zurich 2011, n° 188 p. 154.

<sup>340</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.2.

ensemble, une habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre de l'aliénateur. L'on conçoit en effet difficilement que des appartements situés à des étages assez éloignés puissent, dans des circonstances normales et ordinaires, former l'habitation servant à l'usage propre de l'aliénateur. Toutefois, si tel est le cas, comme cela semble avoir été la situation dans l'arrêt ici concerné, le remploi doit être exceptionnellement possible, même si la vente des différentes unités d'étages intervient à des moments différents et à des acquéreurs différents.

S'agissant du deuxième point, à savoir la durée admissible entre le moment où l'aliénateur quitte son habitation et celui où il la vend, cette question est à notre sens très délicate et il convient de se montrer prudent et restrictif, comme semble l'être le Tribunal fédéral. À notre sens, il convient d'éviter, lorsque l'immeuble est mis à disposition d'un tiers de considérer qu'il ait servi «durablement et exclusivement au propre usage de l'aliénateur». Nous sommes d'avis qu'à partir du moment où un bien immobilier est mis à disposition d'un tiers, on peut difficilement justifier qu'il serve au propre usage de l'aliénateur. L'affectation change et l'utilisation par le propriétaire n'est plus la même: il met l'appartement ou la maison à disposition d'un tiers, si bien que l'objet devient un objet de rendement, sauf circonstances tout à fait particulières et exceptionnelles. Le droit du bail conférant par ailleurs une protection très étendue au locataire, l'on voit difficilement comment, au moment de la vente, le bien puisse encore être qualifié d'habitation ayant «durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur» au sens de l'art. 12 al. 3 let. e LHID.

Dans l'arrêt 2C\_491/2018 du 5 novembre 2018, le Tribunal fédéral avait, à nouveau, à juger de la même affaire et de la même question, mais cette fois-ci pour déterminer si l'appartement de 35 m<sup>2</sup> situé au rez-de-chaussée était une habitation au sens de l'art. 12 al. 3 let. e LHID. Il a retenu que cet appartement s'est situé quatre étages en dessous de l'appartement et qu'il n'était pas contesté qu'il avait servi de domicile principal à la recourante; un tel éloignement excluait de considérer l'appartement du rez-de-chaussée comme une chambre supplémentaire de l'appartement du quatrième. L'appartement du rez-de-chaussée était autonome, c'est-à-dire bénéficiant de tout ce qui est nécessaire pour être utilisé comme unique domicile. Par ailleurs la recourante ne l'utilisait que pour y faire dormir le père et la grand-mère de son enfant, mais ne l'utilisait pas personnellement. Le Tribunal fédéral a donc finalement retenu que cet appartement ne pouvait être qualifié comme «habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage» de la recourante. Cette conclusion et l'arrêt du Tribu-

nal fédéral rendus le 5 novembre 2018<sup>341</sup> ne prêtent pas le flanc à la critique et doivent être approuvés.

**ATF 143 II 233 du 7 mars 2017 [Usage propre, durable et exclusif de l'aliénateur d'habitations en cas d'imposition différée pour emploi] (Fabien Liégeois)**

*1. Faits*

Le 21 février 2011, A. vend l'appartement dans lequel il vit à Zurich pour la somme de 1'850'000 fr. Quelques jours plus tôt (le 15 février 2011), il a fait l'acquisition, pour le prix de 5'250'000 fr., d'un bien immobilier dans les Grisons, où il s'apprête à élire domicile. En raison du réinvestissement du produit («*Erlös*») de la vente dans une habitation servant au même usage (emploi), l'impôt sur les gains immobiliers est différé. La commune zurichoise en prend acte par décision du 25 mai 2011.

Le 31 décembre 2012, A. et son épouse transfèrent leur domicile au Royaume-Uni. Par décision sur rappel d'impôt, la commune zurichoise réclame alors la somme de 221'942 fr. (augmentée des intérêts), au motif que les conditions du différé d'impôt ne sont plus réunies, à la suite de son départ. A. s'oppose à cette décision jusqu'au Tribunal fédéral où il dépose un recours en matière de droit public.

*2. Droit*

L'objet du litige est de savoir si, compte tenu des circonstances, la commune zurichoise avait le droit de revenir sur le différé d'impôt, accordé au moment de la vente de l'appartement de Zurich. Entre autres griefs, A. se plaint d'une violation de l'art. 12 al. 3 let. e LHID.

L'instance inférieure a constaté qu'A. et son épouse ont d'abord déplacé leur domicile dans les Grisons, avant de le transférer au Royaume-Uni pour des raisons professionnelles. Selon elle, la condition de l'*usage durable* du bien acquis en emploi ne serait pas remplie étant donné que la nouvelle habitation n'a servi de résidence principale que durant 22 mois<sup>342</sup>.

Le Tribunal fédéral rappelle que la notion d'*habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur* de l'art. 12 al. 3 let. e LHID est régie par le droit fédéral et qu'il dispose en conséquence d'un plein pouvoir de cognition. Si le domicile princi-

<sup>341</sup> Arrêt du TF 2C\_491/2018 du 5 novembre 2018.

<sup>342</sup> Arrêt commenté, consid. 2.2.

pal est compris dans cette notion, le domicile secondaire (p. ex. maison ou appartement de vacances) en est exclu<sup>343</sup>.

S'agissant de l'*usage propre*, il suffit que le contribuable ait vécu de manière exclusive et sans interruption notable dans l'habitation durant la période qui précède l'aliénation, de manière à s'y être constitué un domicile civil et fiscal. Pour remplir le critère du caractère *durable*, il faut que le domicile coïncide avec le lieu où se trouve le bien immobilier aliéné au terme de la période de détention. En revanche, il n'est pas impératif que le contribuable l'ait occupé sans interruption pendant toute la durée de détention. Jusque-là, la jurisprudence s'est essentiellement concentrée sur l'usage («*Nutzung*») de l'objet aliéné. Selon le texte légal, les notions d'*usage propre*, de caractère *durable* et *exclusif* doivent néanmoins être interprétées de la même manière aussi bien pour l'habitation aliénée que pour l'habitation acquise en emploi<sup>344</sup>.

Même si les lois fiscales fédérales ne renvoient plus expressément au Code civil (art. 23 à 26 CC) pour décrire la notion fiscale de domicile (art. 3 al. 2 LIFD et art. 3 al. 2 LHID), le Tribunal fédéral rappelle que son contenu n'a pas changé. Elle s'inspire encore largement de la notion de domicile du droit civil<sup>345</sup>.

La constitution d'un domicile suppose la réunion de deux critères:

- i. Le premier est objectif et reconnaissable de l'extérieur, il s'agit du séjour;
- ii. Le second est subjectif et de l'ordre du for intérieur, il s'agit de l'intention de s'établir durablement.

Même un séjour temporaire dans un endroit peut constituer un domicile, à condition que le séjour dure un certain temps et que le contribuable y déplace le centre de ses intérêts vitaux. La durée minimum généralement exigée est d'un an. L'intention de quitter un lieu a posteriori n'exclut pas la constitution d'un domicile. Selon la doctrine, l'intention de se constituer un domicile doit avoir existé uniquement au moment de la constitution du domicile<sup>346</sup>.

En l'espèce, le Tribunal fédéral considère qu'A. s'est constitué un domicile dans les Grisons (même s'il n'y est resté que 22 mois) et que l'habitation nouvellement acquise a par conséquent durablement et exclusivement servi à son propre usage<sup>347</sup>.

---

<sup>343</sup> Arrêt commenté, consid. 2.3.

<sup>344</sup> Arrêt commenté, consid. 2.4.

<sup>345</sup> Arrêt commenté, consid. 2.5.1.

<sup>346</sup> Arrêt commenté, consid. 2.5.2.

<sup>347</sup> Arrêt commenté, consid. 2.6.

L'art. 12 al. 3 let. e LHID ne laisse pas de marge de manœuvre aux cantons<sup>348</sup>. L'absence de référence à une durée de détention minimum correspond à un silence qualifié du législateur. Partant, il n'est pas possible de considérer que le caractère durable et exclusif de l'usage suppose une durée de détention de cinq ans minimum<sup>349</sup>. Le Tribunal fédéral admet donc le recours.

### 3. Commentaire

Cet arrêt est riche d'enseignements. En premier lieu, le Tribunal fédéral précise que la notion d'*habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur* s'interprète de la même façon pour le bien acquis en remploi que pour le bien aliéné. C'est l'intérêt principal de cet arrêt publié. Dans son analyse, le Tribunal fédéral lie en effet la condition du transfert de domicile à celle de l'usage durable: si le contribuable parvient à démontrer qu'il s'est constitué un domicile dans un autre canton, alors la condition de l'usage durable du bien acquis en remploi devrait être respectée. La notion éprouvée de domicile sert ainsi de repère pour apprécier celle du caractère durable. On peut donc partir du principe que la durée d'un an est un minimum pour un usage durable, comme elle l'est pour déplacer le centre de ses intérêts vitaux.

Ensuite, il souligne que les cantons demeurent libres de déterminer ce qu'il faut entendre par *délai approprié* au sens de l'art. 12 al. 3 let. e LHID. La loi recourt à cette notion pour fixer une limite de temps au contribuable qui souhaite effectuer un remploi. Il doit en effet affecter le produit de la vente à l'acquisition ou à la construction d'une nouvelle habitation en Suisse, dans un délai que le canton de situation de l'immeuble aliéné juge *approprié*. Le pouvoir de cognition du Tribunal fédéral pour revoir la manière dont les cantons concrétisent cette notion est limité à l'arbitraire. En l'espèce, le problème ne s'est pas posé dans les termes habituels puisque le contribuable a acquis le bien immobilier des Grisons non pas après la vente de son appartement zurichois, mais quelques jours avant. L'acquisition de l'objet de remplacement avant l'aliénation du lieu d'habitation est ainsi permise (remploi légèrement rétroactif), ce qui ne surprend pas.

À la différence du remploi de l'impôt sur les bénéfices des indépendants (art. 30 LIFD 30 et art. 8 al. 4 LHID) et des personnes morales (art. 64 LIFD et art. 24 al. 4 LHIFD), le remploi de l'impôt sur les gains

---

<sup>348</sup> Arrêt commenté, consid. 3.

<sup>349</sup> Arrêt commenté, consid. 3.1.

immobiliers répond à la théorie de la (stricte) identité de fonction. L'habitation de remplacement doit être, comme l'objet vendu, le lieu où le contribuable vit durablement et de manière exclusive.

Enfin, à la suite de cet arrêt, le Tribunal fédéral a refusé le partage de valeur entre le canton d'origine et le canton d'arrivée en cas de revente ultérieure de l'objet acquis en emploi. Il a jugé que le droit d'imposer le substrat fiscal latent revient également de manière exclusive au dernier des cantons où s'est installé le contribuable, «*lorsque la chaîne d'acquisition en emploi est brisée*»<sup>350</sup>.

**ATF 143 II 694 du 28 septembre 2017 [Report de l'impôt sur les gains immobiliers suite à une acquisition en emploi, attribution intercantonale de la compétence d'imposer] (Delphine Yerly)**

*1. Faits*

Un contribuable vend son habitation privée sise dans le canton de Berne et acquiert simultanément un bien immobilier de remplacement dans le canton de Genève lui permettant ainsi de différer l'impôt sur les gains immobiliers (art. 12 al. 3 let. e LHID). Deux ans plus tard, il vend cette habitation située dans le canton de Genève mais cette fois sans en acquérir une autre en remplacement. Partant la question posée au Tribunal fédéral est de déterminer comment doit être réparti le gain immobilier entre les cantons de Genève et de Berne.

*2. Droit*

Le Tribunal fédéral doit déterminer ici si le canton de Berne demeure compétent pour procéder à l'imposition des gains immobiliers nonobstant l'octroi du report d'imposition (méthode du partage) ou si l'imposition est de la compétence exclusive du canton de Genève (méthode unitaire). Pour ce faire, il rappelle en premier lieu sa jurisprudence antérieure<sup>351</sup> qui stipule que si le gain dont l'imposition a été différée est finalement réalisé après un délai de 5 ans, le canton de «départ» perd définitivement toute compétence et ne peut donc plus imposer le gain différé à l'époque sur son territoire (méthode unitaire). Cette jurisprudence antérieure laisse toutefois ouverte la question du traitement fiscal des transferts qui ne donnent pas lieu à un nouveau

---

<sup>350</sup> Cf. ATF 143 II 694.

<sup>351</sup> Arrêt du TF 2C\_337/2012 du 19 décembre 2012, consid. 3.5 inRDAF 2013 II p. 350, p. 362 ss.

report après l’octroi du report d’imposition dans un autre canton pendant la période des 5 ans. Afin de combler cette lacune la Conférence suisse des impôts préconisait jusqu’alors l’application de la méthode du partage, entre le canton d’arrivée et de départ, dans la mesure où le transfert imposable intervenait dans les 5 ans après l’octroi du report d’imposition<sup>352</sup>. Pour trancher cette problématique, notre Haute Cour a été amené à établir *modo legislatoris* une règle de double imposition intercantonale. Pour ce faire, les juges de Mon Repos se sont appuyés sur l’ATF 143 II 233 dans lequel il a retenu que l’octroi d’un report d’imposition selon l’art. 12 al. 3 let. e LHID ne dépendait pas d’une durée de détention minimale de l’habitation et partant n’exigeait nullement un délai de latence de 5 ans<sup>353</sup>. Le Tribunal fédéral ne voit dès lors aucun motif permettant l’application de la méthode du partage en cas de transferts imposables et ce peu importe dans quel délai le transfert intervient après l’octroi du report d’imposition<sup>354</sup>. Par conséquent, la compétence d’imposer les gains immobiliers revient intégralement au canton de Genève, en tant que canton d’arrivée, sous réserve qu’il ne s’agisse pas d’un cas d’abus de droit.

### 3. *Commentaire*

En matière de report de l’imposition des gains immobiliers, l’année 2018 marqua la fin, dans le cadre d’une situation intercantonale, de la question de la répartition du droit de taxer les gains immobiliers.

En effet, c’est en 2012 que le Tribunal fédéral<sup>355</sup> débuta sa réflexion en la matière en se saisissant du cas d’un contribuable qui vendit son habitation principale dans le canton de Nidwald pour en acquérir une en remplacement dans le canton de Lucerne. Puis, près de 10 ans plus tard, il revendit cette propriété sans obtenir cette fois le report de l’imposition des gains immobiliers dans le canton de Lucerne. Dès lors s’est posée la question de savoir, dans cette situation de report de l’imposition des gains immobiliers, qui du canton de départ, en l’occurrence Nidwald, et/ou du canton d’arrivée, Lucerne, avait le droit de taxer le gain immobilier.

Notre Haute Cour avait alors deux choix possibles: i) soit appliquer la méthode du partage où le canton de départ reste compétent pour imposer le gain immobilier réalisé sur son territoire malgré le report accordé antérieurement, ii) soit appliquer la méthode unitaire où

---

<sup>352</sup> Arrêt commenté, consid. 4.1.

<sup>353</sup> ATF 143 II 233, consid. 3.1 inRDAF 2017 II p. 553, p. 558.

<sup>354</sup> Arrêt commenté, consid. 4.3.

