

Tax News

Juillet 2006



Chère lectrice, cher lecteur,

Nous sommes heureux de vous proposer ce nouveau numéro de Tax News, qui vous apporte des informations sur les développements récents du droit fiscal suisse et international.

S'agissant du droit fiscal suisse, la principale nouveauté est que le Parlement,

durant sa session d'été, est enfin parvenu à une solution concernant le paquet partiel anticipé de la 2^e réforme de l'imposition des entreprises. Après l'arrêt peu satisfaisant rendu par le Tribunal fédéral en juin 2004, il était urgent d'intervenir pour définir clairement le champ d'application de la liquidation partielle indirecte et de la transposition. Le Conseil national et le Conseil des Etats ont ainsi décidé qu'il y a liquidation partielle indirecte, et donc produit imposable, en cas de vente d'une participation d'au moins 20%, pour autant que de la substance non nécessaire à l'exploitation, existante et susceptible d'être distribuée au sens du droit commercial au moment de la vente, soit distribuée dans les cinq ans avec la participation du vendeur. Les dispositions transitoires ont suscité quelques débats au Parlement. Elles prévoient notamment que les taxations encore non définitives après 2001 soient soumises à la nouvelle réglementation. Par ailleurs, dans le cadre du paquet partiel anticipé, le Parlement s'est prononcé sur la transposition. Il y a transposition dès lors que le vendeur, à l'issue de la vente d'une participation d'au moins 5%, détient une participation d'au moins 50% dans la société acheteuse.

A moins d'un recours au référendum, les nouvelles dispositions entreront en vigueur au 1^{er} janvier 2007. Si vous envisagez de mettre en œuvre des mesures successorales, nous vous recommandons instamment de faire analyser par un spécialiste leur neutralité fiscale au regard de ces dispositions. En raison de la clause de rétroactivité insérée dans les dispositions transitoires, il faut s'attendre à ce que les autorités fiscales appliquent dès à présent

les nouvelles dispositions légales aux situations de liquidation partielle indirecte et donnent aussi des renseignements juridiquement valables.

Ce paquet partiel anticipé supprime une incertitude juridique de taille dans un domaine important. Mais le cœur de la 2^e réforme de l'imposition des entreprises, qui vise à stimuler la croissance, est encore en plein débat au Parlement. Lors de la session d'été, le Conseil des Etats, première chambre, s'est penché notamment sur l'allègement de la double charge fiscale par le biais d'une procédure d'imposition partielle. Selon lui, les dividendes doivent être imposés à 60% (projet du Conseil fédéral: 80%) au titre de la fortune privée et à 50% (projet du Conseil fédéral: 60%) au titre de la fortune commerciale. Toutefois, le Conseil des Etats considère que ces taux d'imposition partielle ne doivent s'appliquer qu'en cas de participation d'au moins 10%. Ce seuil s'imposerait aussi aux cantons, qui conserveraient néanmoins leur marge de manœuvre au niveau des taux d'imposition partielle. Ce projet va maintenant être transmis au Conseil national et il reste à espérer qu'une solution favorable aux acteurs économiques puisse être trouvée: la concurrence fiscale internationale est en effet de plus en plus rude.

Nos spécialistes fiscaux sont à votre entière disposition pour toute information complémentaire concernant les articles ci-après, ou pour un entretien.

Philip Robinson

Country Managing Partner Tax and Member of the Management Committee
philip.robinson@ch.ey.com

Table des matières

- 1 Editorial**
Droit fiscal international
- 2 Accords bilatéraux II – Art. 15 AFisE et « treaty shopping »**
- 4 Nouvelle convention de double imposition avec l'Espagne**
- 5 Nouvelle législation fiscale américaine: « Tax Increase Prevention and Reconciliation Act of 2005 »**
- 8 Allemagne: derniers développements**
Droit fiscal national
- 9 Etat des lieux de la « procédure d'imposition partielle des dividendes versés »**
- 10 Dégrèvement de l'impôt anticipé par la procédure de déclaration**
- 12 Amortissements et corrections de valeur: comparaison intercantonale**
- 14 Lacune fiscale chez l'impôt sur les gains immobiliers**
- 16 Entrée en vigueur de l'Ordonnance révisée relative à la LTVA au 1^{er} juillet 2006 – vers la fin du formalisme ?**

www.ey.com/ch

Accords bilatéraux II – Art. 15 AFisE et « treaty shopping »

Markus F. Huber, Docteur en droit, Partner, Directeur International Tax ; markus-frank.huber@ch.ey.com

Andreas Helbing, Expert fiscal diplômé, Avocat, Senior Manager, Tax ; andreas.helbing@ch.ey.com

Dans le domaine du droit fiscal international, les choses bougent. Conclues dans le cadre des Accords bilatéraux II, l'accord sur la fiscalité de l'épargne (ci-après « AFisE ») et le Memorandum of Understanding ont notamment introduit une nouvelle dynamique dans ce domaine. Dans la pratique, les premières expériences ont désormais été acquises dans l'application de l'art. 15 AFisE (exonération de l'impôt à la source sur les paiements transfrontaliers de dividendes, d'intérêts et de redevances de licence entre entreprises liées). La présente contribution se propose d'examiner plus précisément dans quelle mesure les dispositions visant à lutter contre l'usage abusif des conventions (« treaty shopping ») peuvent faire obstacle à l'application de l'art. 15 AFisE.

Généralités

Selon l'art. 15 AFisE, les dividendes, intérêts et redevances de licence payés au sein du groupe ne sont pas imposés (taux zéro), « sans préjudice de l'application des dispositions de la législation nationale ou de conventions visant à prévenir la fraude ou les abus en Suisse et dans les Etats membres ». Cette réserve trouve son pendant dans l'art. 1 al. 2 de la directive mère-filiale, resp. dans l'art. 5 al. 1 de la directive relative aux intérêts et redevances, qui disposent que ces directives ne font pas obstacle à l'application des dispositions nationales ou des dispositions fondées sur

des conventions, qui sont nécessaires pour prévenir l'évasion fiscale resp. les fraudes ou les abus. Tant en ce qui concerne les directives que l'art. 15 AFisE, il y a lieu d'admettre qu'il ne s'agit pas là de dispositions anti-abus autonomes, mais qu'elles sont uniquement destinées à renvoyer aux règles unilatérales ou bilatérales anti-abus existantes, et à en réserver l'application.

Art. 14 CDI-F, art. 22 CDI-B, art. 23 CDI-I

La réserve portant sur les règles anti-abus bilatérales vise en premier lieu les CDI passées par la Suisse avec différents Etats membres de l'UE, qui contiennent des clauses anti-abus spécifiques. Les CDI passées avec la France, la Belgique et l'Italie contiennent notamment des règles anti-abus détaillées ; elles reprennent en principe les dispositions de l'ACF 1962 (Arrêté du Conseil fédéral instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues en vue d'éviter les doubles impositions) mais vont en partie au-delà (interdiction de transferts, obligation de distribuer, imposition totale au niveau cantonal, prescriptions concernant le financement, etc.). Depuis le 1^{er} juillet 2005, le bénéficiaire suisse qui veut faire valoir le dégrèvement des impôts à la source étrangers perçus sur des dividendes, intérêts ou redevances de licence d'origine française, belge ou italienne dispose de *deux bases légales différentes* : d'une part, les dispositions sur les

impôts à la source relevant des différentes CDI et, d'autre part, l'art. 15 AFisE. S'agissant des rapports réciproques entre les deux bases légales, l'art. 15 al. 3 AFisE stipule que les conventions existantes de double imposition qui, à la date d'adoption de l'AFisE, prévoient un traitement fiscal plus favorable, ne sont pas affectées. De l'avis des représentants autorisés de l'Administration fédérale des contributions (AFC), les sociétés assujetties à l'impôt sont en *droit de choisir* entre les dispositions de la CDI concernée ou l'art. 15 AFisE pour faire valoir le dégrèvement de l'impôt à la source.

