

INTRODUCTION

Il y a une 1^{ère} variante où l'on subit l'impôt, la TVA.

2^{ème} variante de laisser l'argent dans une banque par ex c'est l'impôt sur la fortune et chaque année on paye 1% sur l'impôt. Un bon système fiscal doit essayer de frapper de manière équitable l'entier système de comportements.

Le taux d'impôts à Genève est de 54 %.

Donation d'un résident CH à un FR on peut imaginer un cas de 40% à la sortie et à la rentrée.

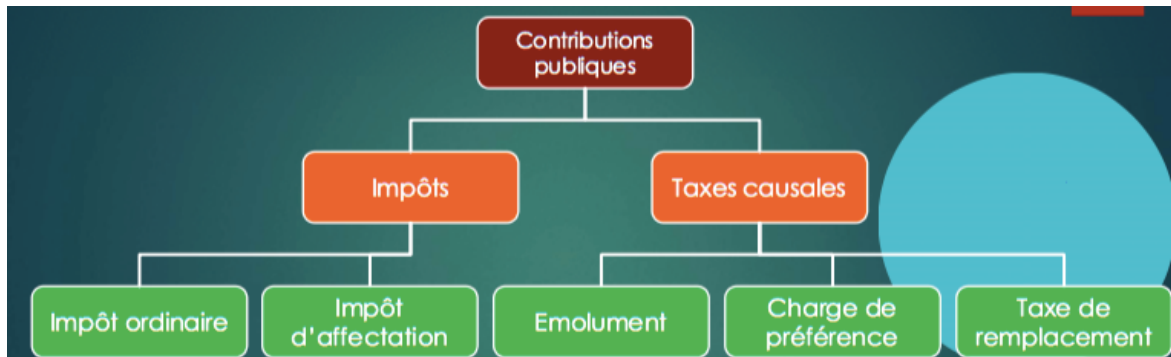
Dernière variante c'est le décès donc l'impôt sur les successions et sur les donations. Et il y a aussi certains types de consommation particulière qui ne tombent pas sous le coup de la TVA.

Chaque Etat a sa propre vision sur les impôts. Ce qui est fascinant aujourd'hui c'est qu'il se passe des choses qui dépassent tout ce qu'on peut prévoir c'est un exemple càd l'histoire d'Apple en Irlande on a une véritable révolution du système fiscal. On découvre dans leurs cas que la société a mis en place un système invraisemblable. Ce qui va vraiment déterminer c'est le domicile, donc le pays où l'on réside.

- Premier cas : on a des gens domiciliés nul part, càd le nirvana fiscal. On est sur un bateau on change tout le temps, ça marche un moment mais dès qu'on essaie d'être beaucoup à un endroit on va imposer donc ça ne durera pas longtemps.
- Cas Apple : on a pas encore le détail mais on découvre l'existence d'une société irlandaise qui n'a un siège nul part. On avait des sociétés au Panama par ex donc on a choisi à très faible fiscalité. Mais ce qu'on ignorait c'est qu'on pouvait mettre sa société à un endroit rattaché à nul part et là on part à des milliards de bénéfices attribués à une société qui n'a pas de bureau de personnel et donc les revenus attribués à cette société on appelle ça stateless income (sans Etat). On dit donc maintenant qu'on aurait du taxer ces bénéfices et la facture globale c'est le système normal irlandais donc on parle de 20 Milliards d'euros.

I. LE SYSTEME FISCAL SUISSE - Introduction

Les contributions publiques



Le critère de distinction entre I et TC est celui de la contreprestation.

→ Une taxe causale repose sur une cause c'ad une contre prestation de l'Etat ou un avantage étatique attribué au contribuable.

→ A l'inverse l'impôt est perçu de manière inconditionnelle on a pas de contrepartie à exiger de l'Etat.

A. **Impôts** : AUCUN lien entre la prestation de l'ETAT et le CONTRIBUABLE

- **impôt ordinaire** :
- **impôt d'affectation** : dont les recettes sont obligatoirement affectés à une tâche précise comme les impôts sur le tabac (qui sert à financer l'AVS ou les caisses maladie et c'est le législateur qui va fixer cela mais il n'est pas libre de faire ce qu'il veut avec les recettes).