<sup>355</sup> Arrêt du TF 2C\_337/2012 du 19 décembre 2012 inRDAF 2013 II p. 350.

l'entier du gain immobilier réalisé est imposable dans le canton d'arrivée<sup>356</sup>. Afin d'uniformiser la pratique en matière de remploi, le Tribunal fédéral opta pour la méthode unitaire c'est-à-dire l'imposition exclusive du gain immobilier dans le canton d'arrivée. En effet rien ne permettait de justifier une pratique différente du remploi selon que les immeubles appartiennent à la fortune privée ou à la fortune commerciale du contribuable. Car dans ce dernier cas de figure c'était bien la méthode unitaire qui était préconisée. Par ailleurs, les juges de Mon Repos considérèrent que lorsque plus de 5 ans se sont écoulés entre la transaction bénéficiant du report et la réalisation du gain reporté la question d'une réserve quant à l'emploi de la méthode unitaire ne se posait plus au vu du temps écoulé. Ainsi, lorsque l'aliénation intervient dans les 5 ans après l'obtention du report d'imposition c'est le canton d'arrivée, in casus le canton de Lucerne, qui a la compétence exclusive d'imposer le gain immobilier<sup>357</sup>.

Restait alors à déterminer à qui revenait la compétence d'imposer lorsque l'aliénation intervenait cette fois dans les 5 ans qui suivaient l'obtention du report d'imposition. Le Tribunal fédéral a répondu à cette question en deux temps.

Tout d'abord en 2017<sup>358</sup>, lorsqu'un couple de contribuables vendit sa maison à Meilen (ZH) occupée par lui-même pour prendre domicile dans son habitation à Klosters (GR). La commune de Meilen accorda un report total de l'impôt sur les gains immobiliers en raison de l'acquisition d'une habitation de remplacement, servant durablement et exclusivement au propre usage de l'aliénateur (art 12 al. 3 let. e LHID). Toutefois après 22 mois, pour des raisons professionnelles, le contribuable déménagea son domicile principal au Royaume-Uni. L'immeuble sis dans le canton des Grisons perdit dès lors son qualificatif de domicile principal pour devenir une résidence secondaire. Partant, le canton de ZH a souhaité procéder à un rappel d'impôt sur les gains immobiliers arguant que les conditions du report n'étaient plus remplies notamment la condition de l'habitation de remplacement servant durablement au propre usage de l'aliénateur. Le Tribunal fédéral a dû pour trancher ce cas, en premier lieu, définir ce que l'on entendait par la notion de servant durablement au propre usage de l'aliénateur et, dans un second temps, se demander s'il devait exister un délai mini-

---

<sup>356</sup> Arrêt du TF 2C\_337/2012 du 19 décembre 2012, consid. 2.4 in: RDAF 2013 II 350, p. 357 et 358.

<sup>357</sup> Arrêt du TF 2C\_337/2012 du 19 décembre 2012, consid. 3.5 in: RDAF 2013 II 350, p. 362ss.

<sup>358</sup> ATF 143 II 233 in RDAF 2017 II 553.

mum durant lequel l'habitation de remplacement devait répondre aux conditions du emploi.

Selon la pratique zurichoise, qui a cherché à objectiver cette condition du emploi en introduisant une durée de séjour minimum dans l'habitation de remplacement, l'intention de s'établir durablement est établie si le contribuable fait de cette habitation son logement principal pendant au moins 5 ans. Notre Haute Cour rejette cette pratique car pour constituer un domicile deux critères doivent être remplis. Un critère objectif, le séjour, et un critère subjectif, l'intention de s'établir dans le canton. Cette intention doit, premièrement, être reconnaissable de l'extérieur et, deuxièmement, exister au moment de la constitution du domicile<sup>359</sup>. Selon le Tribunal fédéral, en prenant domicile et en ayant donc cette intention de s'établir, le contribuable remplit la condition d'usage personnel durable et exclusif nécessaire à l'obtention du report de l'impôt sur les gains immobiliers. Considérant que l'intention doit être examinée à la constitution du domicile et que le fait de le quitter, suite par exemple à des circonstances imprévisibles, n'exclut pas d'y avoir constitué un domicile. En l'espèce, le départ des contribuables après 22 mois pour l'Angleterre ne permet pas, au canton de Zurich, de remettre en cause le report de l'impôt sur les gains immobiliers accordé antérieurement<sup>360</sup>.

Par ailleurs, en suivant ce raisonnement, l'intention de s'établir ne peut pas être objectivée par une durée de séjour minimum comme le commande la pratique zurichoise. Ainsi, le Tribunal fédéral considère que la condition de l'usage personnel durable et exclusif nécessaire à l'obtention du report de l'impôt sur les gains immobiliers est remplie dès lors que le contribuable a l'intention de s'établir dans ce canton au moment de la constitution du domicile et cela peu importe que les circonstances évoluent par la suite. Partant, il apparaît clairement qu'il ne peut y avoir une durée de séjour minimum pouvant objectiver cette intention dans le cadre du report de l'impôt sur les gains immobiliers<sup>361</sup>.

En ayant clarifié la portée de cette condition, les juges de Mon Repos ont posé les bases pour déterminer à quel canton revient la compétence d'imposer les gains immobiliers lorsque l'aliénation intervient cette fois dans les 5 ans qui suivent l'obtention du report d'imposition.

C'est en 2018, dans l'arrêt commenté ici, que la question fut définitivement tranchée dans le cas d'un contribuable ayant vendu son

---

<sup>359</sup> ATF 143 II 233, consid. 2.5.2, p. 238 in RDAF 2017 II p. 553, p. 557.

<sup>360</sup> ATF 143 II 233, consid. 2.6, p. 238 et 239 in RDAF 2017 II p. 553, p. 557.

<sup>361</sup> ATF 143 II 233, consid. 3.1, p. 239 in RDAF 2017 II p. 553, p. 558.

habitation principale sise dans le canton de Berne pour acquérir un bien en remplacement dans le canton de Genève qu'il revend deux ans plus tard sans réinvestir dans l'immobilier. En effet, ce cas permet au Tribunal fédéral de déterminer quel canton est compétent lorsque l'aliénation intervient dans les 5 ans suivant l'obtention du report d'imposition. Est-ce le canton de départ, en l'occurrence Berne, qui garde un droit d'imposer ou la compétence est exclusivement octroyée au canton d'arrivée, le canton de Genève.

Jusqu'alors la pratique édictée par la CSI consistait à appliquer une méthode du partage qui permettait au canton de départ, Berne, d'imposer le gain immobilier réalisé sur son territoire malgré le report accordé antérieurement si l'aliénation intervenait dans les 5 ans après l'octroi de celui-ci<sup>362</sup>. Toutefois se référant à la jurisprudence précédemment exposée qui conclut qu'aucune durée minimale de séjour n'est requise pour objectiver l'intention de s'établir dans un canton, le Tribunal fédéral ne voit dès lors aucune raison d'appliquer, dans le cas d'une aliénation dans les 5 ans suivant le report, la méthode du partage<sup>363</sup>.

Ainsi grâce à ce dernier arrêt, nous pouvons conclure, en matière de répartition intercantonale, que quel que soit le moment de l'aliénation c'est le canton d'arrivée qui obtient le droit exclusif d'imposer le gain immobilier dans une situation où un report de l'imposition a été accordé.

## 9. Procédure fiscale

### TF 2C\_565/2016 du 21 décembre 2016 [Fardeau de la preuve] (David Agerba)

#### 1. Faits

Le contribuable A., jusqu'alors assujetti dans le canton de Zurich, s'est annoncé à la police des habitants de la commune de V. au Tessin le 15 juillet 2011. Pour la période fiscale 2011, les autorités fiscales tessinoises ont considéré que A. était assujetti à titre illimité dans leur canton.

L'autorité fiscale zurichoise a contesté cette prise de domicile et a procédé à une instruction au terme de laquelle elle a rendu une décision relative à l'ICC pour la période fiscale 2011. Dans cette décision,

---

<sup>362</sup> Arrêt commenté, consid. 4.1; CONFÉRENCE SUISSE DES IMPÔTS, Rapport annuel du président de la Conférence suisse des impôts (CSI) Exercice 2013/2014, Crans-Montana septembre 2014, p. 4.

<sup>363</sup> Arrêt commenté, consid. 4.3.

l'autorité zurichoise a imposé A. à hauteur de 155'700 fr. pour l'impôt sur le revenu et 45'000 fr. pour l'impôt sur la fortune.

A. a déposé une réclamation, puis un recours par-devant le tribunal administratif du canton de Zurich, sans succès.

A. dépose un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral, lequel est rejeté.

## 2. Droit

Dans le considérant 2.3, qui nous intéresse, le Tribunal fédéral pose les règles générales quant à la charge et au fardeau de la preuve en matière de détermination du domicile du contribuable. Le Tribunal fédéral rappelle que, par principe, il appartient aux autorités fiscales d'établir ce fait d'office. Toutefois, il peut être imposé au contribuable d'apporter la preuve qu'il est désormais assujéti dans un autre canton, si son assujéttissement dans son précédent canton de domicile reste très probable («*sehr wahrscheinlich*»). Le Tribunal fédéral indique (en toutes lettres) qu'il entend appliquer en matière intercantonale les règles précédemment établies sur ce point en matière internationale<sup>364</sup>.

## 3. Commentaire

Cet arrêt a trait aux problématiques de répartition de la charge et du fardeau de la preuve entre l'administration et le contribuable sur la question spécifique que constitue la fixation du domicile du contribuable, ainsi que sur l'obligation du contribuable de collaborer à sa détermination. On rappelle que, par principe, il appartient à l'autorité fiscale de prouver les faits qui justifient l'assujéttissement et qui augmentent la charge fiscale (instruits selon la maxime d'office), alors qu'il appartient au contribuable de prouver les faits qui diminuent ou suppriment la dette d'impôt (obligation de collaborer); s'agissant des faits qu'il appartient à l'autorité de prouver, elle en supporte par principe l'échec de la preuve<sup>365</sup>. La fixation du domicile du contribuable fonde son assujéttissement. Il s'agit donc d'un fait dont l'éventuel échec de la preuve devrait être supporté par l'autorité fiscale au bénéfice du contribuable. Toutefois, en application du principe général de droit administratif que constitue l'obligation de collaborer, le contribuable ne peut pas rester inactif dans la procédure d'établissement des faits. Sur la question de la fixation du domicile, le Tribunal fédéral pré-

---

<sup>364</sup> Le Tribunal fait référence aux arrêts du TF 2C\_625/2009 du 16. Février 2010 et 2C\_175/2008 du 28 août 2008.

<sup>365</sup> Voir par exemple LYDIA MASMEJEAN-FEY/ANTOINE BERTHOUD, in: Commentaire romand de la LIFD, 2017, 2<sup>e</sup> éd., N7 ad art. 115 LIFD.

cise dans cet arrêt quand le fardeau et la charge de la preuve basculent en défaveur du contribuable. Ce point de basculement est atteint lorsque l'autorité fiscale parvient à rendre très vraisemblable l'absence de changement de domicile d'un contribuable d'un canton à un autre.

L'arrêt pose ainsi une exception à la règle générale selon laquelle la charge et le fardeau de la preuve sur la question de l'établissement des faits fondant la taxation reposent uniquement sur l'autorité fiscale (telle qu'exposée plus haut). Comme le relève le Tribunal fédéral dans son considérant 2.3, il s'agit de la reprise en droit interne de la règle valant en matière internationale. En conclusion, on peut donc dire que le Tribunal fédéral va au-delà des exigences usuelles imposées aux administrées, *a fortiori* aux contribuables, en matière de détermination de leur domicile. Autre est la question de fait de savoir à partir de quel stade cette vraisemblance est atteinte; la question ne peut être tranchée qu'au cas par cas. À relever toutefois un élément intéressant: le Tribunal fédéral semble suivre les juges précédents et approuver la distinction opérée par la juridiction précédente quant au caractère probant des éléments de preuve apportés par un contribuable; à cet égard, ceux que l'on pourrait obtenir de tiers (par ex. des tickets de caisse) ayant une valeur probante moindre que ceux auxquels, a priori, seul le contribuable concerné a accès (par ex. relevés bancaires).

**TF 2C\_55/2017 et 2C\_56/2017 du 31 janvier 2017**  
**[Pratique de la fiction de notification, calcul du délai de recours]**  
**(Ruth Bloch-Riemer)**

*1. Faits*

Dans le cas d'espèce, la contribuable, une société à responsabilité limitée, avait obtenu une prolongation de sept à douze jours du délai pour retirer un courrier à la poste. Ce courrier contenait une décision de taxation de l'administration fiscale cantonale thurgovienne. Toutefois, le courrier a été retourné à son expéditeur avant que le contribuable ne soit venu le retirer. Par ailleurs, le contribuable avait bénéficié d'une deuxième notification de la part de l'administration cantonale par voie de courrier «A Plus».

*2. Droit*

En règle générale, le délai de réclamation commence à courir le lendemain de la notification (art. 133 al. 1 LIFD). Lorsqu'une notification est envoyée par courrier recommandé, que le destinataire ne peut pas être atteint et qu'une invitation à retirer l'envoi est placée dans sa boîte

aux lettres ou dans sa case postale (soit dans sa «sphère de contrôle»), l'envoi postal recommandé est réputé avoir été remis au destinataire, s'il n'est pas retiré le dernier jour du délai de sept jours fixé à cet effet<sup>366</sup>. Selon le Tribunal fédéral, le deuxième courrier n'avait pour portée que d'informer le contribuable et ne permet pas de restituer le délai de recours. Cette notion était manifestement reconnaissable sur la base du contenu du courrier. Par conséquent le recours est rejeté.

### 3. *Commentaire*

En principe, cet arrêt ne fait que confirmer la pratique existante. Par ailleurs, le Tribunal fédéral a relevé dans son exposé des faits que le membre et directeur de la société recourante était titulaire d'un brevet d'avocat allemand. Cela peut avoir eu un impact décisif sur le traitement du cas par les autorités. De plus, celui qui, pendant une procédure, omet de prendre les dispositions nécessaires pour que les envois postaux lui soient transmis ne peut se prévaloir de son absence lors de la tentative de notification d'une communication officielle à son adresse habituelle, s'il devait s'attendre, avec une certaine vraisemblance, à recevoir une telle communication<sup>367</sup>.

## **TF 2C\_938/2016 et 2C\_939/2016 du 15 février 2017** **[Rappel d'impôt et procédure de soustraction] (Fabien Liégeois)**

### 1. *Faits*

En septembre 2010, l'administration fiscale de Bâle-Ville ouvre une procédure de rappel d'impôts et de soustraction à l'encontre d'A. Cette dernière est soupçonnée de ne pas avoir déclaré l'ensemble de ses revenus et de sa fortune pour les périodes fiscales 2002 à 2008. Au cours de la procédure, A. ne fournit pas tous les documents qui lui sont réclamés. Après avoir demandé des prolongations de délai, son mandataire finit par résilier son mandat. Le 13 septembre 2012, l'autorité fiscale émet ses décisions sur rappel d'impôts. Le montant s'élève à 109'556 fr. pour les impôts cantonaux et à 40'462.90 fr. pour l'IFD. Les amendes pour soustraction s'élèvent à 87'943 fr. pour les ICC et à 34'992 fr. pour l'IFD.

Le 27 mars 2013, A. dépose une réclamation dans laquelle elle demande la restitution du délai pour s'opposer aux décisions du 13 sep-

<sup>366</sup> Arrêt du TF du 21 mars 2013, StE B93.6 Nr. 33, consid. 3.2.

<sup>367</sup> ATF 130 III 396, consid. 1.2.3 arrêt du TF du 1<sup>er</sup> mars 2010, 1C\_549/2009, consid. 3.2.1 et les arrêts cités.

tembre 2012. Déboutée devant les instances cantonales, elle dépose un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral. Elle conclut à ce que la nullité des décisions sur rappel d'impôt soit constatée et, à titre subsidiaire, à la restitution du délai de réclamation.