Lorsqu'une demande de dégrèvement d'impôt est soumise en application des dispositions d'une CDI, les dispositions anti-abus détaillées contenues dans les CDI avec la France, la Belgique et l'Italie sont en principe entièrement applicables (à relever que les dispositions anti-abus des CDI ne s'appliquent qu'aux bénéficiaires en mains étrangères de dividendes, d'intérêts et de redevances de licence). En principe, les dispositions des CDI priment sur la réglementation de l'ACF 1962 (les allègements prévus par la Circulaire 1999 de l'AFC pour les sociétés actives, cotées en bourses et les sociétés holding pures ne sont notamment pas applicables) ; les prescriptions anti-abus plus étendues de l'ACF 1962 demeurent toutefois réservées et sont applicables à titre complémentaire. C'est la raison pour laquelle les sociétés

en mains suisses doivent respecter l'interdiction de transfert au sens de l'ACF 1962, également dans le cadre des demandes de dégrèvement des impôts à la source selon les CDI avec la France, la Belgique et l'Italie.

Lorsqu'une demande de dégrèvement de l'impôt à la source est soumise en application de l'art. 15 AFisE, il y a lieu tout d'abord de respecter les dispositions de l'ACF 1962 (en relation avec les circulaires 1962 et 1999). Les représentants de l'AFC sont en effet de l'avis (en principe justifié) que l'art. 15 AFisE est une convention de double imposition multilatérale (partielle) qui, selon une interprétation téléologique, est couverte par l'ACF 1962. La question qui se pose est toutefois de savoir si l'objectivation (en particulier au travers des Circulaires 1962 et 1999 de l'AFC) des états de faits constitutifs d'abus contenus dans l'ACF 1962 ne va pas au-delà de la réserve formulée dans l'art. 15 AFisE, à savoir les dispositions visant à prévenir la fraude et les abus. Sur la base de la jurisprudence de la Cour de justice européenne applicable par analogie, il serait à notre avis justifié de modifier l'application de l'ACF 1962 sur l'art. 15 AFisE, de telle sorte qu'il n'y ait abus que si, après examen approfondi d'un cas particulier, une intention d'évasion fiscale est prouvée. La société de capitaux assujettie à l'impôt doit avoir la possibilité d'exposer que la structure choisie est déterminée par des motifs économiques réels.

Lorsqu'un dégrèvement de l'impôt à la source d'origine française, belge ou italienne est sollicité selon l'art. 15 AFisE, la question se pose en outre de savoir si, outre l'application (selon nous restreinte)

de l'ACF 1962 (y.c. les Circulaires 1962 et 1999 de l'AFC), les clauses anti-abus spécifiques mentionnées plus haut dans l'art. 14 CDI-F, l'art. 22 CDI-B et l'art. 23 CDI-I doivent être prises en considération. Les représentants de l'AFC sont évidemment de l'avis que, dans le cadre de l'application de l'art. 15 AFisE, *seul l'ACF 1962 est applicable, et non pas les clauses anti-abus bilatérales*. Cela correspond en fait à notre conception selon laquelle les états de faits constitutifs d'abus généraux (au sens de «limitations of benefits») contreviennent au concept d'abus prévu par les dispositions légales communautaires et par l'art. 15 AFisE. Reste à savoir si les représentants des autorités fiscales françaises, belges et italiennes pourront se rallier à cette conception. Cette problématique pourrait être grandement simplifiée dans la mesure où, dans le cadre de la renégociation de différentes CDI, il semblerait qu'à l'avenir les dispositions anti-abus spécifiques devraient être radiées et remplacées par un renvoi au droit unilatéral.

Art. 11 al. 2 let. b) CDI-F

La CDI avec la France octroie en principe le *taux zéro sur les dividendes* versés dans le sens France-Suisse lorsqu'il s'agit d'un bénéficiaire effectif détenant (directement ou indirectement) une participation d'au moins 10% au capital. Selon l'art. 11 al. 2 let. b ii) de la CDI-F, cette règle n'est toutefois pas applicable lorsque la société bénéficiaire est contrôlée de façon prépondérante par des personnes *ne résidant pas dans un des pays contractants ou dans un Etat membre de l'UE* (et que ni les actions de la société versant les divi-

dendes, ni celles de la société qui les reçoit, ne sont cotées en bourse). Si par exemple une société domiciliée en France verse un dividende à sa maison mère domiciliée en Suisse et que les actions de la maison mère sont détenues par une société américaine, l'impôt à la source prélevé en France sur le dividende est limité au taux de base de 15%. Il s'agit d'une clause dite de «limitation of benefits» qui doit être observée en cas de prétention à un dégrèvement de l'impôt à la source sur la base de la CDI-F.

En revanche, si l'application du taux zéro est demandée sur la base de l'art. 15 AFisE, la réduction indiquée est insignifiante selon la conception défendue ici. Dans l'exemple susmentionné et dans les conditions indiquées, l'impôt à la source français doit être intégralement remboursé (ou ne pas être prélevé à la source). L'art. 11 al. 2 let. b ii) de la CDI-F n'est pas une prescription visant à empêcher la fraude ou les abus (au sens de l'art. 15 AFisE), car il prive certains bénéficiaires effectifs en général du droit de revendiquer la convention, sans se fonder sur l'examen d'éléments subjectifs. Il n'est ainsi pas possible de faire valoir l'art. 11 al. 2 let. b ii) de la CDI-F dans le cadre de l'application de l'art. 15 AFisE.

Ces considérations montrent que *le choix de la base légale la plus favorable* revêt une importance déterminante lorsqu'il s'agit de faire valoir un dégrèvement de l'impôt à la source. Nos spécialistes en matière de droit fiscal international se tiennent volontiers à votre entière disposition pour vous conseiller à cet égard. ■

Nouvelle convention de double imposition avec l'Espagne

Markus F. Huber, Docteur en droit, Partner, Directeur International Tax ; markus-frank.huber@ch.ey.com

Andreas Helbing, Expert fiscal diplômé, Avocat, Senior Manager, Tax ; andreas.helbing@ch.ey.com

Le 1^{er} juillet 2005, l'accord Suisse-CE sur la fiscalité de l'épargne est entré en vigueur. Comme indiqué ci-dessus, l'art. 15 de cet accord prévoit l'application d'un taux zéro pour l'impôt à la source frappant les paiements transfrontaliers de dividendes, intérêts et redevances effectués entre sociétés affiliées. Les dividendes, intérêts et redevances versés à compter du 1^{er} juillet 2005 inclus peuvent donc en principe bénéficier de cet accord. Toutefois, les parties sont convenues que *s'agissant de l'Espagne*, l'art. 15 ne prendra effet qu'à la date d'entrée en vigueur d'un accord bilatéral entre la Suisse et l'Espagne relatif à l'échange d'informations sur demande dans les cas de fraude fiscale ou similaires (cf. art. 18 de l'accord Suisse-CE susmentionné).

La convention de double imposition (CDI) actuellement en vigueur entre l'Espagne et la Suisse, datée du 26 avril 1966, n'a jamais été révisée. Dès lors, elle reflète la situation économique des parties contractantes à l'époque, ce qui se traduit par des taux d'imposition à la source relativement élevés pour les dividendes et les intérêts, ainsi que par l'absence d'une clause d'échange d'informations. Le 29 juin 2006, les représentants espagnols et suisses à Madrid ont signé un protocole en vue d'une révision partielle de la CDI. Ce protocole prévoit l'application d'un taux zéro pour l'impôt à la source sur les paiements intra-groupe transfrontaliers de dividendes et de redevances, ainsi qu'une exonération générale de l'impôt à la source pour les paiements d'intérêts. En outre, une clause relative à l'échange d'informations sera insérée dans la CDI. L'assistance administrative sera accordée en cas de fraude fiscale ou similaire ainsi que pour ce qui concerne les sociétés holding.

