

## Fiscalité de l'entreprise

Examen écrit du 16 janvier 2015

Cet énoncé comporte **trois pages**.

Vos réponses aux **cinq questions** seront données sur la base du droit fédéral et cantonal en tenant compte du droit applicable à la période visée. Elles devront toutes être justifiées par des bases légales précises.

Seuls les textes de loi, les documents distribués durant le cours, les polycopiés de droit fiscal suisse et les notes de cours personnelles peuvent être consultés pendant l'examen, à l'exclusion de tout autre document.

L'examineur prend en compte non seulement l'exactitude des réponses des étudiant(e)s sur le fond, mais aussi la qualité du raisonnement et de la présentation des résultats atteints.

Daniel Plainview, citoyen suisse domicilié à Genève est l'administrateur et l'actionnaire unique de *Midday Oil SA*, société pratiquant le négoce de pétrole brut dont le siège est à Genève.

Plus précisément, *Midday Oil SA* achète et vend du pétrole pour le compte de ses clients. La plus-value des opérations est reversée à ses clients et la société est rémunérée proportionnellement à celle-ci.

Souhaitant étendre ses activités, Daniel Plainview envisage de procéder à la fusion de sa société par absorption de *Vini Ollam SA*, société genevoise, spécialiste dans la négociation de contrats d'exploitation de champs pétrolifères. Cette société est également détenue entièrement par un actionnaire domicilié en Suisse.

L'opération consisterait exclusivement en l'absorption de *Vini Ollam SA* par *Midday Oil SA*.

Le bilan des sociétés se présente comme suit\* :

\*Les chiffres sont donnés en milliers de francs suisses (CHF)

<i>Midday Oil SA</i>			
-			
<b>BILAN 2014</b>			
Actifs	1600	100	Capital-actions
		400	Prêt bancaire
		300	Autres réserves
		?	Poste à compléter
<b>Total</b>	<b>1600</b>	<b>800</b>	<b>Total</b>

Réserve latente sur les actifs : 300  
Valeur substantielle de la société : 2000

<i>Vini Ollam SA</i>			
-			
<b>BILAN 2014</b>			
Actifs	900	100	Capital-actions
		100	Fonds propres
		100	Autres réserves
		?	Poste à compléter
<b>Total</b>	<b>900</b>	<b>300</b>	<b>Total</b>

Réserve latente sur les actifs : 100  
Valeur substantielle de la société : 1000

Le compte de pertes et profits de *Midday Oil SA* se présente comme suit :

<i>Midday Oil SA</i>			
-			
<b>Compte de pertes et profits à la clôture de l'exercice 2014</b>			
Loyers	20	800	Versements de clients étrangers
Salaires	180	200	Versements de clients suisses
<b>Total</b>	<b>200</b>	<b>1000</b>	<b>Total</b>

En se renseignant sur *Vini Ollam SA*, Daniel Plainview apprend que cette société a collaboré étroitement avec *El Buzon Inc.* en 2014.

*El Buzon Inc.* est une société panaméenne spécialisée – selon *Vini Ollam SA* – dans la négociation de contrats en Asie du Sud-Est pour le compte d'extracteur de pétrole. La société a été créée en janvier 2014, quelques mois avant la conclusion du « plus gros contrat de l'année » qu'elle a négocié avec succès.

*El Buzon Inc.* compte un administrateur, Alejandro Sosa, et une secrétaire. Ces derniers ayant été très occupés par les autres organisations qu'ils gèrent, le fameux contrat a été signé par les représentants de *Vini Ollam SA*.

En outre, la majorité des courriers échangés pendant les négociations a été rédigée en utilisant le papier en-tête de *Vini Ollam SA*, avec l'adresse de cette dernière pour la correspondance avec les parties aux négociations.

Disposant de nombreux employés qualifiés, *Vini Ollam SA* a également « prêté » une partie de son personnel à *El Buzon Inc.* pour étudier les détails techniques du contrat.

Atteint d'une grave *phobia administrativae*, Daniel Plainview vous confie ses intérêts et vous demande :

**Question 1 - 3 pts**

- Quelles sont les conséquences fiscales de l'absorption de *Vini Ollam SA* par *Midday Oil SA* ?