## 2. Droit

Le Tribunal fédéral commence par rappeler qu'en général les actes administratifs irréguliers ne sont pas nuls, mais annulables. Ils deviennent valables lorsqu'ils ne sont pas attaqués par les voies ordinaires de recours. La nullité absolue ne frappe que les décisions affectées des vices les plus graves, qui sont manifestes ou particulièrement reconnaissables, et pour autant que la constatation de la nullité ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Hormis dans les cas expressément prévus par la loi, il n'y a lieu d'admettre la nullité qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire. Seuls de graves vices de procédure, tels que l'incompétence fonctionnelle ou matérielle de l'autorité de décision, peuvent constituer des motifs de nullité<sup>368</sup>.

En l'espèce, les décisions qui font l'objet du recours ne comportent pas de tels défauts. Pour cette raison, le Tribunal fédéral renonce à trancher la question d'un cumul de manquements formels et matériels qui seraient, seuls, insuffisants pour entraîner la nullité des décisions, mais qui pourraient, pris ensemble, y conduire<sup>369</sup>.

En réponse au grief de violation de la présomption d'innocence, le Tribunal fédéral rappelle ensuite que la procédure en soustraction d'impôts tombe sous le coup de l'art. 6 CEDH, contrairement aux procédures de taxation et en rappel d'impôts. La présomption d'innocence n'empêche pas pour autant l'autorité de déterminer par estimation les éléments de revenus et de fortune soustraits<sup>370</sup>. L'autorité peut ainsi, également dans la procédure pénale, tenir compte du fait que la contribuable n'a pas fourni certains renseignements indispensables lors de l'appréciation des preuves.

En l'espèce, A. ne conteste pas avoir omis de déclarer une partie de ses revenus et de sa fortune. Elle n'indique pas non plus les investigations supplémentaires auxquelles l'autorité aurait dû procéder ou encore ce qu'il y a d'erroné dans ses estimations. Le Tribunal fédéral considère dès lors que la présomption d'innocence a été respectée<sup>371</sup>.

---

<sup>368</sup> Arrêt commenté, consid. 2.1.

<sup>369</sup> Arrêt commenté, consid. 2.2.

<sup>370</sup> Arrêt commenté, consid. 2.3.1.

<sup>371</sup> Arrêt commenté, consid. 2.3.2.

Concernant la motivation des décisions et le droit d'être entendu, le Tribunal fédéral relève que la loi ne prévoit pas d'obligations de motivation particulières en cas de taxation d'office. Les exigences ordinaires de l'art. 131 LIFD trouvent application. On peut dès lors attendre d'une contribuable qui n'est pas au clair sur les éléments de la taxation d'office qu'elle agisse dans le délai de réclamation et sollicite des clarifications. En l'espèce, les exigences légales de motivation ont par conséquent été respectées<sup>372</sup>.

La contribuable allègue encore que l'administration fiscale a omis de la sommer formellement avant de procéder à la taxation d'office. Le Tribunal fédéral rappelle tout d'abord l'obligation de collaborer des assujettis dans la procédure (administrative) de taxation: le contribuable qui ne se conforme pas aux demandes des autorités en dépit d'une sommation peut se rendre coupable de violation d'une obligation de procédure. Dans la procédure pénale en revanche, le contribuable a le droit de ne pas s'auto-incriminer en vertu du principe «*nemo tenetur se ipsum accusare*» ancré à l'art. 6 § 1 CEDH. Il en découle que les moyens de preuve recueillis dans la procédure en rappel d'impôt ne peuvent pas être utilisés dans la procédure pénale pour soustraction d'impôt s'ils ont été obtenus sous la menace d'une taxation d'office ou d'une amende pour violation d'une obligation de procédure (art. 183 al. 1<sup>bis</sup> LIFD). À l'inverse, l'autorité ne peut procéder à une taxation d'office en procédure de rappel d'impôt que si elle a au préalable sommé le contribuable (art. 130 al. 2 LIFD). Ces principes entrent en conflit lorsqu'une procédure en rappel d'impôt et une procédure pénale sont menées en parallèle. Le Tribunal fédéral précise que cette tension ne permet pas à l'autorité de procéder à une taxation d'office dans la procédure en rappel d'impôt en l'absence de sommation. La sommation constitue en effet une condition légale à la taxation d'office qui vaut même lorsqu'une procédure pénale est également en cours<sup>373</sup>.

En l'espèce, la contribuable a été rendue attentive à ses droits dans la procédure pénale et à ses obligations dans la procédure administrative. Elle a par ailleurs été sommée à plusieurs reprises. Le manque d'indication des conséquences juridiques au cas où un contribuable ne se conformerait pas à ses obligations procédurales ne constitue pas un manquement grave susceptible de conduire à la nullité des décisions. Cela dit, le Tribunal fédéral laisse ouverte la question de savoir si la sommation doit impérativement mentionner les conséquences qui découleraient d'un refus d'obtempérer<sup>374</sup>.

---

<sup>372</sup> Arrêt commenté, consid. 2.5.

<sup>373</sup> Arrêt commenté, consid. 2.7.1.

<sup>374</sup> Arrêt commenté, consid. 2.7.2.

Faute d'avoir constaté la nullité des décisions, le Tribunal fédéral rejette le recours.

**ATF 143 IV 130 du 6 mars 2017 [Amendes d'ordre en cas d'absence de dépôt de la déclaration d'impôt dans le délai] (Thierry De Mitri)**

*1. Faits*

A SA, sise dans le canton de Vaud, sollicite un délai pour le dépôt de sa déclaration en relation avec la période fiscale 2013. Ne respectant pas le dernier délai, et après avoir reçu une sommation de la part des autorités fiscales vaudoises, ces dernières prononcent une amende de 150 fr. au titre de l'impôt fédéral direct et 300 fr. pour l'impôt cantonal et communal en date du 10 décembre 2014. Le 13 décembre 2014, A SA dépose sa déclaration d'impôt.

A SA élève une réclamation à l'encontre des amendes, qui fut refusée par les autorités fiscales vaudoises. Le Tribunal cantonal admet partiellement le recours d'A SA en estimant que la fixation de la quotité de l'amende pour violation de procédure, allant du simple au double, selon qu'elle relevait du droit cantonal ou du droit fédéral, ne reposait ni sur les normes en cause, ni sur la faute du contrevenant ou d'autres circonstances de fait. Bien qu'ayant réalisé les éléments constitutifs de l'amende, le Tribunal cantonal réduit le montant de l'amende infligé en matière d'impôt cantonal et communal au même montant que celui de l'impôt fédéral direct, à savoir 150 fr.

L'Administration cantonale des impôts dépose un recours en matière de droit public à l'encontre de l'arrêt du Tribunal cantonal du 19 mai 2016, requérant du Tribunal fédéral de confirmer la décision sur réclamation du 26 novembre 2015 fixant l'amende pour l'impôt fédéral direct à 150 fr. et celle pour l'impôt cantonal et communal à 300 fr., subsidiairement, de les fixer à la hauteur que le Tribunal fédéral jugera adéquat.

La question qui se pose est celle savoir si l'amende infligée au niveau cantonal doit être du même montant que celle prononcée en matière d'impôt fédéral direct ou si la quotité de l'amende doit être différente.

*2. Droit et commentaire*

Rappelant les bases légales applicables, à savoir l'art. 55 LHID et l'art. 174 al. 1 LIFD, réprimant toutes deux une violation des obligations de procédure du contribuable, le Tribunal fédéral constate que les

deux dispositions sont similaires, la disposition fédérale se différenciant uniquement en ce qu'elle énumère des exemples de violation des obligations de procédure. En revanche, la peine prévue est identique sans imposer de limite inférieure ni avec une limite supérieure de 10'000 fr. pour les cas graves et de 1'000 fr. pour les autres cas. La disposition cantonale, à savoir l'art. 241 LI-VD, est conforme à l'art. 55 LHID.

Le Tribunal fédéral relève que les autorités cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation et que notre Haute Cour ne doit intervenir que si les limites supérieure ou inférieure de la peine ne sont pas respectées et qu'elles ne prennent pas en compte les circonstances prévues par les dispositions légales applicables ou encore qu'elles fixent arbitrairement une peine trop sévère ou trop clémente.

Ainsi, le Tribunal fédéral limite son pouvoir d'appréciation dans ce contexte. Le Tribunal fédéral relève que cette disposition réprimant une violation de procédure vise à assurer la bonne exécution de la taxation qui peut être mise en danger par le comportement récalcitrant du contribuable. Il s'agit là du bien juridique protégé. Un tel comportement pourrait mettre, à tout le moins de manière abstraite, en danger la créance fiscale. C'est pourquoi la sanction doit permettre à l'autorité de taxation d'établir de façon exacte et complète les éléments imposables afin de déterminer les impôts dus.

Il y a un concours idéal entre l'art. 55 LHID et 174 LIFD dans la mesure où les biens juridiques protégés par ces dispositions sont différentes. En effet, si cette disposition tend à assurer l'exécution d'une obligation de procédure, la première disposition protège la créance d'impôt cantonal et communal, alors que la seconde protège celle de l'impôt fédéral direct.

Le Tribunal fédéral confirme que cette disposition constitue des sanctions pénales, c'est pourquoi il convient de tenir compte de la culpabilité du contribuable. Une appréciation des éléments habituels doit être effectuée pour évaluer la culpabilité, à savoir la gravité de la faute, la situation personnelle du contribuable ou d'autres circonstances susceptibles d'influer sur la sanction pénale. De ce fait, les principes généraux du droit pénal doivent être respectés et le Tribunal fédéral estime que l'art. 47 CP doit être pris en considération afin de déterminer la hauteur de l'amende.

Ainsi, dans le cadre de l'application des art. 55 LHID et 174 LIFD, il convient d'établir l'importance que peut avoir l'obligation violée pour une taxation conforme au droit. Ainsi, l'importance présumée du montant des éléments imposables permet de déterminer si l'on est face à un cas grave. Sur cette base, le Tribunal fédéral relève que l'impôt

cantonal et communal sur le bénéfice peut s'élever à un taux maximum de 30% dans le canton de Vaud, ce qui est nettement plus élevé qu'au niveau fédéral pour lequel le taux d'imposition est de 8,5% (art. 68 LIFD).

De ce fait, compte tenu de ces différenciations en matière de taux, calculées sur le même bénéfice imposable, le Tribunal fédéral constate que l'impôt cantonal et communal sera par définition toujours plus élevé que l'impôt fédéral direct, ce qui est d'autant plus vrai si l'on tient compte de l'impôt sur le capital. Dès lors, compte tenu de ces facteurs, il convient de fixer l'amende à un montant d'autant plus élevé que le bien juridique protégé est plus élevé. Dans la détermination de l'amende, il est clair que les autorités fiscales ne connaissent pas le montant du bénéfice imposable et doivent donc faire preuve d'une certaine appréciation. Néanmoins, il est certain que le montant de l'impôt cantonal et communal sera plus élevé que le montant de l'impôt fédéral direct, ce qui justifie une différence entre les deux impôts. Cette différence se retrouve du reste également lors de la fixation de l'amende en cas de soustraction d'impôt en vertu des art. 56 LHID et 175 LIFD dont les quotités sont par définition fixées en fonction de l'impôt soustrait.

De ce fait, le Tribunal cantonal a violé les art. 55 LHID et 241 LI/VD dans la mesure où le rôle incitatif de l'amende justifie un montant plus élevé en matière d'impôt cantonal et communal que d'impôt fédéral direct au regard des considérations expliquées ci-avant. Ainsi, le Tribunal fédéral fixe l'amende pour l'impôt cantonal et communal au double de l'amende pour l'impôt fédéral direct, soit 300 fr., et confirme donc la décision sur réclamation des autorités fiscales vaudoises.

Les arguments du Tribunal fédéral permettant de distinguer la fixation de la quotité de l'amende en matière d'impôt cantonal et communal par rapport à l'impôt fédéral direct semblent convaincants. En effet, il semble que tant le Tribunal cantonal que l'Administration cantonale des impôts n'aient discuté l'argument du bien juridique protégé pour justifier une différence de fixation de la quotité de l'amende. Le Tribunal cantonal se fonde sur le fait que les bases légales des art. 241 LI/VD et 174 LIFD étant strictement identiques, leur application devrait conduire à la fixation de la même amende s'agissant d'une violation d'une obligation de procédure. De son côté, l'Administration cantonale des impôts invoque une pratique bien établie dans laquelle la fixation de l'amende en matière d'impôt cantonal et communal est toujours le double de celle fixée en matière d'impôt fédéral direct. Face à cette situation, le Tribunal fédéral invoque donc le fait que la charge fiscale en matière d'impôt cantonal et communal est par définition plus élevée que celle qui découle de l'impôt fédéral direct.

Pourtant, cette analyse n'est pas systématiquement correcte eu égard au fait que la société pourrait fort bien avoir une base imposable en matière d'impôt cantonal et communal inférieure à celle résultant de l'impôt fédéral direct du fait, par exemple, d'une répartition inter-cantonale des éléments imposables. Cependant, la conclusion, suivant laquelle la base imposable d'impôt cantonal et communal est supérieure à la base imposable de l'impôt fédéral direct, ne peut être faite que lors d'un examen abstrait avant le dépôt de la déclaration d'impôt. On peut donc comprendre qu'un certain schématisme s'applique en la matière.

Sur la base des arguments développés par le Tribunal fédéral, on ne peut s'empêcher dès lors de constater que le caractère, a priori supérieur de la charge fiscale en matière d'impôt cantonal et communal par rapport à celle de l'impôt fédéral direct, sera inversé dans le canton de Vaud à compter de la période fiscale 2019. En effet, avec l'abaissement du taux de l'impôt des sociétés de capitaux à un taux inférieur à celui de l'impôt fédéral direct, il devrait logiquement découler que les amendes liées à cette violation de procédure baisseront en matière d'impôt cantonal, le bien juridiquement protégé étant désormais d'une valeur inférieure à celui de l'impôt fédéral direct.

## **TF 2C\_404/2016 du 21 mars 2017 [Notion de décision en lien avec le paiement de l'impôt] (Jérôme Bürgisser)**

### *1. Faits*

Par courrier du 25 mai 2012, l'AFC écrit à la contribuable afin de l'informer d'une distribution de bénéfice à hauteur de 63'669 fr. 80 et qu'un impôt anticipé à hauteur de 22'284 fr. 45 était payable dans les 30 jours<sup>375</sup>. Par la suite, soit en date du 21 février 2013, une demande de décision constatatoire fut requise par la contribuable, ce que l'AFC refusa de délivrer puisque le courrier du 25 mai 2012 devait être considéré comme une décision entrée en force.

Par suite, la question qu'avait à trancher le Tribunal fédéral est celle de savoir si le courrier du 25 mai 2012, qui revêtait une injonction de paiement, devait être considéré comme une décision administrative au sens de l'art. 5 PA.

---

<sup>375</sup> Arrêt commenté, point B.a.

## 2. Droit

En premier lieu, le Tribunal fédéral rappelle, se référant en cela à la doctrine, qu'en présence de la maxime de l'auto-taxation en matière d'impôt anticipé, les factures émises par l'administration ne sauraient constituer des décisions administratives unilatérales au sens de la PA<sup>376</sup>. Ceci posé, il convient d'interpréter l'art. 12 al. 1 OIA, qui dispose que «*les impôts et intérêts payés, qui n'ont pas été fixés par une décision de l'Administration fédérale des contributions, sont restitués s'il est établi qu'ils n'étaient pas dus*».

Dans le cas d'espèce, le Tribunal parvient à la conclusion que dans le cadre de l'art. 12 OIA, la décision doit être nommée comme telle. Dès lors, étant donné que le montant de l'impôt n'a pas été fixé de manière décisionnelle au sens de l'art. 5 PA, la cause est renvoyée à l'administration pour qu'elle statue sur l'application des conditions matérielles de l'art. 12 OIA. Enfin, le simple fait que le contribuable n'ait pas formulé de réserve lors du paiement de la facture du 25 mai 2012 ne permet pas d'arriver à une autre conclusion<sup>377</sup>. En d'autres termes et dans ce cas précis, le paiement sans réserve par le contribuable de la facture n'exclut pas une restitution au sens de la loi.