Ce protocole de révision doit maintenant être approuvé par les autorités espagnoles et suisses compétentes. La ratification devrait intervenir en 2007. Dès l'entrée en vigueur, les paiements de dividendes et d'intérêts entre entités résidant en Espagne et en Suisse pourront bénéficier des nouvelles dispositions. En conséquence, il sera essentiel de planifier soigneusement ces paiements (notamment en ce qui concerne les dividendes). A noter toutefois qu'apparemment, la disposition prévoyant une exonération totale d'impôt à la source sur les paiements de redevances devrait s'appliquer à compter du 1^{er} juillet 2011, conformément à l'accord que l'Espagne a conclu avec l'UE. ■

Nouvelle législation fiscale américaine : « Tax Increase Prevention and Reconciliation Act of 2005 »

Michael Nadler, Principal, Ernst & Young US Tax Desk; michael.nadler@ch.ey.com

En date du 17 mai 2006, le président des Etats-Unis George W. Bush a ratifié la loi intitulée Tax Increase Prevention and Reconciliation Act (TIPRA). La principale caractéristique de cette loi est de prolonger pour une période de deux ans (jusqu'en 2010) les taux réduits sur les dividendes et les gains en capital pour les particuliers, mais la TIPRA contient également certaines dispositions susceptibles d'avoir un impact sur les structures et les investisseurs internationaux. En ce qui concerne la fiscalité internationale, la TIPRA prévoit les dispositions suivantes :

Exception aux règles de la sous-partie F pour les paiements entre SEC (principe de la transparence)

Il s'agit d'une exception temporaire aux règles prévues par la sous-partie F du Code des impôts américain valable pour certains dividendes, loyers, intérêts et redevances qu'une société étrangère contrôlée (SEC) reçoit d'une société étrangère affiliée contrôlée (SEAC), ce qui constitue une bonne nouvelle pour la plupart des contribuables dans la mesure où elle devrait supprimer l'effet du régime de la sous-partie F sur la plupart des paiements entre SEC. Voici d'abord quelques informations de base pour comprendre la portée de la nouvelle exception aux règles de la sous-partie F.

Selon les règles anti-report actuelles énoncées dans la sous-partie F du Code des impôts américain, les actionnaires américains qui détiennent 10% d'une SEC sont assujettis à l'impôt américain sur une partie des revenus de la SEC, que ces revenus soient distribués ou non aux actionnaires. Les revenus relevant de la sous-partie F comprennent notamment les revenus d'assurance et les revenus étrangers (foreign base company income). Ces der-

niers comprennent notamment les revenus de sociétés de portefeuille personnelles étrangères (foreign personal holding company income, FPHCI) tels que les dividendes, les intérêts et les redevances.

La législation actuelle prévoit un nombre limité d'exceptions dites « du même pays » (same country exception) à la définition du revenu FPHCI pour certains dividendes, intérêts, loyers et redevances versés aux SEC par des sociétés affiliées. Plus précisément, l'exception « du même pays » s'applique aux dividendes et intérêts versés par une société affiliée créée ou organisée selon la législation du même pays étranger dans lequel la SEC réceptrice est créée ou organisée, et qui détient une « part substantielle » de son activité ou de ses actifs commerciaux dans ledit pays. Cette exception s'applique aussi aux loyers et redevances versés par des sociétés affiliées pour l'usage de biens immobiliers situés dans le pays de constitution de la SEC. L'exception « du même pays » ne s'applique toutefois pas aux loyers, redevances et intérêts jusqu'à concurrence du montant des dépenses qui réduit les revenus relevant de la sous-partie F de la SEC débitrice.

La TIPRA modifie les règles définies dans la sous-partie F en ce sens qu'elle établit que les dividendes, intérêts, loyers et redevances versés par une SEAC à une SEC ne constituent pas un revenu FPHCI jusqu'à concurrence de la part « attribuable ou proprement imputable » au revenu qui ne relève pas de la sous-partie F de la SEAC.

Ainsi, en vertu du principe de la transparence, les dividendes versés par une SEAC (qu'elle soit organisée ou non dans le même pays étranger) à une SEC sont considérés uniquement comme revenu FPHCI jusqu'à concurrence de la part attribuable aux revenus et bénéfices relevant

de la sous-partie F de la SEC débitrice ; selon cette même règle, les intérêts, loyers et redevances constituent un revenu FPHCI seulement jusqu'à concurrence de la part des dépenses de la SEC débitrice qui compensent les revenus relevant de la sous-partie F. D'une manière générale, la TIPRA étend l'exception « du même pays » prévue par la législation actuelle aux paiements de dividendes, d'intérêts, de loyers et de redevances entre toutes les SEAC, indépendamment du pays où elles sont organisées et du lieu de situation des biens immobiliers.

La nouvelle loi comprend aussi une disposition qui ordonne au Trésor américain d'émettre « des règlements appropriés pour prévenir tout abus des objectifs » poursuivis par la nouvelle exception. Aucune indication n'est toutefois donnée quant à la définition de ces « abus ».

Ce principe de la transparence s'applique aux années fiscales des SEC débutant après le 31 décembre 2005 et avant le 1^{er} janvier 2009, ainsi qu'aux années fiscales des actionnaires américains qui se terminent en même temps que ou pendant ces années fiscales.

A noter que les contribuables doivent toujours examiner l'incidence des paiements décrits précédemment versés à des SEC par des sociétés non contrôlées (dites « sociétés 10/50 ») puisque ces paiements ne donnent pas droit à l'application de l'exception temporaire.

Extension de l'exception applicable aux revenus de financement actif

La TIPRA élargit pour une période de deux ans l'exception actuelle à la sous-partie F applicable à certains revenus provenant de la gestion active d'une activité bancaire, financière ou similaire aux années fiscales d'une SEC débutant avant

le 1^{er} janvier 2009. La TIPRA élargit également l'exception à la sous-partie F portant sur certains revenus d'assurances aux années fiscales d'une SEC débutant avant le 1^{er} janvier 2009. L'extension de l'exception relative aux revenus de financement actif, à l'instar de l'exception temporaire à la règle (selon le principe de transparence) décrite précédemment, permet aux contribuables de jouir d'une plus grande flexibilité dans la structuration de leurs opérations tout en continuant à reporter l'imposition américaine sur certains revenus des SEC.

Modification des dispositions concernant les déductions abusives

L'art. 163(j) de la loi limite actuellement la déductibilité de certaines dépenses d'intérêts directement encourues par des sociétés redevables d'un impôt aux Etats-Unis en relation avec les dettes d'entités affiliées.

En ce qui concerne les sociétés américaines détenant une participation dans une société de personnes, le texte de loi n'adopte pas explicitement une approche globale pour exiger qu'une société associée prenne en compte sa part proportionnelle des dettes de la société de personnes, du produit des intérêts et des dépenses d'intérêts aux fins de l'art. 163(j). Toutefois, les règles proposées à l'art. 163(j) adopteraient cette approche globale.

La TIPRA codifie les dispositions prévues par les règles proposées et exige, aux fins de l'application de l'art. 163(j), qu'un associé prenne en compte sa part proportionnelle (1) du produit des intérêts versés ou courus à la société de personnes, (2) les dépenses d'intérêts versées ou encourues par la société de personnes et (3) des dettes de la société de personnes qui lui sont imputables en vertu des règles fiscales américaines relatives à l'imputation des dettes d'une société de personnes. La TIPRA élargit aussi le champ d'application de réglementation actuelle du Trésor

américain prévue à l'art. 163(j) pour inclure la promulgation de règlements prévoyant «la redistribution des parts de dettes d'une société de personnes ou des parts distributives du produit des intérêts ou des dépenses d'intérêts de la société de personnes».

Les amendements apportés à l'art. 163(j) s'appliquent aux années fiscales qui commencent le jour de l'entrée en vigueur de la TIPRA ou ultérieurement. La codification de l'approche globale adoptée par les règles proposées à l'art. 163(j) pourrait accroître le non-abattement des dépenses d'intérêts en vertu de l'art. 163(j) en augmentant le ratio d'endettement et les dépenses d'intérêts des sociétés contribuable.

Modifications des règles FIRPTA (investissements étrangers dans des biens immobiliers américains)

Des modifications techniques seront apportées aux règles FIRPTA en ce qui concerne les investissements et les distributions dans des sociétés d'investissement réglementées (regulated investment companies, RIC) et les sociétés de placement immobilier (real estate investment trusts, REIT). Certaines distributions versées par des RIC à des actionnaires étrangers seront considérées comme des revenus FIRPTA ou seront traitées comme des dividendes (similitude avec des règles REIT existantes). Par ailleurs, de nouvelles règles visent à empêcher les personnes étrangères de se soustraire au régime de retenue d'impôt FIRPTA (1) en investissant dans des structures RIC ou REIT tierces, ou (2) en disposant des intérêts versés par une RIC ou une REIT avant que celles-ci n'opèrent une distribution qui serait soumise à la retenue d'impôt FIRPTA et en prenant par la suite une participation identique dans la RIC ou la REIT en l'espace d'une période donnée. Enfin, les nouvelles règles prévoient explicitement que les distributions

opérées par les RIC et les REIT seront soumises à la retenue d'impôt en vertu de l'art. 1445.