B. **Taxes causales** : LIEN

- **émolument** : prix d'un service de l'Etat (ex : renouveler le passeport, on paie une taxe en l'échange d'une prestation)
- **charge de préférence** : le cas plus difficile de visualiser ; c'est la rémunération qu'on va payer en échange d'un avantage mais cet avantage profite plus à nous qu'au reste. Et on ne peut pas contester la constitutionnalité de cette taxe (ex : la route boueuse)
- **taxe de remplacement** : c'est le prix d'une dispense d'un service étatique obligatoire (ex : la taxe militaire lorsqu'on nous dispense d'un service)

TET : taxe encouragement tourisme. L'argent provenant de cette taxe va financer l'association de tourisme. Donc d'un côté on a des entreprises dans une zone plus propice au tourisme et donc on va leur imposer une taxe. Ils vont donc bénéficier d'un avantage d'encouragement de tourisme.

La distinction fonction encore aujourd'hui mais elle repose sur un seul critère de voir s'il y a un lien entre les deux. On a le but d'orienter le comportement des gens.

La doctrine peut a peu a développé et ajouté un critère supplémentaire càd l'objectif visé par le législateur soit : fiscal soit incitatif (on cherche à orienter le comportement des gens).

BUT FISCAL :

- **IMPOT :** sont perçus sans aucune prestation de l'Etat
- **TAXE CAUSALE :**

BUT INCITATIF :

- **IMPOTS :** sont perçus sans aucune prestation de l'Etat
- **TAXE CAUSALE :**

TAXE DE TOURISME : c'est une taxe prélevée car vous êtes par ex venu vivre dans l'hôtel. On pourrait envisager de les augmenter pour éviter que les touristes viennent. Mais d'un coté c'est pas justifié de freiner la consommation avec les taxes peut être ce sont des autres mesures. Le TF appelle ca les impôts mixtes donc c'est entre les deux (impôt et taxe causale).

Surtaxe HLM se situe entre un impôt à but fiscal et incitatif.

	BUT FISCAL	BUT INCITATIF
IMPÔT	<ul style="list-style-type: none"> • Impôt sur le revenu et la fortune • TVA • Droits de timbre 	<ul style="list-style-type: none"> • Taxe sur les COV • Taxe sur les HEL
Surtaxe HLM		
Taxe de tourisme		
TAXE CAUSALE	<ul style="list-style-type: none"> • Taxe de remplacement • Taxe de raccordement aux réseaux des eaux usées • Emoluments administratifs 	<ul style="list-style-type: none"> • Taxe sur les émissions polluantes des aéronefs • Taxe sur les sacs poubelles

Niveau de perception des contributions publiques

A. La confédération elle doit avoir sa base dans la Cst fédérale pour prélever des impôts

- **Impôts directs**

- Impôt fédéral direct (128 Cst) => MAIS on a pas de compétence exclusif fédéral (souvent partagés entre confédération, canton, communes)
- Impôt anticipé (132 II Cst) => prélevé sur les rendements immobiliers càd comme les intérêts sur les comptes bancaires ; il est prélevé par celui qui paye le revenu en question (ex : la banque va nous verser un intérêt déjà prélevé d'impôt anticipé vu qu'elle est de base la débitrice de l'impôt anticipé)

- **Impôts indirects**

- Taxe sur la valeur ajoutée (130 Cst) => impôt sur la consommation
- Impôts de consommation spéciaux (tabacs, bière alcool, automobile, pétrole, huile minérales, carburants 131 Cst)
- Droits de timbre (132 I Cst) => y en a 3 de droits de timbre fédéraux : 1) d'émission, 2) de négociation càd prélevé sur des transactions, 3) sur les primes d'assurance ;
- Droits de douane (133 Cst) : impôts prélevés sur l'importation de certains biens ; souvent ils sont traités avec la TVA
- Redevances sur la circulation des poids lourds (85 Cst) et pour l'utilisation des routes nationales (86 II Cst) :
- Impôt sur les jeux de hasard et les loteries (106 Cst) : pas traité dans le cas de ce cours

- **Taxe causale** (taxe en lien avec une prestation de l'Etat ou une absence de prestation du contribuable ; elle remplace une obligation de servir)

- Taxe militaire (59 III Cst)

B. Les cantons

Prévalent pour tous les impôts dont la confédération n'est pas compétente. Donc parce que la Cst ne prévoit pas une compétence pour la Cantons. C'est que lorsque la constitution est silencieuse.