Daniel Plainview vous demande à cet effet de lui indiquer les éléments imposables et le bilan après l'opération.

**Question 2 - 3 pts**

- Quels sont les moyens à disposition de l'administration fiscale suisse pour appréhender « la collaboration » entre *Vini Ollam SA* et *El Buzon Inc.* (citez-en 3).

**Question 3 - 3 pts**

- Les activités de *Midday Oil SA* sont-elles soumises à la TVA :
  - Concernant les versements de clients étrangers ?
  - Concernant les versements de clients suisses ?

Quid si *Midday Oil SA* décide d'importer elle-même un volume de pétrole équivalent à CHF 100'000.- en Suisse avant de réexporter à l'étranger le produit raffiné pour CHF 200'000.- ?

**Question 4 - 2 pts**

- Actuellement imposée au taux ordinaire, comment *Midday Oil SA* pourrait-elle réduire son imposition ?

**Question 5 - 1 pt**

- Cette solution est-elle viable sur le long terme ?

Nom: ██████████

Prénom: ██████████

Professeur / Professeure

Xavier Oberson

Epreuve:

Fiscalité de l'entreprise

Date: 16.01.15

5,75

Q1: Lors d'une fusion par absorption, la société acquiesse va augmenter son capital-actions pour acquérir sa cible. L'augmentation se calcule comme suit :  $X = \frac{\text{CA société reprenante} \times \text{valeur substantielle de la société reprise}}{\text{valeur substantielle de la société reprenante}}$ . Ici,  $100 \times 1000 / 2000 = 50$ . A partir de cette donnée, on peut dresser le bilan post-fusion.

Midday Oil SA	
Actifs	2500*
	150 CA
	400 Prêt bancaire
	300 Autres réserves
	800 Bénéfice annuel
	850 Agio de fusion
	2500

\* DL = 400

A partir de ce bilan, il est possible d'analyser les différentes conséquences fiscales.

LIED : 1. Réalisation des réserves latentes: Lorsque la personne morale reste assujettie en CH (c'est le cas) et que les valeurs comptables restent les mêmes (c'est le cas) dans un cas de fusion par absorption, les réserves latentes ne sont pas imposées (art. 61 I let. c LIED). Au niveau des réserves latentes donc, pas d'impôt.

2. Agio de fusion: les apports des membres de société de capitaux ne sont pas imposés (art. 60 let. a LIED). Or, on a ici un agio de fusion qui ne sera pas imposé. L'agio de fusion correspond bien au bénéfice comptable (900 déductibles d'actifs - 50 de valeur nominale des nouvelles actions).

3. Augmentation de la valeur nominale des actions: selon (art. 20 I let. c LIED), l'augmentation de la valeur nominale d'action est imposée à titre de rendement

de la fortune mobilière. C'est le cas lorsque les nouveaux droits (la valeur nominale) est supérieure à celle des droits de participations de la société reprise. Or, la VN des droits de l'actionnaire de Vini est de 50 et le capital-actions est (était de 100). Pas de rendement de fortune donc.

LIA 1. Transfert de réserves. Selon l'art. 5 F let. a LIA, les réserves et bénéfices de société de capitaux qui passent dans les réserves d'une autre société de capitaux reprise selon l'art. 6 LFD sont exonérés de l'impôt anticipé. Or, les réserves et bénéfices de Vini Ollam SA sont passés chez Midday Oil SA (comparer agio de fusion de 850 et les réserves et bénéfices de Vini de 800). L'impôt anticipé n'est donc pas dû.

LT : 1. Timbre d'émission. Selon l'art. 6 I abis LT, le timbre d'émission n'est pas dû lorsque les droits de participation <sup>sont</sup> créés conformément à des fusions de SA. Toutefois, une augmentation du CA de la société reprise supérieure au CA de la société reprise peut mener à une imposition si les critères du droit étudé sont remplis. L'agio de fusion est exonéré. Or, nous sommes dans un cas de fusion entre SA et l'augmentation du CA (50) ne dépasse l'ancien CA de la société reprise (100). Donc, le droit de timbre n'est pas dû.