Les modifications apportées au régime FIRPTA pourraient avoir une incidence négative, en augmentant l'impôt FIRPTA qui frappe les actionnaires étrangers investissant dans des RIC et des REIT, bien que certains changements pourraient réduire cet impôt dans des cas précis.

Abrogation du principe de non-rétro-activité pour les contrats contraignants sous les régimes FSC et ETI

Il pourrait s'agir là de l'effet le plus négatif de la TIPRA, bien que la portée exacte de l'abrogation n'ait pas encore été déterminée.

Le FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act de l'an 2000 a abrogé le régime des Foreign Sales Corporation (FSC) et instauré le régime Extraterritorial Income (ETI). Par la suite, une loi fiscale, l'American Jobs Creation Act, est venue abroger le régime ETI. Les abrogations de chaque régime étaient applicables aux transactions après des dates spécifiques. Toutefois, des dispositions transitoires mises en vigueur en relation avec l'abrogation des régimes prévoyaient en règle générale que les contribuables pouvaient continuer à se prévaloir des bénéfices des régimes abrogés pour les transactions engagées dans le cours normal des affaires au travers de contrats contraignants conclus entre la société contribuable et les parties non affiliées exécutés avant certaines dates (c'est-à-dire ladite «exception du contrat contraignant» ou binding contract exception).

La TIPRA abroge l'exception du contrat contraignant prévue en relation avec les régimes des FSC et ETI, avec application aux années fiscales qui débutent après la date d'entrée en force de la loi. La loi n'abroge toutefois pas les dispositions transitoires générales prévues en rapport avec chaque régime.

Art. 911 : exclusion des revenus gagnés à l'étranger et des dépenses de logement

En vertu de l'art. 911, les citoyens américains et certains résidents à l'étranger peuvent prétendre à l'exclusion, de leur revenu imposable aux Etats-Unis, de certains revenus gagnés à l'étranger et de certaines dépenses de logement à l'étranger.

La TIPRA apporte plusieurs changements à la méthode utilisée pour calculer les montants exclus, notamment en accélérant l'indexation du renchérissement du montant exclu au titre de revenus gagnés à l'étranger prévue par l'art. 911, en changeant le calcul du montant exclu au titre de dépenses de logement à l'étranger et en limitant ledit montant, ainsi qu'en exigeant que les revenus exclus au titre de revenus gagnés à l'étranger ou de dépenses de logement soient inclus aux fins de détermination des taux d'impôt marginaux applicables aux revenus non exclus, et ce pour les années fiscales après le 31 décembre 2005.

Les changements apportés à l'art. 911 pourraient affecter de manière significative le coût des postes de travail à l'étranger. Il est vraisemblable que ce soient les personnes qui travaillent dans des pays où la fiscalité est faible ou nulle qui soient le plus fortement touchées car les crédits d'impôt étrangers ne pourront probablement pas compenser l'impôt fédéral américain supplémentaire. Les contribuables qui résident dans des pays à forte fiscalité pourraient toutefois aussi voir leurs impôts américains augmenter, étant donné que de nombreuses juridictions prévoient une imposition faible, voire nulle, des allocations ou remboursements des dépenses de logement. De plus, les employeurs qui fournissent une aide au remboursement des impôts à leurs expatriés pourraient être confrontés à une hausse significative des coûts des postes de travail à l'étranger. ■

Allemagne : derniers développements

Heiko Kubaile, Expert fiscal, Senior Manager, Tax; heiko.kubaile@ch.ey.com

La réforme fiscale des entreprises 2008 verra-t-elle le jour ?

La réforme programmée du droit fiscal allemand des entreprises fait de nouveau parler d'elle ces derniers jours. Le comité de la grande coalition s'est mis d'accord le 2 juillet 2006 sur les premiers points clés devant entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2008. En conséquence, l'impôt sur les sociétés doit être réduit de moitié à 12,5%, ce qui entraîne une diminution de la charge fiscale totale des sociétés de capitaux pour l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle à 30%. Les sociétés de personnes ne doivent s'attendre à aucun allègement du fait de la précarité de la situation budgétaire. En outre, dans le cadre de la réforme fiscale des entreprises, l'introduction d'un impôt compensatoire général pour les produits des capitaux (25 ou 30%) est actuellement à l'étude afin de prévenir la fuite des capitaux.

CJCE : prise en compte des pertes subies à l'étranger

Le 21 février 2006, la CJCE a jugé dans l'affaire Ritter-Coulais que l'absence de prise en compte, dans le cadre de ce qu'on appelle la « réserve de progressivité négative », des pertes étrangères d'un bail à loyer ou d'un bail à ferme de deux époux imposables de manière illimitée en Allemagne était contraire au droit communautaire européen. La CJCE y a vu une violation injustifiée du principe de libre circulation des travailleurs (art. 39 CE). En amont du prononcé de l'arrêt, ce procès avait particulièrement attiré l'attention surtout en ce qui concerne la prise en compte générale des pertes étrangères dans le calcul du revenu imposable. La CJCE a toutefois laissé cette question sans réponse, malgré la première question préjudicielle posée par le Bundesfinanzhof allemand et les conclusions de l'avocat

général. L'influence du jugement sur le traitement des pertes étrangères ne peut par conséquent qu'être limitée.

CJCE : autorisation d'un taux d'imposition spécial pour les établissements stables

Jusqu'en l'an 2000, les gains réalisés en Allemagne par les collectivités non imposables de manière illimitée, au nombre desquelles on compte en particulier les établissements stables allemands, étaient soumis à un taux d'imposition de 42%. En revanche, deux taux d'imposition s'appliquaient aux sociétés de capitaux imposables de manière illimitée en Allemagne : entre 56% et 40% pour les bénéfices capitalisés et 33,5% et 30% pour les bénéfices distribués. La société CLT-UFA SA, résidente au Luxembourg, a vu dans ces taux d'imposition différents une discrimination des bénéfices réalisés par les établissements stables et a réclamé pour l'année 1994 une réduction du taux d'imposition applicable aux bénéfices de sa propre succursale allemande de 42% à 30%. Dans sa décision du 23 février 2006¹, la CJCE s'est ralliée à cet avis et a considéré que le niveau du taux d'imposition des établissements stables prévu par la législation allemande constituait une violation de la liberté d'établissement. Les entreprises suisses disposant de structures d'établissements stables en Allemagne devraient vérifier si elles souhaitent bénéficier de ce jugement. ■

¹ C-253/03, IStR 6/2006, 200 f.

Etat des lieux de la « procédure d'imposition partielle des dividendes versés »

Mathias Neuenschwander, Senior, Tax; mathias.neuenschwander@ch.ey.com

La concurrence fiscale internationale, très dynamique, remet de plus en plus en question les avantages que présentait jusqu'ici la place financière suisse. Afin de contre-carrer cette évolution et de renforcer l'attrait de la Suisse dans le monde, le Conseil fédéral s'est donc vu contraint de demander des réformes au niveau fédéral, notamment quant à l'atténuation de la double charge économique. La proposition formulée dans son message prévoyait un dégrèvement d'impôt fédéral direct de 20% en cas de distributions de bénéfices sur des droits de participation détenus à titre privé. Ce dégrèvement devait s'appliquer à tous les dividendes, et donc aussi aux participations disséminées. S'agissant du patrimoine commercial, il a été proposé un dégrèvement de 40% sur les plus-values issues de participations qualifiées. On entend par « participations qualifiées » dans des sociétés et coopératives les actions, bons de participation, parts de capital et parts sociales qui représentent au moins 10% du capital social desdites sociétés et coopératives. En outre, les droits de participation doivent avoir été détenus pendant au moins un an. Le Conseil des Etats, contredisant en cela les propositions du Conseil fédé-

ral, vient de décider que seuls les actionnaires détenant une participation minimum de 10% bénéficieraient d'un dégrèvement. Ce dernier sera de 40% si les droits de participation sont détenus à titre privé, et de 50% s'ils sont détenus à titre commercial.