### **TF 2C\_1154/2015 du 31 mars 2017 [Prescription de la créance fiscale en matière d'impôt anticipé] (Jérôme Bürgisser)**

#### 1. Faits

Dans le cadre d'un groupe international de sociétés appartenant à un actionnaire, la société X SA, sise en Suisse, avait conclu un contrat de distribution exclusive d'alumine avec d'autres sociétés du groupe à l'étranger.

Cela étant, après enquête pénale administrative de l'AFC, il est apparu que la société X SA avait renoncé au profit d'autres sociétés du groupe d'une partie de l'argent des contrats. Par suite, l'AFC y vit une distribution dissimulée de bénéfice et reconnu la société X SA par décision du 15 mai 2013 débitrice du montant de 18'361'784 fr. 35, intérêt en sus, au titre de l'impôt anticipé<sup>378</sup>. Par réclamation du 17 juin 2013, X SA forma réclamation à l'encontre de la décision précitée et le 30 mars 2015, l'AFC rejeta cette réclamation<sup>379</sup>.

---

<sup>376</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.

<sup>377</sup> Arrêt commenté, consid. 4.3.5.

<sup>378</sup> Arrêt commenté, points A.a à A.c.

<sup>379</sup> Arrêt commenté, point C.

Par exploit du 12 mai 2015, la décision sur réclamation fut contestée auprès du Tribunal administratif fédéral qui, constatant que la créance fiscale était prescrite, annula la décision sur réclamation de l'autorité inférieure. À l'encontre de ce jugement du 10 novembre 2015, l'AFC forma un recours en matière de droit public à l'encontre de ce jugement<sup>380</sup>.

En somme, la question qu'avait à résoudre les Juges fédéraux est celle de savoir si ladite créance fiscale en cause était prescrite ou non.

## 2. *Droit*

En premier lieu, la Haute Cour rappelle que sont aussi imposables au titre de l'impôt anticipé les prestations appréciables en argent faites par la société aux possesseurs de droits de participation ou à des tiers les touchant de près. Elle rappelle également que la notion de prestation appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 OIA se recoupe en principe avec celle de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD. En outre et selon la jurisprudence constante, constitue une prestation appréciable en argent toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants; encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société<sup>381</sup>.

S'agissant de la question de la prescription, le Tribunal fédéral rappelle que pour les revenus de capitaux mobiliers, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable<sup>382</sup> et se prescrit, en principe, par cinq ans dès la fin de l'année civile où elle a pris naissance<sup>383</sup>. Cependant, et en présence d'infractions à la législation administrative fédérale, la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution n'est pas réglée par les dispositions correspondantes contenues dans chaque loi administrative, mais doit être calculée d'après la loi fédérale sur le droit pénal administratif, ce qui est d'ailleurs conforme au renvoi général prévu à l'art. 67 al. 1 LIA<sup>384</sup>.

Il échet de constater que, dans le cas d'espèce, les agissements de la contribuable relevaient vraisemblablement de la soustraction fiscale. En effet, selon le Tribunal administratif fédéral, des distributions à des

---

<sup>380</sup> Ibid.

<sup>381</sup> Arrêt commenté, consid. 4.1.

<sup>382</sup> Art. 12 al. 1 LIA.

<sup>383</sup> Art. 17 al. 1 LIA.

<sup>384</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2

sociétés apparentées du groupe, sous forme de recettes non comptabilisées, avaient eu lieu<sup>385</sup>. Dans un tel cas en effet, les juges fédéraux de première instance avaient appelé la jurisprudence fédérale selon laquelle l'art. 67 LIA peut être applicable lorsqu'une société anonyme fait une prestation appréciable en argent aisément reconnaissable comme telle pour les participants et que le contribuable ne déclare ni ne paie spontanément l'impôt anticipé<sup>386</sup>.

La Haute Cour poursuit ensuite son raisonnement en rappelant que prescription de l'action pénale est régie à l'art. 11 DPA. En particulier, d'après l'art. 11 al. 2 DPA, «*si la contravention consiste en une soustraction ou une mise en péril de contributions ou en l'obtention illicite d'un remboursement, d'une réduction ou d'une remise de contributions, le délai de prescription est de cinq ans; si la prescription est interrompue, elle sera en tout cas acquise lorsque le délai sera dépassé de moitié*». En outre, l'art. 333 al. 5 let. b aCP – qui correspond à l'actuel art. 333 al. 6 let. b CP – s'applique à la présente cause sur la base des articles 2 DPA et 333 al. 1 CP, «*jusqu'à l'adaptation des autres lois fédérales [...] les délais de prescription de l'action pénale pour les contraventions qui dépassent un an sont augmentés de la durée ordinaire*». Compte tenu du délai de prescription de cinq ans prévu par l'art. 11 al. 2 DPA, on parviendrait ainsi à un délai de prescription de dix ans. Le Tribunal fédéral a toutefois jugé dans un arrêt publié que la durée du délai de prescription relatif aux contraventions selon la DPA ne pouvait pas excéder celle du délai de prescription applicable aux délits punissables selon cette même loi et a ainsi limité la durée du délai en question à sept ans<sup>387</sup>.

En outre, le point de départ du délai de prescription de l'action pénale est le jour où l'auteur «*a exercé son activité coupable*<sup>388</sup>». De plus et selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, ce jour n'est toutefois pas compté, de sorte que le premier jour du délai est le jour qui suit celui où l'auteur a agi<sup>389</sup>. À ce sujet, il échet de rappeler que le point de départ de la prescription étant expressément fixé par la loi au jour où l'auteur a agi, la jurisprudence estime que c'est toujours le moment auquel l'auteur a exercé son activité coupable, et non celui auquel se produit le résultat de cette dernière, qui détermine le point de départ de la prescription; il est ainsi possible que des actes pénalement

---

<sup>385</sup> Arrêts du TAF A-3060/2015 et A-3113/2015 du 10 novembre 2015, consid. 5.1.

<sup>386</sup> Arrêts du TAF A-3060/2015 et A-3113/2015 du 10 novembre 2015, consid. 4.1 et les références citées.

<sup>387</sup> Arrêt commenté, consid. 4.4, avec référence à l'ATF 134 IV 328.

<sup>388</sup> Art. 98 let. a CP.

<sup>389</sup> Arrêt commenté, consid. 4.5, avec référence à l'ATF 107 Ib 74.

répréhensibles soient atteints par la prescription avant qu'en survienne le résultat<sup>390</sup>.

Dans le cas d'espèce, le moment où la société a exécuté les actes qui lui sont reprochés est bien celui où elle a remis à la poste les documents contenant les comptes pour l'exercice annuel 2005. À partir du moment où ces documents ont été envoyés, ils ont, selon les Juges fédéraux, quitté la sphère d'influence de la société, qui n'avait donc plus aucun contrôle sur ceux-ci. Par cet acte, la contribuable a mis fin à ses agissements en relation avec la soustraction d'impôt retenue à son encontre par l'AFC, de sorte que le moment de la réception des comptes litigieux par cette dernière ne saurait avoir d'influence sur l'application de la loi en matière de prescription<sup>391</sup>.

Ainsi, les comptes ont été envoyés par pli simple le vendredi 16 juin 2005 et ont été réceptionnés, selon le cours des choses et l'expérience de la vie, le lundi 19 juin 2005. Par conséquent, le Tribunal administratif fédéral a retenu avec raison que le délai de prescription de 7 ans a commencé à courir le 17 juin 2005<sup>392</sup>.

Ceci posé, le Tribunal fédéral rappelle, en lien avec l'ancien art. 333 al. 5 let. c aCP – qui correspond au nouvel art. 333 al. 6 let. c CP – que les règles sur l'interruption et la suspension de la prescription de l'action pénale ont été abrogés, tout en réservant l'usage de l'art. 11 al. 3 DPA. Selon cette disposition légale, *«en matière de délits et de contraventions, la prescription est suspendue pendant la durée d'une procédure de réclamation, de recours ou d'une procédure judiciaire concernant l'assujettissement à la prestation ou à la restitution ou sur une autre question préjudicielle à trancher selon la loi administrative spéciale ou tant que l'auteur subit à l'étranger une peine privative de liberté»*.

Procédant à une interprétation de la loi, la Haute Cour, en ayant utilisé la faculté de la procédure de l'art. 23 LTF – considéra que la notion de «procédure de réclamation» de l'art. 11 al. 3 DPA doit être compris en ce sens que la procédure commence à courir dès le prononcé de la décision de l'autorité fiscale reconnaissant le contribuable débiteur de la créance litigieuse et non pas, comme l'a dit pour droit le Tribunal administratif fédéral, dès la période qui suit le dépôt d'une réclamation par l'intéressé<sup>393</sup>. Pour le Tribunal fédéral en effet, cette solution est notamment conforme au but de la loi et permet d'éviter que l'on puisse

---

<sup>390</sup> Arrêt commenté, consid. 4.5 et les références citées.

<sup>391</sup> Arrêt commenté, consid. 4.6.2.

<sup>392</sup> Arrêt commenté, consid. 4.

<sup>393</sup> Arrêt commenté, consid. 5.7 et 5.8.

parvenir à la situation paradoxale dans laquelle une créance fiscale qui n'est pas prescrite au moment où l'autorité compétente reconnaît un contribuable débiteur de celle-ci, pourrait se prescrire pendant le délai de réclamation visant à la remettre en cause<sup>394</sup>.

En l'espèce, comme on vient de le voir, la créance fiscale aurait dû se prescrire en juin 2013. Elle n'était donc pas encore prescrite au moment où l'AFC a rendu sa décision du 15 mai 2013. À partir de ce moment-là, l'affaire se trouvait ainsi au stade de la «procédure de réclamation» au sens de l'art. 11 al. 3 DPA, puis a fait l'objet d'un recours, de sorte que la prescription est suspendue depuis lors<sup>395</sup>.

### 3. *Commentaire*

La solution à laquelle parvient le Tribunal fédéral en lien avec l'art. 11 al. 3 DPA emporte la conviction. En effet, la procédure de réclamation en tant que telle, soit l'instruction de la réclamation déposée par le contribuable par l'autorité est indissociable du délai de 30 jours pour former réclamation, et donc qui suit le rendu de la décision contestée. Le Tribunal fédéral retient donc la date du 15 mai 2013 en lien avec l'art. 11 al. 3 DPA, puisqu'à ce moment, la procédure d'imposition était terminée et la procédure de réclamation commençait<sup>396</sup>.

Cela étant et à notre sens, la procédure de réclamation commence dès lors que l'administré reçoit, dans sa sphère d'influence, la décision à contester, et non pas le jour où l'administration émet sa décision. En effet, avant cette date de réception de l'acte administratif unilatéral, l'administré ne peut pas en prendre connaissance et la contester, de sorte que la «procédure de réclamation» ne peut pas commencer. Dans le cadre de la procédure fédérale, rappelons à cet égard que l'art. 20 al. 2<sup>bis</sup> PA codifie la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral sur la fiction de notification et dispose qu'une communication qui n'est remise que contre la signature du destinataire ou d'un tiers habilité est réputée reçue au plus tard sept jours après la première tentative infructueuse de distribution<sup>397</sup>.

---

<sup>394</sup> Arrêt commenté, consid. 5.7.

<sup>395</sup> Arrêt commenté, consid. 5.8.

<sup>396</sup> Arrêt commenté, consid. 5.8.

<sup>397</sup> Arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3390/2011 du 1<sup>er</sup> février 2012, consid. 2.1.1, rendu en matière de réclamation TVA.

## **TF 2C\_842/2016 du 3 avril 2017 [Donation et prêt combinés, évvasion fiscale] (Fabien Liégeois)**

### *1. Faits*

Le 20 novembre 2011, les époux A. et B. concluent un contrat de donation et de prêt avec leurs trois enfants. En exécution de cet accord, les parents octroient une donation de 3'000'000 fr. à chaque enfant, en échange de quoi ceux-ci accordent à ceux-là un prêt de 2'000'000 fr. au taux de 1.5%. L'opération se déroule les 15 et 16 décembre 2011.

Pour la période fiscale 2011, A. et B. déclarent une fortune imposable de 10'000'000 fr. environ lors de la taxation, l'autorité fiscale retient pour sa part une fortune imposable de 16'000'000 fr. env., refusant la déduction des emprunts contractés auprès des trois enfants, d'un montant total de 6'000'000 fr.

Les contribuables contestent la décision de l'administration fiscale du canton de Saint-Gall jusqu'au Tribunal fédéral, où ils déposent un recours en matière de droit public. Selon eux, l'opération serait dictée par des motifs de planification successorale.

### *2. Droit*

Les parents peuvent-ils déduire de leur fortune imposable la dette de 6'000'000 fr. découlant du contrat combiné de donation et de prêt? En principe, la loi autorise la déduction des dettes de la fortune imposable. Dans le cas présent, il faut néanmoins examiner si l'opération n'est pas constitutive d'évasion fiscale. Selon la jurisprudence, l'évasion fiscale suppose la réunion des trois conditions (cumulatives) suivantes:

- i. La forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi;
- ii. Il apparaît que ce choix a été exercé arbitrairement dans le seul but d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée;
- iii. Le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt s'il était reconnu par l'autorité fiscale<sup>398</sup>.

L'évasion fiscale n'entre en considération qu'en présence de situations exceptionnelles. Elle suppose, d'une part, un élément objectif: le fait que la structure juridique ne s'explique pas autrement que pour des motifs fiscaux. Elle suppose, d'autre part, un élément subjectif: une

---

<sup>398</sup> Arrêt commenté, consid. 3.1.

intention de tromper, qui doit être exclue lorsque le choix de la construction juridique ne résulte pas uniquement d'une volonté d'économiser de l'impôt. La théorie de l'évasion fiscale requiert un examen de l'ensemble des circonstances concrètes<sup>399</sup>.

En l'espèce, il y a lieu de reconnaître qu'il est courant pour des parents d'accorder des dons à leurs enfants à titre d'avancement d'hoirie. Il ne paraît pas non plus inhabituel de recueillir un emprunt auprès de ses enfants. La réalisation simultanée de ces deux actes juridiques doit en revanche être considérée comme insolite<sup>400</sup>.

Si la planification successorale n'a rien d'abusif en soi, on peut également présumer que la construction procède d'une intention d'économiser des impôts, étant donné qu'elle mêle don et restitution d'une partie importante de la somme sous forme de prêt<sup>401</sup>.

Le Tribunal fédéral juge enfin que les parents auraient sans aucun doute réalisé une économie effective d'impôts si l'autorité fiscale avait accepté la construction juridique choisie, puisqu'ils auraient pu disposer des liquidités comme avant l'opération, tout en ayant la possibilité de déduire des intérêts passifs de leur revenu<sup>402</sup>.

Le Tribunal confirme donc l'évasion fiscale et rejette le recours.

### 3. *Commentaire*

Cette affaire se présente comme un cas d'école d'évasion fiscale: des parents donnent des fonds à leurs enfants, tout en s'assurant d'emblée d'en récupérer l'essentiel sous forme de prêt. Outre la fortune, l'opération aurait pu permettre une diminution de revenu à l'échéance des intérêts. Il faut ainsi reconnaître que l'aller et retour des fonds, en l'espace d'une journée, témoigne d'un comportement parfaitement contradictoire, c'est-à-dire caractéristique de l'abus de droit au sens de l'art. 2 al. 2 CC. En dérogation à la superposition fiscale, l'autorité et les juges pouvaient donc s'écarter de la construction civile choisie par les contribuables, dans ces circonstances<sup>403</sup>. La sanction de l'abus de droit reste mesurée, puisque l'évasion fiscale implique uniquement que l'on ignore la construction juridique adoptée. Faute de soustraction, aucune amende ne peut être prononcée contre les parents. Si l'autorité fiscale avait pris la position de la simulation, la sanction aurait pu s'alourdir. Les parents avaient-ils réellement l'intention de

---

<sup>399</sup> *Ibid.*

<sup>400</sup> Arrêt commenté, consid. 3.3.1.