- Impôt sur le revenu et sur la fortune des PP : cette division des compétences ; quand GE prévoit un impôt sur le revenu elle n'aura pas une liberté mais devra le faire dans le cadre de la LHEID ;
- Impôt sur le bénéfice et sur le capital des PM :
- Droits des successions et de donation :
- Droits de mutation et d'enregistrement : ça touche l'immobilier, et c'est un impôt prélevé et du par celui qui achète ; car celui qui vend a un autre impôt ;
- Impôt sur les gains immobiliers : pour les acheteurs
- Impôt sur les véhicules automobiles :
- Impôts spéciaux :

II. L'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques

ASUJETTISSEMENT

	Revenus	Fortune (pas d'imposition sur le plan fédéral)
Assujettissement illimité	art. 3 al. 1 et 6 al. 1 LIFD art. 2 al. 1 et 5 al. 1 LIPP	art. 2 al. 1 et 5 al. 1 LIPP
Assujettissement limité	art. 4 al. 1 et 6 al. 2 LIFD art. 3 al. 1 et 2 et 5 al. 2 LIPP	art. 3 al. 1 et 2 et 5 al. 2 LIPP

En général il y aura 2 niveaux céd confédération et cantons (communes c'est plus rare).

A. Assujettissement Illimité (art. 3 LIFD) (pour faire simple c'est un assujettissement sur tout)

L'assujettissement illimité ne peut se fonder que sur un lien étroit entre le contribuable et la collectivité concernée. Pour les PP, cela se fait par le domicile ou par le séjour en Suisse, respectivement dans le canton.

Le contribuable qui quitte la Suisse reste assujetti illimité tant qu'il ne peut pas démontrer avoir acquis un nouveau domicile. Le contribuable doit donc pouvoir prouver à l'administration fiscale la réalité d'un nouveau domicile (le déplacement du centre de ses intérêts vitaux en au autre lieu).

Conditions :

- **Domicile en Suisse (dans le canton) art. 3 II LIFD :** séjour avec l'intention de s'y établir durablement ; il y a un élément objectif (le séjour) et subjectif (l'intention) ; la notion s'apprécie en fonction des centres d'intérêts, famille, liens économiques avec un territoire etc...

OU

- **Séjour en Suisse (dans le canton) :** résidence ininterrompue pendant 30 jours avec activité lucrative ou pendant 90 jours sans activité lucrative ; son centre de vie est à l'étranger ;

Conséquences : L'assujettissement illimité soumet à l'impôt l'ensemble des revenus et, en droit cantonal, de la fortune du contribuable. Cela se fait indépendamment de la source des revenus ou du lieu de la situation de la fortune.

Exception : L'assujettissement illimité ne s'étend pas aux entreprises, établissements stables et immeubles situés à l'étranger (art. 6 al. 1 LIFD).

C'est donc l'assujettissement au revenu mondial, sauf :

- Entreprises ce sont des sociétés de personnes et non les PM (même logique que les immeubles à l'étranger)
- établissements stables (notion floue)
- immeubles à l'étranger (le contribuable déclare l'ensemble de ses revenus sur les quels il sera imposé par contre les revenus immobiliers à l'étranger des loyers qu'il reçoit de sa location de l'immeuble en FR par ex ne sera pas imposé en Suisse MAIS ils doivent déclarer l'immeuble)

Les principes découlant des CDI sont réservés.

B. Assujettissement Limité (QUE sur le revenu du travail pour ce qu'il est limité)

Ce type d'assujettissement repose non sur l'existence d'un rattachement personnel, mais sur un lieu économique entre le contribuable et la collectivité perceptrice.

Il est limité, en ce sens que la collectivité concernée ne peut imposer que les éléments de revenu ou de fortune qui ont leur source dans ce facteur de rattachement.

Conditions :

Il faut distinguer 2 types d'assujettissement limités :

1. Personne ni domiciliées ni en séjour dans le canton (l'assujettissement limité dans les rapports internationaux et intercantonaux)

Ces cas d'assujettissement concernent les PP qui, selon le droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton.

L'entreprise ou l'établissement stable → par exemple entreprise qui est sur Genève mais basé sur Vaud, donc on sera imposé sur le canton de Vaud. Mais l'entreprise ne sera pas taxée sur le canton de Vaud.

Les PP exploitant une entreprise en Suisse ou celles qui exploitent un établissement stable sont imposables sur les revenus y afférents et, en droit cantonal, pour la fortune investie dans l'entreprise, ou l'établissement stable.

→ Par **entreprise** on entend, en principe, l'entité organisée de façon identifiable pour les tiers comme agent économique autonome offrant ses prestations de façon systématique en vue de la recherche d'un profit.

→ **L'établissement stable** est toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité d'une entreprise ou d'une personne exerçant une activité libérale.

L'immeuble →

La propriété ou l'usufruit d'immeubles sis en Suisse provoque l'assujettissement aux impôts sur le revenu procuré par l'immeuble, respectivement en droit cantonal, sur la fortune représentée par celui-ci.

Sont également concernées, les personnes titulaires de droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels portant sur des immeubles en Suisse.