A l'échelon cantonal également, des projets de réforme sont en cours. Là encore, il s'agit pour chaque canton de renforcer son attrait en Suisse grâce à des allègements fiscaux ciblés. Les cantons AI, GR, LU, NW, OW et SH ont d'ores et déjà adapté leurs lois fiscales en conséquence et prévoient, pour les distributions de bénéfices, un dégrèvement de 50%. Sous réserve des débats parlementaires cantonaux, les cantons AG, AR, BE, SO, GL, SG, SZ, TG, UR et ZG prévoient d'instaurer un dégrèvement au 1^{er} janvier 2007 (dans les cantons de Berne et Soleure, les dispositions légales correspondantes entreront en vigueur au plus tôt au 1^{er} janvier 2008). Ce dégrèvement serait de 50% dans les cantons AG, AR, SO, SG et TG, de 40% dans le canton de Berne, de 20% dans le canton de Glaris, de 60% dans le canton d'Uri, de 75% dans le canton de Schwyz et de 30% dans le canton de Zoug.¹ Il ne serait accor-

dé que sous réserve d'une détention de participation qualifiée, laquelle est définie différemment selon les cantons. Elle varie entre 5% et 20% et, dans certains cas, on prend aussi en compte les valeurs vénales, soit entre CHF 2 et 5 millions selon les cantons.

D'après les informations dont nous disposons, aucun projet de réforme n'est encore en cours dans les cantons suivants : BL, BS, FR, GE, JU, NE, SO, TI, VD, VS et ZH. Ceux-ci attendent pour la plupart que la décision définitive soit prise au niveau fédéral, avant de procéder aux amendements correspondants des droits cantonaux. ■

¹ Les cantons BE, UR et ZG prévoient un dégrèvement d'impôt sur la fortune parallèle au dégrèvement d'impôt sur le revenu. Le canton de Lucerne prévoit un dégrèvement d'impôt sur la fortune de 40%. Le canton de Schaffhouse a d'ores et déjà légiféré en la matière et prévoit un dégrèvement d'impôt sur la fortune de 33%.

Dégrèvement de l'impôt anticipé par la procédure de déclaration

Astrid von Dungern, Avocate, Senior, Tax; astrid.vondungern@ch.ey.com

En principe, le versement de dividendes en espèces est soumis à un impôt anticipé de 35%.

Procédure de déclaration au sein d'un groupe en Suisse

Toutefois, depuis le 1^{er} janvier 2001, dans les cas de paiement de dividendes à l'intérieur d'un groupe suisse de sociétés, cette obligation fiscale peut, sous certaines conditions, être exécutée en déclarant à l'Administration fédérale des contributions (AFC) les dividendes versés en espèces (art. 26a Ordonnance d'exécution de la Loi fédérale sur l'impôt anticipé, OIA)¹. Dans la procédure de déclaration, les opérations de prélèvement et de restitution habituelles dans le cadre de l'impôt anticipé sont remplacées par un dégrèvement à la source. Cela permet d'éviter des transferts de fonds superflus entre les sociétés filiales suisses et leurs sociétés mères suisses.

La première condition est que la société mère suisse à laquelle l'impôt anticipé devrait être transféré ait droit au remboursement de cet impôt d'après la Loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA). Formellement, elle a droit de faire sa demande lorsqu'il s'agit d'une société de capitaux ou d'une coopérative dont le siège statutaire est en Suisse, où elle est assujettie à l'impôt de manière illimitée. En outre, la société mère doit détenir directement – c'est-à-dire sans que son influence soit exercée à travers des sociétés intermédiaires au moins 20% du capital social de la société filiale. Comme

autre condition, il faut encore que le versement de dividendes en espèces ait été décidé dans le cadre d'une *assemblée générale* ordinaire ou extraordinaire.

Le formulaire officiel 106 de *demande de procédure de déclaration* est signé en premier lieu par la société mère (bénéficiaire des dividendes en espèces), qui le transmet ensuite à la société filiale (débitrice desdits dividendes). Après l'avoir rempli, cette dernière envoie le formulaire à l'AFC dans les 30 jours suivant l'échéance des dividendes, avec les autres formulaires qu'il lui incombe de remplir, à savoir le formulaire 103 (SA), 110 (Sàrl) pour les décisions d'assemblées générales ordinaires, ou le formulaire 102 pour les décisions d'assemblées générales extraordinaires, ou le formulaire 7 pour les sociétés coopératives.

Procédure de déclaration pour les dividendes suisses en cas de participation importante de sociétés étrangères

Dans les versements transfrontaliers de dividendes, un dégrèvement à la source n'était possible, jusqu'en 2005, qu'avec l'Allemagne et les Etats-Unis d'Amérique, en vertu des conventions de double imposition conclues avec ces pays

Depuis l'entrée en vigueur de l'Ordonnance² sur le dégrèvement des dividendes payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (Ordonnance sur le dégrèvement relatif aux sociétés étrangères), il est aussi devenu possible, à partir du 1^{er} janvier

2005, de demander le dégrèvement de l'impôt anticipé dans le cadre de la procédure de déclaration pour le versement de dividendes de filiales suisses à leurs sociétés mères de l'Union européenne. La condition est que la convention de double imposition applicable ou un autre traité (comme p. ex. l'accord avec la Communauté européenne relatif à la fiscalité de l'épargne, AFisE³) donne droit à un dégrèvement.

En vertu de l'Ordonnance sur le dégrèvement relatif aux sociétés étrangères, en corrélation avec l'art. 15 AFisE, la société suisse de capitaux qui verse les dividendes doit, avant l'échéance de ceux-ci, demander à l'AFC au moyen du *formulaire 823 C* l'autorisation de recourir à la procédure de déclaration. Il doit être établi dans cette demande que la *bénéficiaire des dividendes* réside dans un Etat membre de l'Union européenne, qu'elle ne bénéficie d'aucune exonération de l'impôt sur les sociétés et qu'elle détient au moins 25% du capital de la société suisse débitrice des dividendes. A la date d'échéance des dividendes cette participation doit avoir duré depuis au moins deux ans. L'autorité fiscale étrangère compétente doit confirmer ces indications dans le formulaire. Si toutes ces conditions sont remplies, le droit à la procédure de déclaration est accordé pour trois ans.

Si la société de capitaux distribue les dividendes avant l'échéance des deux ans de détention exigés, elle doit payer le montant correspondant au taux résiduel de

¹ Vollziehungsverordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV).

² Verordnung über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften

³ bilateral agreement between Switzerland and the EU.

l'impôt anticipé prévu par la CDI applicable (ou au taux plein de 35% si aucune CDI n'est applicable). A l'issue de la durée de détention de deux ans elle pourra demander la restitution de l'impôt anticipé résiduel retenu, au moyen du formulaire 70.

Rapport avec les CDI bilatérales conclues avec la Suisse

Si des *conventions de double imposition* bilatérales ont été conclues après l'entrée en vigueur de l'AFisE, ou si elles prévoient un traitement fiscal du versement des dividendes *plus favorable* que l'AFisE (p. ex. si la participation exigée est inférieure à 25% ou qu'aucune durée minimale de détention n'est exigée), les sociétés de capitaux associées peuvent choisir selon quelles dispositions elles demanderont un dégrèvement de l'impôt à la source. Si elles optent pour l'application de la CDI correspondante, le formulaire à remettre est le *formulaire 823 B*.

Conclusion

Avec l'introduction de la procédure de déclaration, d'abord dans les relations intérieures suisses puis dans les relations transfrontalières, il est dorénavant possible de verser des dividendes sans en déduire (totalement) l'impôt anticipé. La suppression des opérations de perception et de restitution de l'impôt anticipé signifie moins de flux de paiement, donc moins de travail administratif pour les entreprises et l'administration. Avec cette procédure, c'est aussi moins d'argent qui est prélevé aux entreprises. L'attrait de la place économique suisse s'en trouve considérablement renforcé. ■

Amortissements et corrections de valeur : comparaison intercantonale

Marcel Kriesi, lic. en droit HSG, Senior Manager, Tax ; marcel.kriesi@ch.ey.com

Dans la planification fiscale annuelle, l'utilisation des amortissements et des corrections de valeur que prévoit le droit fiscal détermine dans une mesure non négligeable le montant du bénéfice imposable.