<sup>401</sup> *Ibid.*

<sup>402</sup> Arrêt commenté, consid. 3.3.2.

<sup>403</sup> FABIEN LIÉGEOIS, La disponibilité du revenu: le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse, Zurich 2018, p.132.

disposer des deux tiers de la somme stipulée dans le contrat? La réponse n'est pas évidente. Cela étant, la formalisation et les conditions de l'opération semblent suffisantes pour écarter la simulation dans cette affaire. Cet arrêt concis échappe en conséquence à la critique.

**ATF 143 II 459 du 25 août 2017 [Remise d'impôts (VD)]  
(Denis Berdoz)**

*1. Faits*

X, contribuable domiciliée dans le canton de Vaud, a constitué une société Y SA en 2007 dont elle est l'actionnaire unique, administratrice et présidente. Sa société fournit des conseils, notamment en matière économique, juridique, fiscale et de révision d'entreprises. Y SA a par la suite transféré son siège à Genève.

Dès 2009, plusieurs procédures de rappel d'impôt pour soustraction fiscale concernant l'impôt fédéral direct (IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ICC) ont été ouvertes par l'administration fiscale vaudoise contre la contribuable, visant les périodes fiscales 2001 à 2010. Compte tenu de la bonne collaboration de X, ces procédures se sont terminées avec une proposition de rectification de taxation selon la procédure simplifiée, sans amende. Le complément d'impôt à verser s'élevait à 436'337 fr. 20 pour l'ICC et à 133'280 fr. pour l'IFD. Une procédure de rappel d'impôt a également été ouverte à l'encontre de la société anonyme Y SA (non traitée dans cet arrêt).

La contribuable a demandé des facilités de paiement à l'administration fiscale cantonale, à raison de l'000 fr. par mois. Cette demande a été refusée au motif que l'offre était trop basse au vu de l'importance des arriérés d'impôts dus. Suite à cette réponse négative, X a demandé à l'administration fiscale cantonale de reconsidérer sa position et, en cas de refus, de prononcer une remise des impôts dus.

Par décision du 2 décembre 2013, l'administration fiscale vaudoise a refusé d'accéder à la demande de remise des impôts dus pour les périodes 2001 à 2010. La réclamation formée par la contribuable a été rejetée le 11 février 2015, de même que le recours subséquent déposé devant le Tribunal cantonal du canton de Vaud (Cours de droit administratif et public). La demande, présentée séparément, de remise portant sur l'IFD a également été rejetée. Faute de recours, elle est entrée en force.

L'arrêt du Tribunal cantonal fait l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral. X conclut à ce que sa demande de remise des impôts cantonaux et communaux des années 2001 à 2010

soit admise à hauteur d'au moins 357'491 fr. 10 ou, subsidiairement, que le Tribunal fédéral confirme le bien-fondé de la remise à concurrence d'un montant à déterminer. Enfin, si le recours en matière de droit public devait être déclaré irrecevable, un recours constitutionnel subsidiaire est déposé par la contribuable.

## 2. Droit

Le Tribunal fédéral commence par examiner la question de la recevabilité du recours en matière de droit public. L'art. 83 let. m, LTF précise que les décisions sur l'octroi d'un sursis de paiement ou de remise de l'impôt fédéral direct ou des impôts cantonaux et communaux sur le revenu et sur le bénéfice net est irrecevable à moins qu'une question juridique de principe ne se pose ou qu'il ne s'agisse d'un cas particulièrement important pour d'autres motifs. C'est sur cette deuxième hypothèse (*«cas particulièrement important»*) que la contribuable fonde son recours. Dans son argumentation, elle invoque l'ampleur de sa dette fiscale, largement disproportionnée par rapport à sa capacité économique, de même que le risque, en cas de procédure d'exécution forcée aboutissant à un acte de défaut de biens, de retrait de son agrément de réviseur qui compromettrait gravement sa situation économique et professionnelle.

Notre Haute Cour relève tout d'abord que deux autres dispositions de la LTF, à savoir les articles 84 (en matière d'entraide pénale internationale) et 84a (assistance administrative internationale en matière fiscale) conditionnent également l'admission d'un recours en matière de droit public à l'existence d'un *«cas particulièrement important»*. Le Tribunal fédéral cite trois jurisprudences dans le domaine de l'entraide pénale internationale<sup>404</sup> qui fournissent des exemples de cas particulièrement important à examiner, notamment *«lorsqu'il y a des raisons de supposer que la procédure à l'étranger viole les principes fondamentaux ou comporte d'autres vices graves»*. Dans la même veine, le Message du Conseil fédéral<sup>405</sup> à l'art. 83 let m LTF précise qu'un cas particulièrement important doit être admis avec circonspection et qu'il concerne d'une part les affaires qui soulèvent des questions juridiques de principe et d'autre part celles qui, en soi, sont d'une grande importance et doivent être jugées par la plus haute cour. Un cas grave pourrait se présenter lorsque l'on porte atteinte à des principes élémentaires concernant la procédure.

---

<sup>404</sup> ATF 142 IV 250 (TF 1\_C 143/2016) du 2 mai, consid.1.3; TF 2C\_527/2015 du 3 juin 2016, consid. 1.2.1 et TF 2C\_638/2015 du 3 août 2015, consid. 1.3., in SJ 2016 I p. 201.

<sup>405</sup> Message du 23 octobre 2013 concernant la loi sur la remise d'impôt, FF 2013 7549, 7558.

Sur cette base, notre Haute Cour refuse de considérer l'existence d'un cas particulièrement important en raison du montant de la dette fiscale dont la remise a été refusée. Le Tribunal fédéral justifie sa position par le fait que le parlement fédéral a finalement refusé de faire dépendre la recevabilité d'un recours en matière de droit public d'un montant minimal sur lequel porterait la demande en remise d'impôts (ce qui aurait mieux uniformisé la législation en matière de remise et aurait permis de mieux garantir les voies de droit) pour privilégier l'existence d'une question juridique de principe ou d'un cas particulièrement important<sup>406</sup>.

Pour ces motifs, le Tribunal fédéral refuse de considérer les montants en jeu comme un critère d'appréciation pour déterminer s'il y a un cas particulièrement important. En revanche, il accepte que le risque que la contribuable puisse perdre son agrément de réviseur en cas d'acte de défaut de biens est susceptible d'impacter fortement sur sa vie socio-professionnelle et constitue un cas particulièrement important justifiant une entrée en matière sur le recours. L'Ordonnance fédérale du 22 août 2007 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs<sup>407</sup> (cf. article 4, al. 2, let. b) prévoit en effet que pour être agréée comme réviseur la personne concernée doit jouir d'une réputation irréprochable et que l'existence d'acte de défaut de biens doit être prise en considération parmi d'autres éléments par l'autorité fédérale de surveillance. Il est donc vraisemblable que la recourante s'expose au retrait de son agrément de réviseur au cas où des poursuites seraient engagées à son encontre et se solderaient par un acte de défaut de biens.

Sur le fond, le Tribunal fédéral rappelle que le législateur a expressément renoncé à harmoniser les conditions de remise des impôts cantonaux et communaux, de sorte que chaque canton est libre de légiférer en la matière. Il en résulte que la question d'une éventuelle remise d'impôts relève du droit cantonal autonome que le Tribunal fédéral revoit uniquement sous l'angle des droits constitutionnels ainsi que de la violation de dispositions de droit cantonal ou intercantonal si ce grief est expressément invoqué et motivé par le recourant (art. 106 al. 2, LTF). À cet égard, la recourante fait essentiellement valoir (en application de l'Ordonnance du DFF concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct du 12 juin 2015 remplaçant la précédente Ordonnance du 19 décembre 1994) qu'elle avait un droit à la remise des impôts cantonaux et communaux et que par conséquent le

---

<sup>406</sup> FF 2013 7549, p. 7555, ch. 1.3.3.

<sup>407</sup> Ordonnance sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (OSRev) du 22 août 2007 (RS 221.302.3).

Tribunal cantonal avait manifestement violé l'art. 231 de la LI/VD<sup>408</sup> en méconnaissant l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst) et le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.). Cet argument est rejeté par notre Haute Cour au motif que l'art. 231 LI/VD sur la remise d'impôts n'accorde aucun droit à la remise au contribuable en raison de sa formulation potestative («*l'Administration fiscale cantonale des impôts peut accorder une remise totale ou partielle des impôts, ...*») qui laisse un pouvoir discrétionnaire à l'autorité. Il n'est dès lors pas arbitraire, comme le Tribunal cantonal l'a jugé, de se fonder sur une interprétation littérale du texte.

### 3. *Commentaire*

Il semble que ce soit la première fois que le Tribunal fédéral ait eu à se prononcer sur la question de savoir si l'ampleur d'une dette fiscale, compte tenu de la situation économique personnelle du contribuable, est susceptible de constituer un «cas particulièrement important» au sens de l'art. 83 let. m *in fine* LTF.

Il est tout d'abord surprenant que notre Haute Cour cite, pour justifier sa position que le montant d'une dette fiscale ne saurait être un critère fondant un cas particulièrement important, trois jurisprudences en matière d'entraide pénale internationale et d'assistance administrative internationale en matière fiscale. Ces décisions ont en effet été rendues dans un contexte totalement différent de celui de la remise d'impôt et, de surcroît, la question de l'importance des impôts en jeu n'a été invoquée dans aucune de ces trois jurisprudences. Ces décisions sont donc d'une utilité très réduite pour l'analyse de la situation visée par l'arrêt commenté.

En revanche, plus convaincante sont les références au texte potestatif de l'art. 231 LI/VD et au message du Conseil fédéral qui explique les raisons pour lesquelles il a finalement été renoncé à prévoir une condition liée exclusivement aux montants fiscaux en jeu. Néanmoins, dans le cadre d'une remise d'impôts, il est peu probable qu'en pratique il y ait souvent des questions fondamentales de violation de procédure ou de principes constitutionnels, le débat se concentrant bien plus sur l'importance de l'obligation fiscale et de la situation personnelle du contribuable. Du reste, la rédaction de l'art. 231 LI/VD se réfère expressément à l'importance de la dette fiscale et de la situation du contribuable en précisant «*qu'une remise d'impôts peut être accordée lorsque leur paiement intégral frapperait trop lourdement le contribuable*».

---

<sup>408</sup> Loi sur les impôts directs cantonaux (LI/VD) du 4 juillet 2000 (RSV 642.11).

Dans ces conditions, il faut espérer que dans des décisions futures, notre Haute Cour ne rejette pas, à la forme, la possibilité de recourir fondée sur l'importance de la dette fiscale et de la situation du contribuable. Le fait que le montant de la dette fiscale n'ait pas été inclus comme condition objective pour la recevabilité d'un recours ne signifie pas qu'elle ne puisse pas être considérée au regard de la situation économique du contribuable. Enfin, force est de reconnaître que la disposition vaudoise est purement potestative et qu'elle n'accorde aucun droit au contribuable. Dans la conception vaudoise, la remise est un quasi droit de grâce, fait du Prince.

En conclusion, il est à craindre qu'il soit presque impossible de recourir contre des décisions de remise d'impôts si l'on ne retient pas l'importance de la dette fiscale et que la disposition cantonale confère un droit purement discrétionnaire en la matière à l'administration fiscale cantonale. À titre d'exemple, la LI/BE<sup>409</sup> précise à son art. 240 al. 5 que «*Toute personne contribuable qui en réunit les conditions légales peut prétendre à une remise d'impôts.*» Cela a amené le Tribunal fédéral à confirmer que dans le canton de Berne, les contribuables disposent d'un véritable droit à la remise d'impôts<sup>410</sup>.

## **TF 5A\_394/2017 du 25 septembre 2017 [Séquestre en matière fiscale] (Ruth Bloch Riemer)**

### *1. Faits*

Le 3 mars 2016, l'administration cantonale valaisanne de l'impôt fédéral et l'Office cantonal du contentieux financier ont chacun adressé une demande de sûretés à deux contribuables concernant les impôts cantonaux et fédéraux y compris les amendes et les intérêts y afférents. Le même jour ils ont transmis leurs demandes de sûretés assimilées à des ordonnances de séquestre à l'Office des poursuites et faillites compétent comprenant une liste d'objets à séquestrer. En l'espèce il s'agissait d'une liste de participations. Les 8 et 16 mars 2016, l'Office des poursuites et faillites a exécuté ces ordonnances. Par la suite, l'Office cantonal du contentieux financier a, une nouvelle fois, demandé, par courrier, l'exécution desdits séquestres, mais sur la base d'une liste d'objets déterminés. L'Office des poursuites et faillites a procédé le 19 avril 2016 aux séquestres requis et il a adressé le 2 mai 2016 deux nouveaux procès-verbaux de séquestre aux contribuables.

<sup>409</sup> Loi sur les impôts (LI/BE) du 21 mai 2005 (RSB 661.11).

<sup>410</sup> Arrêt du TF 2C\_702/2012 du 19 mars 2013.

Le recours des contribuables a pour objet ces séquestres complémentaires.

## 2. *Droit*

Dans son arrêt, le Tribunal fédéral rappelle de manière générale les bases légales du séquestre dans le domaine fiscal. L'administration cantonale, en matière d'impôt fédéral direct, peut exiger des sûretés en tout temps si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés<sup>411</sup>. La demande de sûretés est assimilée à une ordonnance de séquestre au sens de l'art. 274 LP. Pour cela, il faut toutefois que la demande de sûretés contienne toutes les informations exigées pour une ordonnance de séquestre. Ainsi, tandis que la demande de sûretés ne doit pas nécessairement nommer les objets, cette indication est nécessaire si la demande doit valoir en tant qu'ordonnance de séquestre, conformément à l'art. 274 al. 2 ch. 4 LP. En pratique, deux documents sont rédigés: l'un, appelé «ordonnance de séquestre», renvoie à la «demande de sûretés» et décrit les biens à séquestrer; ce deuxième document n'a pas de portée propre et est exécutable seulement avec la demande de sûretés. L'ordonnance de séquestre est directement adressée à l'Office des poursuites. Les compétences de l'Office des poursuites et des autorités de surveillance sont limitées aux mesures proprement dites d'exécution du séquestre, ainsi qu'au contrôle de la régularité formelle de l'ordonnance de séquestre. Tel pourrait être le cas si l'ordonnance ne désigne pas les biens à séquestrer avec suffisamment de précision.

En l'occurrence, l'autorité fiscale a ordonné l'exécution d'un séquestre sans se fonder sur une nouvelle demande de sûretés valant ordonnance de séquestre, lors des séquestres complémentaires opérés. L'autorité aurait dû rendre une nouvelle décision modifiée au lieu de simplement donner de nouvelles instructions à l'Office des poursuites et faillites. Le recours est admis.

## 3. *Commentaire*

Tous les revenus et les biens du débiteur peuvent faire l'objet d'un séquestre s'ils sont saisissables et s'ils ont une valeur patrimoniale. Les biens doivent être indiqués le plus précisément possible, au moins en genre, dans l'ordonnance de séquestre<sup>412</sup>. Le but de la révision du droit du séquestre était de mieux protéger les débiteurs contre les séquestres

---

<sup>411</sup> Art. 169 LIFD.