Q2. L'AFC dispose notamment de (1) l'administration effective.  
En effet, les personnes morales sont assujetties à l'impôt sur le bénéficiaire via leur administration effective\*, soit le lieu du day-to-day business, celui qui sert à accomplir le but social de la société. D'autres critères existent aussi, comme le lieu de résidence de l'administrateur ou le lieu des opérations administratives, mais

\* (LFD 50/LIPM2)

sont secondaires. Or, El Buzon Inc est spécialisée dans la négociation de contrats pétroliers. Toutefois, le contrat de l'année a été négocié par un représentant de Vini SA et les détails techniques ont été gérés par cette dernière société. On peut donc considérer que le véritable centre des affaires est à Genève, ce qui a pour conséquence d'assujettir de façon illimitée El Buzon Inc en Suisse (art. 52 I LEP). <sup>14 LHM</sup> 2. Évasion fiscale: En cas de structure insolite visant à et réussissant à économiser des impôts (évasion fiscale), il est possible de remplacer la forme juridique choisie par celle qu'il aurait usuel d'utiliser. Or, il est vraisemblable qu'une société de trading paraguayenne, proche d'une société de trading suisse, créée juste avant le contrat de l'année et d'ailleurs visiblement gérée depuis la Suisse remplit les conditions de l'évasion fiscale. Donc, l'AFC pourra considérer qu'El Buzon Inc est en vérité une SA suisse, assujettie à Genève.

transparence  
4/5

3. Théorie de la consolidation fiscale: Dans un arrêt du 30 janvier 2006, le TF a considéré qu'il était possible de consolider les bilans d'une société offshore remplissant les critères de l'évasion fiscale avec une société suisse dont elle serait très proche. Or, outre les critères de proximité déjà cités entre El Buzon et Vini SA, on peut ajouter le prêt de personnel de Vini SA à El Buzon ainsi que l'emploi du papier en-tête et de l'adresse de Midday Oil SA à la place de celui de El Buzon Inc. Donc, on peut imaginer une consolidation fiscale.

Q3. Pour une imposition TVA, il faut une prestation (16 F LTVA) (ici une prestation de service dans le cadre d'un contrat de commission, au sens de LTVA 3 let. e) localisée en Suisse (ici, le service est au lieu du destinataire, à savoir selon LTVA 6 II let. a. Cela marche pour les versements de clients suisses, mais non aux clients étrangers, soumis au "taux 0%"), non exonérée improprement.

dit (pas le cas ici car le pétrole n'entre pas dans l'exception de TVA 21 IF ch. 19) et non exonérées proprement dit (à mon avis, l'art. 23 IF ch. 9 TVA ne s'applique pas) et réalisée par un assujéti (selon TVA 10 F, ce qui est strictement le cas pour Midday Oil). En résumé, les services aux clients suisses sont soumis à la TVA mais pas ceux aux clients étrangers (principe de destination). En nom propre: Dans ce cas, nous sommes en présence d'une livraison de bien et non d'un service (TVA 3 let. b+d ch. 1) avec une importation de biens (art. 52 F let. a TVA) et une exportation non soumise à l'impôt vu la destination étrangère. La déduction de l'impôt préalable est possible, aussi bien pour l'impôt sur importation (art. 28 F let. c) comme ici <sup>(en nom propre)</sup> que sur l'impôt grevant opérations en Suisse comme avant (art. 28 F let. a LFD), soit pour les clients suisses. Lorsque appliqué, taux de 8% (TVA 25 F).

Q4

1. Statut de société auxiliaire: Selon l'art. 23 I LIPM, les sociétés de capitaux dont l'essentiel de l'activité commerciale est exercée à l'étranger et qui n'exerce en Suisse qu'une activité subsidiaire paie l'impôt sur le bénéfice avec des exonérations (let. a) et subit avec une réduction partielle pour les recettes de source étrangère (let. c) en fonction de l'activité administrative/commerciale en Suisse. Ce statut favorable aux sociétés de trading, dont les activités sont tournées vers l'étranger, est une éventualité pour Midday Oil SA. (Vu le PP, 80% des profits de M. SA seraient exonérés, taux toléré par le fisc).

Q5: 1. Réforme de l'entreprise III: les statuts cantonaux de sociétés auxiliaires vont être supprimés par la réforme en cours, ce qui signifie que la solution n'est pas viable sur le long-terme.