Du point de vue fiscal (selon la LIFD et la LHID), les amortissements et les corrections de valeur sont admis dans la mesure où ils sont justifiés par l'usage commercial. Ce sont les différentes administrations fiscales cantonales qui déterminent dans leur pratique, au moyen de forfaits, les amortissements et les corrections de valeur justifiés par l'usage commercial. Cette manifestation de la souveraineté fiscale cantonale entraîne une certaine disparité entre les cantons. Cette disparité peut jouer un rôle dans la planification fiscale et, au bout du compte, dans le choix du lieu d'implantation. Une marge de manœuvre plus grande en matière d'amortissements et de corrections de valeur permet de mieux étaler dans le temps les bénéfices et, par conséquent, la charge fiscale. Cela entraîne normalement certains avantages en termes d'intérêts et de cash-flow.

Le présent exposé compare à titre d'exemples la pratique des cantons de Bâle-Ville, Berne, Genève, Lucerne, Saint-Gall, Vaud, Zoug et Zurich en matière de taux d'amortissement, de ducroire,

d'abattement sur le stock de marchandises, et de provisionnement de garanties.

Amortissements

Au niveau fédéral, les taux d'amortissement sont fixés dans plusieurs notices. A l'exception du canton de Berne, les cantons étudiés s'appuient dans leurs évaluations sur ces notices de l'AFC, en particulier sur la notice « A 1995 – Entreprises commerciales ». Dans le canton de Berne, les pourcentages sont en général plus élevés que les taux fixés au niveau fédéral. Cela favorise la constitution, sanctionnée fiscalement, de réserves latentes.

Dans la plupart des cantons étudiés, un amortissement immédiat – c'est-à-dire l'amortissement d'une grande partie de la valeur d'acquisition l'année même de l'acquisition – est admis jusqu'à un certain pourcentage. Le canton de Zoug en revanche, ne connaît pas de procédure d'amortissement immédiat standardisée. L'administration fiscale de ce canton souligne cependant que des modalités d'amortissement particulières peuvent être accordées sur demande si elles sont appropriées à la situation, à un taux d'amortissement qui peut même, selon les circonstances, s'écarter du taux normal, ce qui permet une certaine flexibilité de traitement dans les situations spéciales. Etant donné que

l'amortissement immédiat présente l'avantage de différer le paiement de l'impôt sur le bénéfice, ce qui entraîne un effet positif en termes d'intérêts, la question des amortissements (immédiats) peut constituer un facteur important de la planification fiscale, et éventuellement dans le choix d'un lieu d'implantation.

En ce qui concerne les amortissements excessifs, la pratique connaît deux méthodes pour les corriger : soit la partie en excès n'est pas reconnue comme amortissement et est imputée au bénéfice, soit un supplément est prélevé sur le montant de l'amortissement excessif, à titre de compensation. La première variante – appliquée par la Confédération et la plupart des cantons – a pour effet d'élever la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, laquelle est à son tour déterminante pour l'appréciation des futurs amortissements. La seconde variante (dite de l'amortissement unique) se base sur le fait que l'amortissement excessif entraîne un report de la dette d'impôt dans le temps, et procure donc un avantage en matière de taux.

Corrections de valeur

Les pratiques cantonales concernant les corrections de valeur forfaitaires relatives aux débiteurs dénotent une grande diversité. La hauteur des corrections admises

peut varier sensiblement. Dans le canton de Zurich, par exemple, les pourcentages admis sont de 10% sur les avoirs suisses et de 20% sur les avoirs à l'étranger. Selon la qualité et la quantité de débiteurs, cela peut constituer une différence substantielle avec d'autres cantons, où les taux ne dépassent le plus souvent pas 5% (avoirs suisses) et 10% (avoirs à l'étranger). Afin d'assurer qu'elles sont justifiées par l'usage commercial, les corrections de valeur individuelles dépassant ces pourcentages doivent toujours faire l'objet d'une autorisation. Elles peuvent parfois, selon les cas, avoir une influence sur la

correction de valeur forfaitaire permise pour les autres débiteurs (cf. p. ex. la pratique du canton de Lucerne).

Dans tous les cantons étudiés, les stocks de marchandises peuvent être portés au bilan jusqu'à un tiers au-dessous de leur coût d'acquisition ou de revient, ou de leur valeur de marché si elle est plus basse.

Provisions pour risque de garantie

En ce qui concerne la question de l'admissibilité et du montant des provisions forfaitaires pour les garanties assumées, la réponse dépend fortement du secteur considéré et doit se limiter souvent à quelques

valeurs empiriques. Les pourcentages avoisinent 1 à 2% du chiffre d'affaires. Dans la plupart des cas, les possibilités de planification fiscale sont plutôt restreintes. ■

¹ Exemples : véhicules 50% (Confédération : 40%) ; outillage, vaisselle et linge 100% (Confédération : 45%) ; mobilier 50% (Confédération : 25%)

² Selon le Luzerner Steuerbuch, la provision du croire forfaitaire atteint, sans preuve particulière, au maximum 10% de l'ensemble des créances. Lorsque le risque de perte pour un débiteur dépasse 50%, l'application combinée d'une correction de valeur individuelle et d'une correction forfaitaire peut se justifier. Dans ce cas, la correction de valeur forfaitaire se limite à 5% des créances correspondantes.

³ Consulter la Circulaire « Amortissements et provisions ».

	Amortissements		Du croire	Stock de marchandises	Provisions pour risque de garantie
	Taux d'amortissement	Amortissement immédiat ?			
Bâle	analogue à l'IFD	oui	Suisse : 5% Etranger : 10%	33,33%	généralement 1-2% du ch. d'affaires, pas de pratique établie, dépend des secteurs
Berne	diffère de l'IFD, cf. Ordonnance sur les amortissements (OAm) généralement plus élevé ¹	oui	Suisse : 5% Etranger : 10% (facture en CHF) ou 15% (facture en devises étrangères)	35,00%	dès période fiscale 2003 : 2% des recettes sujettes à garantie (provisions plus élevées seulement avec preuve du bien-fondé)
Genève	analogue à l'IFD	oui	Suisse : 5% Etranger : 10%	33,33%	admissible si économiquement justifié
Lucerne	analogue à l'IFD	oui	Cas normal : 10% Exceptions : 5% ²	33,33%	existence et niveau : selon valeurs empiriques et si preuve concrète
Saint-Gall	analogue à l'IFD	oui	Généralement 10%	33,33%	1% du ch. d'aff. sur 2 ans ou 2% du ch. d'aff. annuel
Vaud	analogue à l'IFD	oui ³	Suisse : 5% Etranger : 10%	33,33%	admissible si économiquement justifié ; généralement 1% du moyen des deux derniers ch. d'aff. annuels
Zoug	analogue à l'IFD	non	Suisse : 10% Etranger : 15%	33,33%	sur la base de valeurs empiriques
Zurich	analogue à l'IFD	oui	Suisse : 10% Etranger : 20%	33,33%	secteur de la construction : pratique de 2% du ch. d'aff. Autres secteurs : selon nécessité effective de provisionnement

Lacune fiscale chez l'impôt sur les gains immobiliers

Stefan Grob, lic. en droit, Senior Manager, Tax; stefan.grob@ch.ey.com

Grâce à une lacune fiscale dans les cantons de Zurich, Bâle-Ville et Bâle-Campagne, certains gains d'aliénation relevant d'une fortune commerciale peuvent se voir exonérés d'impôt.

En Suisse, la vente de biens immobiliers est généralement bénéficiaire. En conséquence, l'impôt sur les gains immobiliers (ci-après IGI) rapporte près de deux milliards de francs par an aux cantons et aux communes. Au niveau cantonal, il est perçu selon deux systèmes d'imposition différents : le système moniste (de Zurich) et le système dualiste (de Saint-Gall), brièvement exposés ci-après.