<sup>412</sup> PIERRE CURCHOD, in: Commentaire romand de la LIFD, N 21 et 25 s. ad art. 170, et les références citées.

génériques ou «investigatoires» non autorisés<sup>413</sup>. Comme toute personne privée, il n'est guère surprenant que l'autorité fiscale soit elle aussi tenue de respecter ces formalités.

**TF 2C\_1018/2015 et 2C\_1019/2015 du 2 novembre 2017**  
**[Motifs de rappel d'impôt] (Fabien Liégeois)**

*1. Faits*

X. SA (ci-après: la Société) est une société anonyme, inscrite au registre du commerce genevois, qui rend des services de nature fiduciaire.

En 1999, A., administrateur de la Société, et B. constituent un partenariat (ci-après: le Partenariat) à Chypre. Le Partenariat détient des actions dans des sociétés incorporées au Panama et aux Îles Vierges Britanniques. La Société participe au Partenariat en tant que commanditaire à compter de l'année 2004.

Le 21 décembre 2005, l'Administration fiscale cantonale de Genève (ci-après: l'Afc-Ge) procède à la taxation de la Société pour la période 2004. En juillet 2006, la Société remet sa déclaration d'impôt pour la période 2005. Elle y joint alors pour la première fois une annexe qui mentionne le Partenariat au titre des «Participations importantes». À titre de renseignements complémentaires, l'autorité fiscale sollicite une attestation d'assujettissement à l'impôt du Partenariat à Chypre et des détails sur les impôts payés.

Parallèlement à la taxation de la Société, A. et son épouse remettent leurs déclarations d'impôt 2003 à 2005. Ils déclarent les revenus en lien avec le Partenariat.

En 2012, l'Afc-Ge ouvre une procédure en rappel et en soustraction d'impôt contre la Société. La procédure aboutit à des reprises et au prononcé d'une amende correspondant à la moitié de l'impôt soustrait (ICC et IFD). La Société s'oppose à ces décisions jusqu'au Tribunal fédéral où elle forme un recours en matière de droit public.

*2. Droit*

L'objet du litige est circonscrit aux décisions de rappels d'impôt et aux amendes pour soustraction prononcées contre la Société pour les périodes fiscales 2004 et 2005.

Aux termes de l'art. 151 al. 1 LIFD, «lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'éta-

---

<sup>413</sup> FF 1991 III 192.

*blir [...] qu'une taxation entrée en force est incomplète [...], [l'autorité fiscale] procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts».*

Le rappel d'impôt est soumis à des conditions objectives. D'une part, la collectivité publique doit avoir subi une perte fiscale. D'autre part, un motif de rappel doit exister. Celui-ci consiste dans la découverte de moyens de preuve ou de faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale, à savoir des moyens qui ne ressortaient pas du dossier à sa disposition au moment de la taxation<sup>414</sup>.

Le Tribunal fédéral rappelle que l'autorité procède à des investigations lorsqu'il ressort de manière évidente du dossier que les éléments de faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Le rappel d'impôt n'a pas vocation à pallier une instruction déficiente de l'autorité fiscale. En cas de négligence grave de celle-ci, le lien de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante peut être rompu. Toutefois, il n'y a pas de négligence grave lorsque l'autorité de taxation n'a pas connaissance d'informations dont dispose un autre secteur de l'administration, sauf s'il est établi que ces informations lui ont été *effectivement* communiquées. La communication peut avoir lieu par exemple entre le service des personnes physiques et celui des personnes morales<sup>415</sup>.

En l'espèce, la Société soutient que les conditions objectives du rappel d'impôt ne sont pas réunies. Pour apprécier la situation, le Tribunal fédéral distingue les deux périodes fiscales.

- Pour 2005, il constate que l'Afc-Ge avait à sa disposition les comptes du Partenariat. Outre le salaire de l'employée chypriote (environ 25'000 fr.), l'autorité fiscale connaissait le montant du bénéfice du Partenariat qui revenait à la Société. Cette dernière a certes fourni des réponses «*laconiques*» à l'autorité fiscale. Cela importait peu toutefois étant donné que la loi l'autorisait à exiger des informations complémentaires du contribuable. L'autorité fiscale a estimé avoir suffisamment d'éléments pour reconnaître l'existence d'une structure chypriote, de sorte qu'elle est liée par son appréciation des faits. Les informations obtenues ultérieurement (durant la procédure ultérieure de taxation d'A.) ne constituent pas un motif de rappel d'impôt, lorsque l'autorité fiscale a préalablement procédé à une instruction déficiente<sup>416</sup>.

---

<sup>414</sup> Arrêt commenté, consid. 6.1 et les arrêts cités.

<sup>415</sup> *Ibid.*

<sup>416</sup> Arrêt commenté, consid. 7.2.

- Pour 2004, la situation est différente puisque la Société n'avait pas mentionné l'existence du Partenariat dans sa déclaration d'impôt. Celle-ci était donc incomplète. La Société relève que l'Afc-Ge aurait malgré tout dû connaître l'existence du Partenariat étant donné que son administrateur A. l'avait mentionné dans sa déclaration d'impôt 2004. Selon le Tribunal fédéral, l'argument ne peut être retenu que si le service de taxation des personnes physiques a effectivement communiqué l'information au service des personnes morales durant la procédure de taxation 2004. Rien ne permet toutefois de retenir que tel a été le cas, en l'espèce. Le moment déterminant pour juger de l'existence d'un motif de rappel d'impôt est celui de la taxation. Au moment où la décision de taxation de la période fiscale 2004 a été prononcée (le 21 décembre 2005), l'Afc-Ge n'avait pas encore connaissance des informations relatives au Partenariat. Celles-ci lui ont été communiquées pour la première fois en juillet 2006, avec la remise de la déclaration d'impôt 2005<sup>417</sup>.

Il reste à examiner si la collectivité publique a subi une perte fiscale. Le Tribunal fédéral précise que le Partenariat doit être traité en transparence [fiscale], étant donné qu'il n'est pas doté de la personnalité juridique à Chypre<sup>418</sup>. Il rappelle en outre que la reconnaissance d'une structure à l'étranger, en l'occurrence un établissement stable, suppose qu'une activité commerciale substantielle y soit exercée. Or, la Société n'a pas pu prouver la réalisation de revenus à l'étranger au sens de l'art. 52 al. 1 LIFD: entre autres indices, la rémunération de l'unique employée et le loyer payé à Chypre étaient modestes<sup>419</sup>.

Le Tribunal fédéral confirme ainsi le rappel et la soustraction pour la période 2004, rejetant le recours sur ce point. En revanche, aucune infraction ne peut être reprochée à la Société s'agissant de 2005, de sorte que le rappel d'impôt et l'amende sont supprimés pour cette période.

---

<sup>417</sup> Arrêt commenté, consid. 8.2.

<sup>418</sup> Arrêt commenté, consid. 8.3.1.

<sup>419</sup> Arrêt commenté, consid. 8.3.3.2.

**ATF 144 IV 136 du 23 mars 2018 [Reformatio in pejus,  
ne bis in idem] (Ruth Bloch-Riemer)**

*1. Faits*

Le contribuable, nommé «X.» dans l'arrêt en question, a créé une première société en 1995, puis plusieurs sociétés en 2003, dont l'une sise à Zoug et, par la suite, en mai 2004, une société aux Iles Vierges Britanniques. Un compte bancaire a été ouvert au nom de cette dernière, mais X. n'apparaissait ni comme administrateur, ni comme détenteur d'un droit de signature. Il n'a, en outre, pas déclaré la société dans ses déclarations d'impôts. Il a toutefois admis en être le réel et unique bénéficiaire économique.

Lors d'un contrôle d'une des sociétés du contribuable, effectué en 2009, la Division Contrôle externe de l'AFC a relevé des irrégularités dans les comptes de cette société en lien avec X. Le 14 juillet 2011, la Division des affaires pénales et enquêtes de l'Administration fédérale des contributions (DAPE) a ouvert une enquête à l'encontre de X. et de son épouse.

X. a été condamné par le Service cantonal valaisan à une amende de 1.2million fr. Le contribuable a formé réclamation à l'encontre des amendes infligées. Il a été entendu par la Commission de recours par-devant laquelle il a invoqué le principe de *ne bis in idem* compte tenu d'une décision rendue en matière de TVA le 30 janvier 2015 (qui a été confirmée entre-temps par le TF dans son arrêt 6B\_133/2018 du 27 juillet 2018, après qu'une demande de jonction avec l'arrêt discuté ici eut été rejetée) et de l'ordonnance pénale du Ministère public vaudois du 16 juillet 2014 en matière d'usage de faux (qui entre-temps a été confirmée par le Tribunal du district de Sion dans son arrêt du 11 octobre 2018).

Contre les décisions de la Commission de recours du 16 juillet 2014, le contribuable a d'abord interjeté un recours qu'il a retiré suite à un avertissement de la Commission d'une potentielle *reformatio in pejus* des amendes. En dépit du retrait du recours, la Commission a procédé à une *reformatio in pejus* par jugement du 16 novembre 2016.

## 2. Droit

L'annulation de ce jugement constitue la demande principale du recours auprès du Tribunal fédéral. Le contribuable fait valoir plusieurs griefs qui sont pour la plupart rejetés:

- Le droit d'être entendu n'a pas été violé par le fait que la Commission n'ait pas soumis par avance le raisonnement de sa décision<sup>420</sup>.
- Tant en matière d'impôt fédéral qu'en matière d'impôts cantonaux et communaux la Commission avait en principe la compétence de procéder à une *reformatio in pejus*<sup>421</sup>.
- Le fait que le contribuable ait retiré le recours ne permet pas de fonder une exception<sup>422</sup>.
- En augmentant l'amende de 1.2 million fr. (un tiers de l'impôt soustrait, soit la peine minimale selon l'art. 175 al. 2 LIFD) à plus de 7.2 millions (le double de l'impôt soustrait; le triple de l'impôt soustrait constituant le maximum) la Commission a correctement appliqué les principes de fixation de l'amende, ce qui exclut l'arbitraire et l'abus du pouvoir d'appréciation<sup>423</sup>.
- Finalement, le grief basé sur le principe de *ne bis in idem* est lui aussi rejeté, car le cas présent ne concerne ni le même impôt (la TVA) ni la même personne (la déclaration fiscale de la société utilisée par le contribuable)<sup>424</sup>. Le grief selon lequel l'arrêt attaqué ne s'était pas prononcé sur la question du principe *ne bis in idem* était ainsi réparé par la décision même du Tribunal fédéral.

Enfin, le recours a partiellement été admis concernant la prescription des infractions commises dans la période fiscale de 2003<sup>425</sup>. Le jugement concernait à l'origine les périodes fiscales 2003 à 2010.

## 3. Commentaire

Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral n'était amené à se prononcer que sur le droit procédural. Bien que le recourant ait fait valoir de multiples griefs, le plus important était celui concernant le principe *ne bis in idem*. Le Tribunal fédéral avait déjà décidé que ce principe n'empêchait pas la poursuite pour soustraction fiscale et l'usage de faux<sup>426</sup>. Le Tribunal fédéral est d'avis que cela s'accorde également

---

<sup>420</sup> Arrêt commenté, consid. 3.2.2.

<sup>421</sup> Arrêt commenté, consid. 5.3 et 5.9.3.

<sup>422</sup> Arrêt commenté, consid. 7.1.

<sup>423</sup> Arrêt commenté, consid. 7.4 et 9.5.

<sup>424</sup> Arrêt commenté, consid. 10.8.

<sup>425</sup> Arrêt commenté, consid. 4.1.

<sup>426</sup> ATF 119 Ib 311; arrêt du TF du 4 avril 1995, 2A.248/1994, consid. 6a.

avec la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme concernant la question de l'*idem factum*<sup>427</sup>.

L'arrêt commenté traite également de l'application de ce principe quand tant une société que son actionnaire sont sanctionnés. Il doit être lu en parallèle avec l'arrêt subséquent du Tribunal fédéral<sup>428</sup> qui concernait aussi l'identité entre société et actionnaire<sup>429</sup>. L'arrêt discuté ici semble être axé sur l'idée de la séparation entre la société et son actionnaire en droit fiscal suisse, ce qui peut être considéré comme important.

## **TF 2C\_258/2017 du 2 juillet 2018 [Rappel d'impôts: déduction des intérêts moratoires] (Daniel de Vries Reilingh)**

### *1. Faits*

Le 4 avril 2014, l'Administration fiscale cantonale genevoise (ci-après: l'AFC GE) a informé X, restaurateur, domicilié à Genève, de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts et en soustraction d'impôts à son encontre pour les périodes fiscales 2007 à 2011, ainsi que d'une procédure pour tentative de soustraction pour l'année 2012, en relation avec la découverte d'un compte bancaire non déclaré par le contribuable. La procédure a par la suite été étendue aux périodes fiscales 2004 à 2006. Le 17 octobre 2014, l'AFC GE a notifié à X des décisions de rappel d'impôt et des décisions d'amendes pour soustraction d'impôts pour les périodes fiscales 2004 à 2011. Le total des suppléments d'impôts s'élevait à environ 588'000 fr. et le total des amendes à environ 440'000 fr.

X a formé réclamation contre les bordereaux de reprise et d'amende, en demandant notamment de pouvoir déduire de la fortune les dettes fiscales liées aux rappels d'impôt et de son revenu les intérêts y relatifs. La réclamation a été rejetée.

Sur recours, le Tribunal administratif de Première instance du canton de Genève (ci-après: le TAPI) a partiellement admis le recours. Le TAPI a considéré que chaque supplément d'impôt pour les années 2004 à 2011 était déductible de la fortune imposable de X dans l'année concernée par ledit supplément. En revanche, les intérêts moratoires

---

<sup>427</sup> «Des mêmes faits», cf. arrêt commenté, consid. 10.6 s.). Cette interprétation est sujette à critique (cf. HELEN KELLER / DAVID SUTER, *Ne bis in idem und nemo tenetur im Steuerstrafrecht* – I. Teil, in: RF 73/2018, p. 908 ss., p. 919 s.).

<sup>428</sup> Arrêt du TF 6B\_1053/2017 et 6B\_1096/2017 du 17 mai 2018.

<sup>429</sup> Voir aussi: MARTIN KOCHER, *Gleichzeitige Bestrafung von AG und Aktionär wegen Steuerdelikten: kein Verstoß gegen «ne bis in idem»*, in ZBJV 154/2018, p. 630 ss.

encore dus sur les rappels d'impôts n'étaient déductibles de la fortune imposable du contribuable que pour l'année fiscale 2014, à l'exclusion des années sur lesquelles portaient les rappels d'impôts en question. Il en allait de même de la déduction des intérêts sur le plan de l'impôt sur le revenu, ce qui signifiait que les intérêts ne pouvaient être déduits que pour l'année fiscale 2014.

Sur recours du contribuable, la Cour de justice du canton de Genève a partiellement admis le recours. Elle a jugé que les intérêts moratoires relatifs aux suppléments d'impôts devaient être déduits de la fortune imposable du contribuable, respectivement de son revenu, pour chaque année fiscale concernée par les rappels d'impôts litigieux.

L'AFC GE dépose un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral dans lequel elle demande que les intérêts moratoires ne soient déduits que dans l'année fiscale 2014.

## 2. *Droit*

La question litigieuse concerne la déduction des intérêts moratoires relatifs aux suppléments d'impôts dus par X, s'agissant tant de l'impôt sur le revenu que de l'impôt sur la fortune. L'AFC GE a considéré que cette déduction ne pouvait intervenir que pour l'exercice fiscal au cours duquel les décisions de rappel d'impôt avaient été notifiées, soit l'année fiscale 2014. Les intérêts découlant des rappels n'étaient échus qu'au moment de la notification de la décision, c'est-à-dire le 17 octobre 2014, de sorte qu'ils n'étaient déductibles du revenu imposable et de la fortune imposable qu'en 2014. La Cour de justice genevoise a cependant jugé que les intérêts litigieux devaient être déduits du revenu et de la fortune de l'intéressé pour chaque année fiscale concernée par les rappels d'impôts litigieux.