2. Personne ni domiciliées ni en séjour en Suisse (l'assujettissement limité dans les rapports internationaux uniquement)

Ces cas visent l'assujettissement des personnes qui ne sont ni domiciliées ni en séjours en Suisse.

L'exercice d'une activité lucrative en Suisse sans qu'il n'y ait pour autant séjour (art. 5 al. 1 let. a LIFD) => cas typique d'une personne frontalière par exemple, donc on a une personne qui réside ailleurs mais viens travailler sur Genève. Le fait de travailler sur Genève c'est d'avoir un rattachement économique sur le territoire Suisse.

Les moins importants et qu'on ne va pas forcements les traiter :

- Les rémunérations en tant qu'administrateur ou membre de la direction d'une entreprise dans le canton
- Les titulaires de créances garanties par un gage immobilier
- Les rémunérations obtenues en tant que membre de l'administration ou de la direction d'une personne morale ayant son siège ou un établissement stable en Suisse (art. 5 al. 1 let. a et b LIFD).
- Les rémunérations découlant d'une activité dans le trafic international auprès d'un employeur ayant un siège ou un établissement stable en Suisse (art. 5 al. 1 let. f LIFD).

Conséquences :

Limité au rattachement économique donc aux salaire, aux taux selon le revenu mondial.

Limité à l'immeuble ou au salaire en Suisse.

Dans les rapports internationaux ex : impôt à la source.

C. Assujettissement au plan fédéral (art. 3 à 6 LIFD)

Il faut faire ca d'abord au niveau de l'assujettissement illimité.

Niveau fédéral on a un assujettissement illimité car domicilié à Genève.

Exceptions :

- On a en France une résidence secondaire, l'immeuble ne sera pas imposable en Suisse, il fait partie des exceptions mais faudra le déclarer pour calculer le taux.
La France va évidemment imposer cet immeuble (dr fr).
- On a une entreprise (donc une entreprise de personnes et non PM) en Espagne, en Suisse il ne sera pas imposé sur l'entreprise en Espagne
- On a une société anonyme (donc PM) imposé en Allemagne, et à Genève le contribuable a des actions de sociétés, donc pas d'exceptions applicables donc les actions ce sont des biens immobiliers alors il devra déclarer la valeur en suisse et également si elle reçoit des dividendes (assujettissement illimité) => donc on a une double imposition économique et non juridique CAR c'est un contribuable différent

D. Déplacement à l'étranger

Il faut avoir soit le domicile soit le séjour pour un assujettissement illimité. Mais la notion de domicile ne dépend pas du contribuable, donc faut se demander s'il a pas un appartement à Monaco juste pour payer moins d'impôts ou c'est car son centre d'intérêts est en Suisse.

Mais partons de l'idée que le contribuable a bel est bien sa résidence à Monaco et donc il n'est pas résident genevois.

Il faut encore voir si cette personne n'a pas un séjour à Genève, et donc partons de l'idée qu'il n'y a aucun problème.

Donc se pose la question d'assujettissement limité, donc évidemment le cas de l'immeuble HORS j'ai une maison aussi à Genève. Donc j'aurais un impôt sur la valeur et revenu de cette maison.

Les actions de la société Allemande ce n'est pas du tout imposé en Suisse.

E. Plan cantonal (LIPP)

LE CALCUL DE L'IMPOT

ETAPE 1 : CALCUL DE L'IMPOT DE BASE NET

GE avait un taux d'imposition dans la loi, il y avait une formule mathématique dans la loi.

TABLEAU POUR LE CALCUL :

- Impôt de base sur le revenu net
- + Centimes additionnels cantonaux (47,5 % de a.)
- - 12 % du total a. + b.
- + Centime d'aide à domicile (1 % de a.)
- + Centimes additionnels communaux (varient en fonction des communes)

IMPÔT TOTAL

ETAPE 2 : CALCUL DE L'IMPOT

Le système postnumerando

I. Généralités

Applicable dès le 1^{er} janvier 2011 pour l'imposition du revenu et de la fortune des personnes physiques (IFD/ICC) par tous les cantons suisses (sauf Vaud, Valais et Tessin qui ont gardé le système praenumerando bisannuel jusqu'en 2003).

En postnumerando, l'impôt sur le revenu se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale et l'impôt sur la fortune d'après l'état de la fortune à la fin de la période (41 LIFD; art. 62 al.1 LIPP et art. 64 al.1 LIPP) => année civile = période fiscale de 12 mois

Avantages :

- Plus de taxation intermédiaire
- Respect du principe de la capacité contributive
- Plus de lacune fiscale

II. Assujettissement durant une partie de la période (nouvel assujettissement ou départ)

L'impôt est prélevé sur les revenus obtenus durant cette période (art. 40 al. 3 LIFD; art. 15 al. 3 LHID; art. 62 al. 3 LIPP).