Le système moniste : unité du bénéfice immobilier

Le système moniste considère qu'en matière de plus-value immobilière, aucune différence ne doit être faite entre un bien immobilier relevant d'une fortune privée et un bien relevant d'une fortune commerciale. Ainsi, les plus-values immobilières réalisées dans le cadre d'une fortune commerciale ne sont pas prises en compte par l'impôt sur le bénéfice (dans la limite de la plus-value, mais pas en ce qui concerne les amortissements récupérés) et, à l'instar des plus-values réalisées par des biens immobiliers relevant d'une fortune privée, sont soumises à l'IGI. Cet impôt spécial est un impôt réel qui ne repose pas sur la capacité économique des personnes concernées, mais uniquement sur le gain d'aliénation réalisé. Dix cantons appliquent ce système: BE, BL, BS, JU, NW, SZ, TG (en partie), TI, UR et ZH.

Le système dualiste : unité du bénéfice de l'entreprise

Dans le système dualiste, les bénéfices immobiliers résultant de l'aliénation de biens immobiliers issus d'une fortune privée relèvent également de l'impôt sur les

gains immobiliers. A l'inverse, les bénéfices immobiliers résultant de l'aliénation de biens immobiliers issus d'une fortune commerciale sont uniquement soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice (il s'agit ici d'un impôt personnel, dont le seul critère servant au calcul de l'impôt est en fait la capacité économique du contribuable). Il convient toutefois de noter que des règles divergentes s'appliquent aux commerçants d'immeuble et aux personnes morales exonérées d'impôt (assurances sociales, caisses de pension, entreprises d'utilité publique, etc.). Dans la majorité des cantons (AG, AI, AR, FR, GE, GL, GR, LU, NE, OW, SH, SG, SO, VD, VS et ZG) et au niveau de l'impôt direct fédéral (pour les biens immobiliers issus de la fortune commerciale; les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers issus d'une fortune privée sont généralement exonérés d'impôt au niveau fédéral) ce système est appliqué.

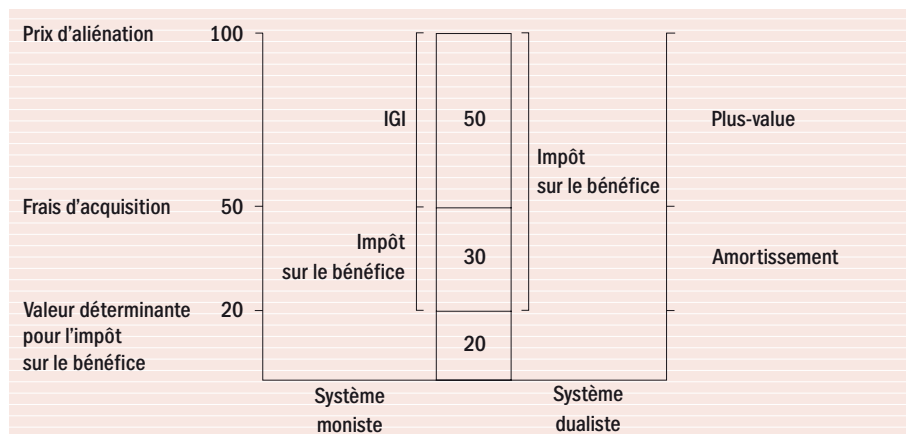
Exemple : la société Villa SA aliène immeuble dans le canton de Zurich pour 100, présentant une valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice (valeur comptable plus réserves latentes déclarées) de 20, et dont les dépenses d'investissement (frais d'acquisition plus impenses augmentant la valeur) s'élève à 50. Dans un canton

moniste, les amortissements admis par le fisc et récupérés (différence entre les frais d'acquisition et la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, qui est plus basse) s'élèvent à 30 et sont soumis à l'impôt sur le bénéfice, et les gains découlant d'une plus-value (différence entre les frais d'acquisition et le prix d'aliénation) se montent à 50 et sont soumis à l'IGI. En revanche, dans un canton dualiste, l'intégralité des gains en capital, soit 80, sont soumis à l'impôt sur le bénéfice.

Lacune fiscale dans le cas d'une durée de possession longue

Dans le cadre de l'impôt sur les gains immobiliers, quelques cantons (en complément à l'allègement en fonction de la durée de possession) tolèrent une lacune fiscale dans le cas d'une durée de possession longue – d'une manière générale supérieure à 20 ans. Cette lacune prend naissance du fait que ce n'est pas les frais d'acquisition effectif qui sont déterminants pour le calcul du gain immobilier, mais une valeur vénale historique comme valeur de remplacement (p. ex. la valeur d'il y a 20 ans), qui est normalement bien supérieure que les frais d'acquisition.

Pour des immeubles de la fortune commerciale, les cantons monistes de Zurich,



Bâle-Ville et Bâle-Campagne ont, dans leur système d'imposition des gains immobiliers, expressément opté pour une lacune fiscale qui peut s'avérer fiscalement avantageuse au niveau des impôts cantonaux par rapport aux cantons dualistes (et aux autres cantons monistes).

Dans le canton de Zurich, par exemple, la différence entre le prix d'aliénation et la valeur vénale d'il y a 20 ans sert de base de calcul pour l'impôt sur les gains immobiliers. Parallèlement, pour le calcul de l'impôt ordinaire sur le bénéfice, seule est prise en compte la différence entre les frais d'acquisition effectif et la valeur comptable (resp. la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice) comme gain en capital contribuable. Ainsi, au niveau cantonal, il est possible de réaliser un gain en capital exonéré d'impôt.

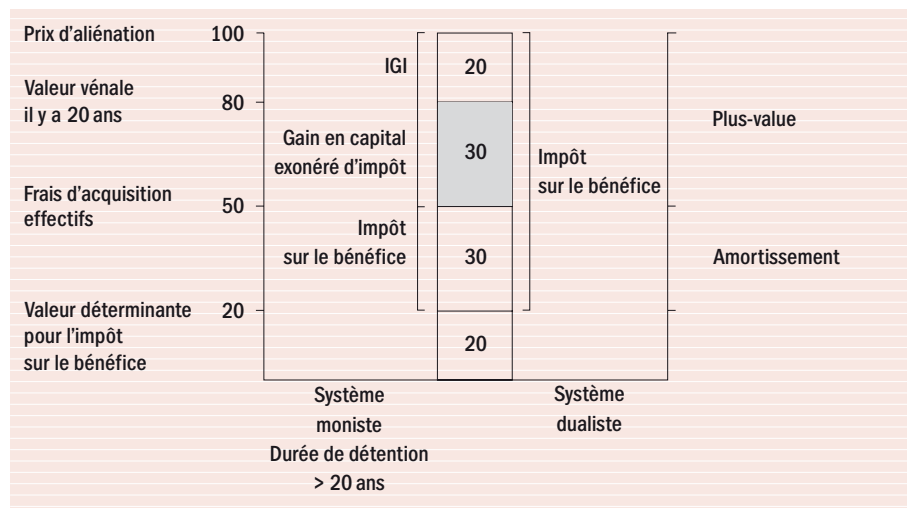
Reprenons l'exemple de la Villa SA et ajoutons-y une durée de possession de 20 ans : la situation est alors différente. Il ressort du graphique ci-dessous que la valeur vénale de l'immeuble il y a 20 ans était

nettement supérieure au frais d'acquisition effectif. En conséquence, la société peut réaliser un gain en capital exonéré d'impôt de 30 (partie grisée). Si l'immeuble était situé dans un canton dualiste, l'ensemble des gains découlant d'une plus-value, soit 50 (plus les amortissements récupérés de 30) seraient soumis à l'impôt sur le bénéfice.