Selon les dispositions du droit genevois applicables, les intérêts ne sont échus que dès la notification de la décision. Les intérêts commencent cependant à courir dès le terme général d'échéance de l'année ou de la période fiscale concernée jusqu'à la notification du rappel d'impôt. La Cour de justice genevoise a jugé que les intérêts litigieux commençant à courir dès le terme général d'échéance de chaque année, il fallait les déduire pour chaque année fiscale sur lesquelles porte le rappel d'impôt.

Alors que la Cour de justice s'est fondée sur le point de départ des intérêts litigieux, l'AFC GE soutient qu'il faut prendre en considération l'échéance de ceux-ci. Selon le Tribunal fédéral, ni la LIFD ni la LHID ne donnent d'indications précises à cet égard si bien qu'il faut laisser une marge de manœuvre au canton, le Tribunal fédéral n'examinant la

solution adoptée par les instances cantonales que sous l'angle de l'arbitraire. La Cour de justice s'est fondée sur les principes de l'étanchéité des exercices fiscaux selon lesquels tous les revenus effectivement réalisés, ainsi que tous les frais engagés durant la période en cause sont déterminants pour la taxation de cette période<sup>430</sup>. Les intérêts étant directement liés au montant du rappel d'impôt dû par le contribuable pour chaque période fiscale en cause, sous l'angle de l'étanchéité des exercices fiscaux, il n'était pas insoutenable d'admettre que le contribuable peut déduire les intérêts moratoires de son revenu dans chacune des années fiscales sur lesquelles portent les rappels d'impôts. Cette solution qui était propre aux intérêts dus sur les rappels d'impôts n'était pas arbitraire dans les circonstances de l'espèce. Elle n'était d'autant moins choquante qu'un commentaire doctrinal retient que les intérêts moratoires dus sur les rappels d'impôts sont déductibles du revenu du contribuable concerné déjà au moment de leur naissance et non seulement après avoir été fixés de manière contraignante dans une décision<sup>431</sup>. Le Tribunal fédéral adopte ensuite le même raisonnement s'agissant de la déduction des intérêts relatifs aux suppléments d'impôts de la fortune du contribuable: dès lors que l'échéance de la dette ne constitue pas une condition de la déductibilité de celle-ci et que le point de départ de la déductibilité des intérêts relatifs aux rappels d'impôts s'agissant de la fortune n'est pas résolu par le droit fédéral, il se justifie de retenir, comme l'a fait la Cour de justice genevoise, que les intérêts moratoires relatifs aux suppléments d'impôts doivent être déduits de la fortune du contribuable pour chaque année fiscale concernée par les rappels d'impôts litigieux.

### 3. *Commentaire*

La question ici jugée par le Tribunal fédéral a une importance pratique considérable car elle permet de diminuer ou non le revenu faisant l'objet du rappel d'impôt des intérêts moratoires de chaque année. Ce point est également important en matière d'impôts sur la fortune.

S'agissant de ce dernier point – c'est-à-dire de l'impôt sur la fortune –, selon la jurisprudence l'impôt sur la fortune a pour objet la différence positive entre les actifs et les dettes du contribuable. Le contribuable peut déduire de sa fortune les dettes effectives. L'échéance de la dette ne constitue pas une condition de la déductibilité

---

<sup>430</sup> Arrêt du TF 2C\_87/2015 du 23 octobre 2015, consid. 8.1.2

<sup>431</sup> Cf. HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Zweifel/Beusch [édit.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]*, 3<sup>e</sup> éd., 2017, N 9 ad art. 33 LIFD, p. 784; arrêt commenté, consid. 6.8.1 et 6.8.2.

de celle-ci. Les intérêts moratoires prennent naissance et courent dès le terme général d'échéance de l'impôt concerné, si bien que la dette correspondante existe indépendamment de la notification d'une décision correspondante. Par conséquent, du point de vue l'impôt sur la fortune, l'intérêt moratoire est une dette du contribuable indépendamment de la question de l'échéance de celle-ci. Par conséquent, l'intérêt moratoire qui court depuis le terme général d'échéance peut être déduit de chaque période fiscale de l'impôt sur la fortune du contribuable. Sous cet angle, le Tribunal fédéral aurait pu être plus affirmatif que ce qui ne l'a été dans l'arrêt ici discuté et il n'aurait pas seulement dû se limiter à considérer que la solution de la Cour de justice genevoise n'était pas arbitraire. Cette solution s'impose à l'administration comme on juge en vertu de l'article 13 LHID.

En ce qui concerne la déductibilité du revenu imposable de l'intérêt moratoire, la question est beaucoup plus délicate. En effet, seul l'intérêt passif échu est déductible du revenu imposable et non pas l'intérêt couru. Le fait que l'intérêt moratoire est ici exigé dans le cadre d'un rappel d'impôt ne devrait, à notre avis, pas changer le raisonnement du juge et de l'administration. Toutefois, selon un avis doctrinal, les intérêts moratoires dus sur les rappels d'impôts sont déductibles du revenu du contribuable concerné déjà au moment de leur naissance et non seulement après avoir été fixés de manière contraignante dans une décision. Cet avis n'est cependant pas autrement motivé. Aussi, à notre avis, il est douteux que l'intérêt moratoire puisse être déduit avant l'échéance déjà.

## **TF 2C\_557/2017 du 7 août 2018 [Complément de prix et réduction pour participations] (David Agerba)**

### *1. Faits*

Le 29 mai 2008, A. SA (suisse) a vendu sa participation de 28% dans B. NV pour 20.4 millions d'euros à sa filiale A. NV (Belgique).

Le prix d'achat correspondait à la valeur comptable, soit à la fois à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et aux coûts d'acquisition de la participation.

Le 7 mai 2009, A. SA a informé l'administration fiscale du canton de Berne que la participation B. SA avait été inscrite dans les comptes de la société A (Belgique) SA à sa valeur comptable.

En Belgique, dans de tels cas, la différence entre la valeur comptable et la valeur de marché éventuellement plus élevée est imposable au taux de 34%. Par conséquent, l'intention des parties était de

compléter le contrat d'achat et d'augmenter le prix d'achat, de sorte que la vente soit finalement réalisée à la valeur de marché et d'éviter l'impôt en Belgique.

Le 19 juin 2009, A. (Suisse) SA et A. (Belgique) NV ont conclu un accord complémentaire. Le prix d'achat de l'investissement a été augmenté rétroactivement de 87.6 millions d'euros pour atteindre 108 millions d'euros. L'ajustement du prix d'achat a par la suite été inclus dans les états financiers 2008 de A. (Belgique) NV, mais pas dans les états financiers 2008 de A. (Suisse) SA.

Dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2008, A. (Suisse) SA n'a déclaré aucun profit sur la vente de sa participation et n'a demandé aucune réduction pour participation. Dans les états financiers 2008 de A. (Suisse) SA, la participation dans B. NV était indiquée à la valeur de 0 euro.

Dans sa déclaration d'impôt (rectifiée) pour la période fiscale 2009, A. (Suisse) SA a déclaré le paiement de 87.6 millions d'euros au titre de l'accord du 19 juin 2009 en tant que plus-value provenant de la vente de sa participation à B. NV et a demandé l'application de la réduction pour participation.

Cette valeur a été calculée en utilisant la valeur comptable proportionnelle des coûts de financement comme valeur comptable de la participation au moment de la vente 2008 de 32'793'432 fr. Cela a entraîné une déduction de 675'527 fr. au titre de coût de financement, soit une déduction directe de 10.27% pour l'IFD et de 23.92% pour l'ICC.

Par décision du 20 août 2013, l'administration fiscale du canton de Berne a retenu à charge de A. (Suisse) SA un bénéfice imposable de 470'900'700 fr. pour l'impôt cantonal et communal et de 1'293'185'500 fr. pour l'impôt fédéral direct. L'administration fiscale bernoise a procédé à cette taxation en ramenant à 0 fr. la réduction pour participation revendiquée par A. (Suisse) SA. L'administration fiscale a justifié cette correction en arguant que le montant de 87.6 millions d'euros ne représentait pas un bénéfice d'aliénation mais qu'il devait être assimilé à une distribution dissimulée de bénéfice de A. (Suisse) SA à A (Belgique) BV.

A. (Suisse) SA dépose un recours contre cette décision auprès de la commission de recours cantonale, lequel est rejeté. Sur recours, le Tribunal administratif du canton de Berne renvoie l'affaire à l'administration fiscale pour nouvelle décision. L'administration fiscale du canton de Berne recourt contre cet arrêt auprès du Tribunal fédéral qui admet le recours, annule l'arrêt entrepris et confirme la décision de l'administration fiscale bernoise du 20 août 2013. La réduction pour participation est dès lors refusée.

## 2. Droit

Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral commence par examiner la nature juridique de la convention du 19 juin 2009 et le paiement ultérieur de 87.6 millions d'euros à A (Belgique) NV<sup>432</sup>.

Le Tribunal fédéral expose que pour l'autorité inférieure, l'accord sur le paiement supplémentaire constitue un simple avenant au contrat initial du 29 mai 2008, avenant qui au demeurant résiste à l'examen du critère du «*dealing at arm's length*» dans une situation de désinvestissement. En conséquence, l'autorité inférieure estime que la réduction pour participation aurait dû être accordée sur ce prix complémentaire.

A. SA estime quant à elle que le fondement juridique de sa cession de participation dans B. (Belgique) BV constitue un apport caché aux fins de l'impôt. A. SA estime que la base juridique de l'accord du 19 juin 2009 ne se trouve pas dans le contrat d'origine mais constitue une distribution de bénéfice de A (Belgique) NV à elle-même.

Pour le Tribunal fédéral, A. SA et A (Belgique) NV ont conclu un contrat de vente sous l'angle du droit des obligations. Toutefois, ce contrat contient également des aspects relevant du droit des sociétés. Le Tribunal fédéral estime que l'accord n'a pas été conclu entre tiers (pas d'accord conclu *at arm's length*); il s'agit bien plutôt d'un apport dissimulé en capital de A. SA à sa filiale A. (Belgique) NV. Pour le Tribunal fédéral, la convention du 19 juin 2009 était une tentative pour A. SA de diminuer les conséquences fiscales de la convention précédente et sa conclusion ne se justifie que par les liens existants entre les trois sociétés concernées<sup>433</sup>. En conclusion, le Tribunal fédéral estime que le contrat du 19 juin 2009 doit être appréhendé comme une modification fondamentale de la transaction initiale.

Dans son considérant 2.4, le Tribunal fédéral examine ensuite à quelles conditions la modification d'une convention initiale et son remplacement par une autre peut emporter des conséquences fiscales. Selon lui, l'annulation d'un contrat originaire et son remplacement par un nouveau contrat ne peut déployer des effets sur le plan fiscal que si le contrat initial est entaché d'un vice du consentement ou d'une erreur essentielle tel que prévu notamment à l'art. 24 al. 1 CO<sup>434</sup>.

Dans son considérant 2.5, le Tribunal fédéral examine si la règle fixée au considérant 2.4 peut s'appliquer au cas d'espèce, à savoir si la seconde convention peut remplacer la première. Il en arrive à la conclusion que la convention du 19 juin 2009 avait pour seul but de réduire

---

<sup>432</sup> Arrêt commenté, consid. 2.1.1.

<sup>433</sup> Arrêt commenté, consid. 2.3.2.

<sup>434</sup> Arrêt commenté, consid. 2.4.1.

l'impact fiscal de la convention du 29 mai 2008 pour le groupe de sociétés concerné, lequel impact fiscal n'avait pas été prévu par les parties au moment de la conclusion de la première convention. Pour le Tribunal fédéral, on ne saurait admettre une erreur essentielle en pareille hypothèse.

### 3. *Commentaire*

Contrairement à ce qu'une première lecture de cet arrêt pourrait laisser penser, celui-ci n'a pas tant trait à la problématique de la réduction pour participation mais bel et bien à la question de savoir à quelles conditions une convention de droit privé peut être modifiée rétroactivement tout en déployant des effets sur le plan fiscal. Sur ce plan, la solution retenue par le Tribunal fédéral doit être approuvée: seule une convention affectée d'un vice du consentement ou d'une erreur essentielle doit pouvoir être modifiée et déployer des effets sur le plan fiscal. Cela étant dit, ce détour par le droit privé est quelque peu surprenant dans le cas d'espèce. En effet, en cas de vice du consentement l'une des parties a été induite en erreur par l'autre, respectivement s'est trompée sur un élément essentiel du contrat. Dans le cas où toutes les parties à une convention se trouvent dans l'erreur, il leur est loisible de modifier la convention d'origine pour la remplacer par une nouvelle convention correspondant à leur réelle volonté. Or, dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral estime que la deuxième convention visait uniquement à atténuer, au sein du groupe de sociétés concernées, les conséquences fiscales imprévues de la première convention. C'est dire que toutes les sociétés du groupe étaient en quelque sorte dans l'erreur. Sur le plan du droit privé, il leur était ainsi loisible de modifier la première convention par l'avenant du 19 juin 2009. L'analogie opérée par le Tribunal fédéral avec le vice du consentement, respectivement l'erreur essentielle, nous paraît ainsi quelque peu douteuse. Il eut été plus simple au Tribunal fédéral d'indiquer purement et simplement que lorsqu'une convention de droit privé emporte des effets fiscaux inattendus pour les parties, il leur est loisible de la modifier sur le plan du droit privé mais que cette modification n'emportera aucune incidence fiscale en leur faveur.

## 10. Autres

### **ATF 143 II 350 du 7 mars 2017 [Investissement dans un trust; droit de timbre de négociation] (Robert Danon et Benjamin Malek)**

#### *1. Faits*

Dans cette affaire, une banque américaine offrait aux fonds de pension suisses la possibilité d'investir dans des Common Trust Funds («CTF») de droit américain. L'opération proposée revenait en substance à constituer, en tant que settlor, des *grantor trusts* de droit américain, discrétionnaires et révocables, instituant la banque en tant que trustee. En cette qualité, celle-ci investissait par la suite dans les CTF. Dans le cadre d'un *ruling*, l'AFC) confirma que cette structure d'investissement ne donnait pas lieu à la perception du droit de timbre de négociation. Certes, les CTF étaient assimilables à des parts de fonds de placement et donc à des documents imposables. Cela dit, l'AFC considéra que les fonds de pension suisses n'agissaient pas comme commerçants de titres dans le cadre de ces opérations<sup>435</sup>. Cela étant, à l'occasion d'un contrôle, il apparût que les investissements effectués dans les CTF avaient été comptabilisés directement dans le grand livre de la caisse de pension. Aussi, l'AFC révoqua le *ruling* avec effet rétroactif et confirma sa position dans une décision sur réclamation.

Par arrêt du 29 septembre 2015<sup>436</sup>, le Tribunal administratif fédéral admet le recours formé par la caisse de pension et annula la décision de l'AFC. Selon cette instance, en raison de son caractère formel le droit de timbre de négociation se concentre – sous réserve d'évasion fiscale ou de disposition expresse à rattachement économique – exclusivement sur la forme juridique des rapports de droit. Or en l'espèce, la caisse de pension n'était pas propriétaire du patrimoine mis en trust et des CTF. Aussi, ces éléments ne lui avaient pas été transférés en vertu de l'art. 13al. 1 LT<sup>437</sup>.

#### *2. Droit*

Dans un arrêt publié au recueil officiel et commenté ici, le Tribunal fédéral rejeta le recours formé par l'AFC et confirma la décision rendue par le Tribunal administratif fédéral.