Conclusion

Dans les cantons monistes, comme Zurich, Bâle-Ville et Bâle-Campagne, et dans le cas d'une durée de possession longue (généralement supérieure à 20 ans), il peut tout à fait être rentable de faire valoir une valeur de remplacement historique pour l'impôt sur les gains immobiliers à la place des frais d'acquisition effectifs. Il convient toutefois de tenir compte du fait que l'avantage fiscal, ou la lacune fiscale, ne naît que si la déclaration d'impôt sur le bénéfice a été correctement remplie (cela implique que les frais d'acquisition effectifs soient connus et puissent être justi-

fiés). Dans ce cas, seule la différence entre le produit de l'aliénation et la valeur de remplacement (p. ex. la valeur vénale historique d'il y a 20 ans) sera soumise à l'impôt sur les gains immobiliers, alors que la différence entre le prix d'aliénation et les frais d'acquisition effectifs pourra être déduite du bénéfice imposable lors du calcul de l'impôt sur le bénéfice. En outre, dans le cas d'une durée de possession relativement longue, il est recommandé d'attendre avant de vendre des immeubles jusqu'à ce qu'une valeur de remplacement historique puisse être prise en compte pour le calcul de l'impôt sur les gains immobiliers, ce qui permet alors de bénéficier de la lacune fiscale. Une déclaration correctement remplie et une planification correspondante sont intéressantes! ■



Entrée en vigueur de l'Ordonnance révisée relative à la LTVA au 1^{er} juillet 2006 – vers la fin du formalisme ?

Philippe Chassé, lic. en droit HSG, Expert fiscal diplômé, Senior Manager, Tax; philippe.chasse@ch.ey.com

Une évolution réjouissante de la pratique

Poussé par les pressions politiques et les interventions parlementaires, le Conseil fédéral a mis en vigueur au 1^{er} juillet 2006 d'importantes modifications de l'Ordonnance relative à la Loi sur la TVA (OLTVA). Cette évolution réjouissante doit être saluée comme un premier pas dans la bonne direction, car elle amène une atténuation – voire la suppression – du formalisme qui prédomine en Suisse en matière de TVA. En parallèle, le Conseil fédéral prépare actuellement un projet de révision totale de la Loi sur la TVA.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) a publié le 30 juin 2006 trois communiqués sur la mise en œuvre et la concrétisation de la nouvelle OLTVA. D'importantes questions demeurent toutefois ouvertes.

Formalisme atténué, mais pas aboli

Avec la nouvelle OLTVA, le Conseil fédéral vise à restreindre le formalisme en matière de TVA. En vertu du nouvel art. 45a OLTVA, il est expressément exclu que le seul vice de forme puisse à l'avenir justifier un redressement de TVA. Ainsi, l'AFC ne pourra plus refuser de reconnaître l'effet exonératoire de certaines pièces justificatives au seul motif qu'une indication donnée n'y figure pas. Par rapport à la situation juridique actuelle, cette disposition semble constituer un net progrès.

Il convient toutefois, comme toujours, de bien lire entre les lignes. D'une part, dans les cas d'exportations de biens, l'AFC continuera certainement, en vertu du droit en vigueur, à exiger la présentation d'une pièce timbrée par la douane pour faire valoir l'exonération de TVA. D'autre part, par cette nouvelle disposition, le Conseil fédéral n'entend renoncer aux redressements pour vice de forme que

s'il est établi que le fisc n'a subi aucun préjudice financier.

Questions ouvertes

Aux termes du nouvel art. 45a OLTVA, l'assujetti doit prouver que malgré le vice de forme, la Confédération n'a subi aucun préjudice. La question se pose de savoir si, dans sa pratique administrative, l'AFC imposera des exigences supplémentaires quant aux modalités de cette preuve. Ceci serait certes contraire à l'intention du Conseil fédéral et du Parlement, mais n'est pas à exclure en l'état actuel de nos connaissances. Par ailleurs, la question de l'applicabilité dans le temps des nouvelles dispositions n'est pas entièrement résolue. Dans un communiqué de presse, le Département fédéral des finances a donné à penser qu'elles s'appliqueraient dès le 1^{er} juillet 2006, date de leur entrée en vigueur, y compris aux cas actuellement en suspens. Toutefois, à en croire son communiqué publié le 30 juin 2006, l'AFC semble être d'un autre avis (du moins partiellement). En ce qui concerne les prestations d'air-craft management (régies par les nouvelles dispositions de l'art. 1a OLTVA, voir ci-dessous), il est prévu que les prestations fournies jusqu'au 30 juin 2006 demeurent soumises à l'ancien droit. Au regard des objectifs du Conseil fédéral, cette solution est sujette à caution; en outre, elle pose problème du point de vue du droit administratif. On ignore si cette non-rétroactivité de fait concerne aussi les autres dispositions. Or ceci n'est pas sans importance pour les entreprises et d'autres assujettis qui, par le passé, ont été confrontés à des redressements en raison de vices de forme, et qui ont contesté ces redressements ou saisi les tribunaux. Dans de tels cas, il s'agira maintenant d'examiner de près les mesures à prendre.

Autres nouveautés

Facturation

Le nouvel art. 15a OLTVA prévoit que, désormais, seront aussi acceptées les factures dont les indications effectives concernant le fournisseur et l'acquéreur de la prestation ne remplissent pas entièrement les exigences de forme, à condition que ces indications permettent une identification formelle. Cette nouvelle disposition précise le principe qui découle de l'art. 45a OLTVA susmentionné, selon lequel de simples vices de forme ne peuvent pas entraîner de redressements. Elle aura une grande importance pratique, car elle concerne aussi tous les vices de forme qui étaient jusqu'à présent exclus du domaine d'application du formulaire 1550 (lequel permettait de corriger certains vices de forme).

Selon le communiqué publié par l'AFC le 30 juin 2006, cet assouplissement ne pourra cependant être invoqué que si l'identité du fournisseur et de l'acquéreur de la prestation peut être déterminée sur la base des indications figurant sur la facture elle-même (et non au vu des circonstances!); en outre, la facture doit être comptabilisée chez l'acquéreur et les prestations acquises doivent être destinées à une activité imposable. Au regard des objectifs visés, on peut douter que toutes ces restrictions soient applicables dans les faits.

Selon le communiqué de l'AFC, si la facture est adressée non à l'entreprise concernée, mais à une personne qui en fait partie (monteur, représentant, etc.), elle peut tout de même être acceptée aux fins de la déduction de l'impôt préalable, sous certaines conditions.

L'art. 14 al. 2 OLTVA contient par ailleurs une nouvelle disposition qui assouplit les exigences formelles en matière d'imposition de la marge. Jusqu'à présent,

l'application de l'imposition de la marge était refusée lorsque les factures (ou les contrats, quittances, etc.) faisaient mention de l'impôt. Désormais, l'imposition de la marge est admise s'il apparaît ou si l'assujetti prouve qu'en dépit de ce vice, la Confédération n'a subi aucun préjudice financier.

Prestations d'aircraft management

En vertu du nouvel art. 1a OLTVA et du communiqué y afférent publié le 30 juin 2006, le lieu des prestations se détermine désormais selon le principe du lieu du destinataire. Pour des raisons d'égalité de traitement, ceci vaut aussi pour des prestations correspondantes se rapportant à des navires, des wagons de chemin de fer et des conteneurs.

Prestations dans le domaine social

Selon l'art. 4a OLTVA, certaines prestations relevant du domaine social sont désormais exclues du champ de l'impôt même lorsque la collectivité publique ne les fournit pas directement mais charge un tiers spécialisé de le faire. Sous le régime de l'ancien droit, ces prestations étaient imposables, ce qui

n'était pas sans conséquences en cas d'externalisation (outsourcing).

Conclusions et recommandation

En mettant en vigueur l'OLTVA révisée, le Conseil fédéral a franchi une étape importante, mais on ne saurait pour autant parler d'une abolition du formalisme. Cette nouvelle situation juridique, ainsi que les communiqués publiés, soulèveront de nouvelles questions et donc de nouveaux débats. Aussi est-il instamment recommandé aux entreprises concernées de continuer à veiller au respect des prescriptions de forme résultant de la loi et de la pratique administrative suivie jusqu'à présent. Les allègements entrés en vigueur au 1^{er} juillet 2006 constituent en quelque sorte un filet de sécurité; mais on sera bien avisé de ne pas chercher à en éprouver la solidité.

Aux entreprises qui, s'agissant de redressements de TVA, sont en attente d'une décision définitive que les nouvelles dispositions rendraient caduque, on ne peut que conseiller d'analyser avec soin la marche à suivre. ■

Edition

Tax News

Publication électronique en langue allemande, française et anglaise.

Concept et réalisation

Ernst & Young SA
Tax et Corporate Communications & Marketing
Case postale, 8022 Zurich

Abonnements/changements d'adresse
www.ey.com/ch/newsletter