Notre Haute Cour rappelle en premier lieu la nature formelle des droits de timbre ainsi que la teneur des travaux préparatoires relatifs à

---

<sup>435</sup> Arrêt commenté, A.

<sup>436</sup> TAF A-2347/2014 du 29 septembre 2015.

<sup>437</sup> Loi fédérale sur les droits de timbre du 27 juin 1973 (RS 641.10).

cette contribution. Dans ce domaine, le législateur a écarté le système qui tient compte du résultat économique pour choisir celui qui se réfère à la forme du document ou, en d'autres termes, au texte du document et non pas à la nature économique de l'opération à laquelle se rapporte le document<sup>438</sup>. Aussi, l'administration ne peut se fonder sur la seule réalité économique pour déclarer imposable un état de fait. Inversement, lorsqu'une opération que la loi déclare imposable est réalisée, il n'est pas possible pour le contribuable de contester le paiement du droit en alléguant que le même résultat franc d'impôt aurait pu être obtenu par une autre voie<sup>439</sup>. En conséquence: *«la notion de propriété dont il est question à l'art. 13 al. 1 LT équivaut à celle formelle du droit civil à l'exclusion de considérations relatives à la maîtrise économique des biens en cause, sous réserve d'une évasion fiscale»*<sup>440</sup>.

En second lieu et dans le prolongement de cette analyse de droit privé, le Tribunal fédéral relève que la question de l'existence des CTF, qui constituent une forme particulière de trust anglo-saxon, respectivement celle de la propriété des documents imposables en l'espèce, doit être examinée à la lumière de la Convention de La Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance du 1<sup>er</sup> juillet 1985 (CLHT)<sup>441</sup>. Cette convention, ratifiée par la Suisse, dont le droit international privé fut modifié en conséquence<sup>442</sup>, définit en effet la notion de trust et détermine à quelles conditions ce dernier doit être reconnu par un ordre juridique étranger<sup>443</sup>. En l'espèce, se fondant sur un avis de droit étranger, les juges de Mon Repos constatent que les CTF étaient bien régis par le droit américain et avaient été valablement constitués. Aussi, les CTF devaient être reconnus par l'ordre juridique suisse<sup>444</sup> suivant les principes de la CLHT<sup>445</sup>.

En conséquence, en l'espèce, c'était bien la banque américaine agissant en qualité de trustee qui avait acquis la propriété des documents imposables<sup>446</sup>. Autrement dit, la caisse de pension suisse avait cédé au trustee la propriété formelle des fonds investis dans des CTF. Dès cette cession, seule la Banque, à titre de trustee et de commerçante de titres, pouvait par conséquent procéder au négoce des titres dans les CTF à l'exclusion de la caisse de pension suisse. Or dans la mesure où la

---

<sup>438</sup> Arrêt commenté, consid. 2.2; FF 1917 61, 63 ss.

<sup>439</sup> Arrêt commenté, consid. 2.2.

<sup>440</sup> Arrêt commenté, consid. 2.3.

<sup>441</sup> RS 0.221.371.

<sup>442</sup> Art. 149a de la loi sur le droit international privé du 18 décembre 1987 (RS 291; LDIP).

<sup>443</sup> Arrêt commenté, consid. 2.4.

<sup>444</sup> Arrêt commenté, consid. 3.3.

<sup>445</sup> Art. 11 CLHT.

<sup>446</sup> Arrêt commenté, consid. 4.2.

banque n'était pas «suisse», une des conditions nécessaires à la perception d'un droit de négociation n'était pas remplie<sup>447</sup>.

Enfin, le Tribunal fédéral écarte le point de vue de l'AFC selon lequel la question discutée ici aurait dû être analysée selon l'approche économique préconisée dans sa circulaire relative à l'imposition du trust en matière d'impôts directs. Selon notre Haute Cour: *«Il apparaît que les développements contenus dans la Circulaire 30 concernent exclusivement les impôts directs fédéral, cantonal et communal, comme cela ressort tacitement de son chapitre 4 (...). En appliquant les développements de la Circulaire 30 aux droits de timbre, la recourante perd de vue la différence fondamentale, voulue par le législateur suisse, entre les droits de timbre, qui ont pour objet une transaction juridique, dont le contenu en l'espèce est la propriété au sens formel (cf. consid. 2.2 ci-dessus), et les impôts directs, qui ont pour objet l'accroissement de la fortune nette. Compte tenu de la définition et de l'objet des droits de timbre, il n'importe donc pas que le settlor se soit, ou non, appauvri, temporairement ou définitivement, comme le soutient à tort la recourante. En effet, en matière de droit de timbre de négociation, conformément à l'art. 13 al. 1 LT, il suffit qu'il y ait une transaction juridique («Rechtsverkehr») pour que le droit de négociation soit perçu, toutes autres conditions étant réunies. Or, en l'espèce, il a été jugé que la Caisse n'était plus propriétaire des investissements depuis qu'elle les a cédés au trust, de sorte qu'elle n'a pas pu en transférer ultérieurement la propriété au sens de l'art. 13 al. 1 LT (cf. consid. 4 ci-dessus)»*<sup>448</sup>.

### 3. Commentaire

Le raisonnement suivi par le Tribunal fédéral et l'instance inférieure dans cette affaire doit être entièrement approuvé. Ce raisonnement est conforme en premier lieu à la nature formelle des droits de timbre. Dans le cadre d'un rapport de trust, il sied toutefois de réserver une éventuelle évasion fiscale qui n'était pas réalisée en l'espèce. Enfin, l'approche de la Haute Cour est également conforme à la nature juridique du trust anglo-saxon et la conception selon laquelle c'est bien le trustee qui acquiert la propriété juridique («*legal title*») des biens mis en trust.

Le Tribunal fédéral précise enfin à juste titre que la pratique administrative développée en matière d'impôts directs et reposant sur une

<sup>447</sup> Art. 13 al. 1 et 3 LT.

<sup>448</sup> ATF 143350, 358-359, consid. 5.3.

approche économique de la propriété et de l'attribution du revenu ne saurait être transposée en matière de droit de timbre de négociation. Notre Haute Cour ne se prononce bien évidemment pas ici – ce n'était pas l'objet de l'affaire – sur la validité de cette pratique en matière d'impôts directs. Comme cela a déjà été relevé, cette pratique est discutable à bien des égards, notamment concernant la transparence des trusts irrévocables et discrétionnaires constitués par des personnes domiciliées en Suisse dont la logique suivie repose plus sur des considérations de politique fiscale liées à la perception de l'impôt sur la fortune que sur le droit positif correctement interprété et appliqué<sup>449</sup>.

### **TF 4A\_21/2017 du 29 juin 2017 [Indemnisation à raison d'impôts et pénalités versés par des clients de banques visés par la liste Falciani] (Denis Berdoz)**

#### *1. Faits*

Trois contribuables (la mère et ses deux enfants), domiciliés en Italie, étaient titulaires d'un compte auprès de la banque ASA à Lugano. Cette relation bancaire, qui a débuté en 1999, n'a pas été déclarée au fisc italien.

En mars 2010, la banque a informé tous ses clients qu'elle a été victime d'un vol de données portant sur toutes les relations bancaires ouvertes avant 2006 (la liste Falciani), tout en précisant que ces données seraient difficilement utilisables par des autorités fiscales étrangères du fait de leur obtention illicite. Les clients et la banque ont conclu une convention de banque restante de sorte que les clients de la banque n'ont apparemment pas pu prendre connaissance de ce courrier.

Les données volées ont tout d'abord été transmises à la France qui les a ensuite fait suivre à différents pays européens dont l'Italie. À la suite de cette divulgation, l'une des contribuables a été contrôlée par les autorités fiscales italiennes et condamnée à divers rappels d'impôts et sanctions.

Cette personne a entamé une action civile contre la banque en remboursement des impôts, intérêts et pénalités payés en Italie, ainsi que divers frais engagés pour sa défense en Italie. Elle reprochait à la banque de ne pas l'avoir informée du vol de données et de l'avoir ainsi empêchée de procéder à une régularisation volontaire de sa situation

---

<sup>449</sup> Voir à ce sujet ROBERT DANON, L'imposition du «private express trust». Analyse critique de la Circulaire CSI du 22 août 2007 et proposition de modèle d'imposition de lege ferenda, Archives de droit fiscal suisse, 2008, pp. 432-474.

fiscale et de bénéficiaire des avantages de l'amnistie fiscale italienne («scudo fiscale»). Pour sa part, la banque a estimé n'avoir fait preuve d'aucune négligence et que le vol des données a interrompu tout lien de causalité avec le dommage subi.

## 2. *Droit*

La banque a été condamnée en première instance à payer à la demanderesse un montant de 32'200 euros. La chambre civile du Tribunal cantonal de recours du canton du Tessin a confirmé la condamnation de la banque tout en réduisant la somme des dommages à 30'978 euros. La contribuable a recouru au Tribunal fédéral.

Le Tribunal inférieur a retenu que la banque avait violé ses devoirs résultant du contrat de mandat, car Hervé Falciani, en volant les données, a violé le secret bancaire et la banque n'a pas informé de manière adéquate ses clients de ce vol. Ces deux comportements sont donc en lien de causalité avec le dommage subi du fait que les données ont pu être transférées à l'autorité italienne qui les a utilisées durant l'interrogatoire de la contribuable sans lui permettre de régulariser sa situation et de bénéficier des conditions favorables de l'amnistie fiscale.

Les instances inférieures ont en effet considéré que la banque a violé ses devoirs contractuels de discrétion, de diligence et d'information envers sa cliente résultant du mandat. La banque ne pouvait pas non plus se prévaloir de la convention de banque restante en raison de la gravité de la situation.

Le Tribunal fédéral a également retenu que la banque avait effectivement violé ses obligations contractuelles en n'informant pas correctement ses clients du vol de données, les empêchant ainsi de bénéficier de l'amnistie fiscale. En outre, la banque a incorrectement analysé la situation en indiquant à ses clients que le fisc italien ne pourrait pas utiliser les données du fait qu'elles ont été obtenues de manière illicite. Les autorités fiscales italiennes ont obtenu les données volées de façon licite par le biais de l'assistance administrative communautaire.

Néanmoins, et malgré la faute avérée de la banque, les juges de Mon Repos ont conclu qu'elle ne pouvait pas être tenue des dettes fiscales de ses clients sauf si ceux-ci étaient incorrectement imposés suite à une erreur du mandataire<sup>450</sup>. Tel n'était pas le cas en l'occurrence.

De même, les amendes fiscales étant de nature strictement personnelle, elles ne sauraient constituer un dommage réparable selon le droit civil<sup>451</sup>.

---

<sup>450</sup> TF 4A\_171/2015 du 19 octobre 2015; TF 4A\_506/2011 du 24 novembre 2011.

En d'autres termes, même si les manquements de la banque sont graves et ont également contribué au rappel d'impôt et aux pénalités, la cliente devait avant tout s'en prendre à elle-même. Elle connaissait les risques découlant de la dissimulation de ses avoirs au fisc italien et aurait pu, voire dû régulariser sa situation fiscale indépendamment de l'attitude de la banque. Son comportement est donc la principale cause de ses problèmes fiscaux en Italie.

Le Tribunal fédéral a finalement conclu que le secret bancaire n'a pas pour but de protéger l'évasion fiscale à l'étranger<sup>452</sup>.

### 3. *Commentaire*

Le vol de données bancaires par Hervé Falciani a bien occupé les tribunaux suisses<sup>453</sup>. L'arrêt commenté n'est pas à proprement parler fiscal, mais concerne un cas de responsabilité contractuelle de la banque pour un dommage de nature fiscale. Les conclusions des juges fédéraux confirment des jurisprudences antérieures rendues dans le cadre de la responsabilité contractuelle des mandataires fiscaux et ne sont donc pas surprenantes.

La réparation du dommage découlant du paiement d'impôt pose en effet des questions délicates, car l'obligation de payer des impôts résulte avant tout de la loi et non pas de conseils erronés que pourrait fournir un mandataire. Même si la faute du mandataire (ici la banque) est incontestable, il manque un lien de causalité adéquat entre la défaillance du mandataire et le dommage subi.

Toute possibilité de dédommagement d'un dommage fiscal n'est toutefois pas exclue. Ainsi, si un mandant est contraint de verser des impôts trop élevés en raison d'un mauvais conseil de son mandataire, le dommage est réparable, car en lien de causalité adéquate avec le mauvais conseil. À titre d'exemple, on peut penser à la situation où un conseiller fiscal donnerait un mauvais conseil sur la façon de réaliser une restructuration avec pour conséquence que son client soit contraint de verser un impôt plus élevé que si la transaction avait été réalisée d'une manière différente.

S'agissant des pénalités, le Tribunal fédéral aboutit également à la conclusion que l'amende n'est pas un dommage réparable en relevant le caractère éminemment personnel des amendes. Il est en effet difficile

---

<sup>451</sup> TF 4A\_491/2013 du 6 février 2014.

<sup>452</sup> ATF 123 IV 254.

<sup>453</sup> Cf. notamment TPF SK.2014.46 du 27 novembre 2015, sur la condamnation pénale d'Hervé Falciani. TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018; ATF 143 II 202 = 2C\_893/2015 du 16 février 2017; ATF 143 II 224 = 2C\_1000/2015 du 17 mars 2017 et TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018, sur les questions d'entraide.

de concevoir qu'un contribuable puisse être sanctionné d'une amende sans faute (intention ou négligence) de sa part. Dans une ancienne décision (non fiscale) le Tribunal fédéral avait précisé qu'une amende sanctionnait une personne spécifique pour un comportement répréhensible et pour la dissuader de récidiver; il ne pouvait donc s'agir d'une simple créance usuelle de l'État. Il en avait en outre déduit qu'un engagement contractuel de prendre en charge une amende était nul au regard de l'art. 20 CO)<sup>454</sup>.

En matière fiscale, le Tribunal fédéral a déjà confirmé, dans un arrêt topique, la non réparation d'une amende<sup>455</sup>. L'arrêt commenté confirme cette jurisprudence.

À titre tout à fait exceptionnel, un contribuable pourrait éviter une amende s'il peut prouver qu'il ignorait en toute bonne foi l'illicéité de son acte en application de l'art. 21 CP qui dispose que *«quiconque ne sait ni ne peut savoir au moment d'agir que son comportement est illícite n'agit pas de manière coupable»*. Dans un arrêt non fiscal<sup>456</sup>, notre Haute Cour a accepté de mettre l'auteur au bénéfice de l'erreur sur l'illicéité sur la base d'un conseil erroné de son mandataire lorsque le problème juridique était particulièrement complexe et un conseil externe nécessaire. Il n'existe à notre connaissance pas de décision similaire en matière fiscale, mais si un cas devait se produire, la responsabilité du mandataire ne serait de toute façon pas engagée, faute d'amende.

Cet arrêt démontre qu'un dommage réparable au sens légal ne coïncide pas forcément avec l'idée intuitive que le commun des mortels peut se faire de la notion de dommage et que les conclusions de l'arrêt ne sont pas forcément équitables. Dans ce cas, le dommage est bien réel, de même que la faute de la banque. Si cette dernière avait recommandé à sa cliente de se dénoncer spontanément au fisc et que le conseil avait été suivi, le dommage subi aurait été bien moindre.

---

<sup>454</sup> ATF 86 II 71 du 8 mars 1960. Cf. également Benoît Chappuis, *La responsabilité contractuelle du conseiller fiscal*, p. 197, in: *La pratique contractuelle 4. Symposium en droit des contrats*, Université de Fribourg (P. Pichonnaz/F. Werro édit.), Genève, Zurich, Bâle 2015.

<sup>455</sup> ATF 115 II 72 du 14 février 1989.

<sup>456</sup> ATF 98 IV 293 du 29 septembre 1972 = JT 1973 IV 143.