Pour les revenus périodiques, le taux se détermine compte tenu d'un revenu calculé sur douze mois (annualisation).

Les revenus non périodiques sont soumis à un impôt annuel entier, mais ne sont pas convertis en revenus annuels pour le calcul du taux.

Les déductions générales sont traitées comme les revenus (art. 62 al. 4 LIPP). Toutefois, les déductions fixées forfaitairement et les déductions sociales, ne sont prises en considération que proportionnellement à la durée de l'assujettissement (prorata temporis). Pour le calcul du taux, les déductions forfaitaires et les déductions sociales sont prises en compte entièrement.

Cas pratiques récapitulatifs

→ Faits

- Le 1^{er} mars 2013, Frank emménage à Genève.
- Le 1^{er} juillet 2013, il débute son activité lucrative dépendante. Son salaire pour les 6 mois s'élève à CHF 50'000.
- Le 1^{er} novembre 2013, il perçoit un dividende de CHF 1'000.
- Pendant cette période, ses frais d'acquisition du revenu s'élèvent à CHF 1'000.

→ Question juridique

- Quel revenu net Frank réalise-t-il en 2013, sous l'angle de l'IFD?

On constate que le salaire est périodique donc on prend 100'000 CHF (on ne va pas lui imposer sur un salaire de 100'000 mais de 50'000 CHF mais on va annualiser ce salaire).

Le salaire est les frais on va annualiser les déductions sur 12 mois.

□ Solution

- | | |
|--|------------|
| • Le revenu imposable s'élève à | CHF 50'000 |
| • Le détail: | |
| • Salaire (6 mois) | 50'000 |
| • Dividendes | 1'000 |
| • Frais | 1'000 (-) |
| • Pour le calcul du taux (annualisation) | CHF 97'000 |
| • Salaire sur 12 mois (50'000 x 2) | 100'000 |
| • Dividende | 1'000 |
| • Frais (1'000 x 2) | 2'000 (-) |

III. L'impôt sur le revenu

LE REVENU ET SES COMPOSANTES

Conditions :

- Assujettissement (qui est frappé)
- Objet (Quel revenu/Quelle fortune)
- Déductions – Quelles déductions seront admissibles ?
- Détermination du revenu net/de la fortune nette
- Calcul de l'impôt (Imposition dans le temps/taux de l'impôt)

→ OBJET :

Revenu : bases légales qui vont donner la base d'imposition

Fédéral : Art.1 let. a et 16ss LIFD VS Cantonal : Art.1 LIPP et 17ss LIPP

On est dans un système posnumerando qui consiste en ce que lorsqu'on est imposé sur notre revenu en réalité son impôt 2016 va être déterminé sur la base des revenus 2016, c'est simple, l'impôt 2016 se base sur le revenu 2016 et la déclaration fiscale on la fait en 2017

Fortune : Art.1 LIPP et 46ss LIPP

→ LE REVENU :

Notion générale: (art. 16 al. 1 LIFD; art. 17 LIPP)

Il y a la notion du revenu global (ca englobe un peu près tout), et cette théorie c'est celle de l'accroissement du patrimoine.

Tout ce qui vient en plus, tout ce qui est nouveau rentre dans l'impôt sur le revenu sur la base de la théorie de l'accroissement du patrimoine

Liste exemplative: (art.17-23 LIFD; art. 18-26 LIPP)

Avec la définition générale (art. 16 LIFD) ca permet d'avoir une approche globale, et la liste qui suit est une liste exemplative donc il y a d'autres revenus en plus.

1. Revenu de l'activité dépendante (art. 17ss LIFD et art. 18ss LIPP)
2. Revenu de l'activité indépendante (art.18ss LIFD et art. 19ss LIPP)
3. Revenu de la fortune mobilière (art. 20s LIFD et art. 22s LIPP)
4. Revenu de la fortune immobilière (art. 21 LIFD et art. 24 LIPP)
5. Revenu de la prévoyance (y compris entretien viager) (art. 22 LIFD et art. 25 LIPP)
6. Autres revenus (revenus de remplacement, pensions alimentaires, gains de loterie) (art. 23 LIFD et art. 26 LIPP)

Liste exhaustive d'exonérations: (art.16 al. 3, 24 LIFD; 27 LIPP)

→Notamment les gains en capital de la fortune privée (exception: 80ss LCP), succession, donation, tort moral.

- Les donations vont être un cas d'exceptions, pour la raison que cet impôt est prélevé aux niveaux des cantons et permet de ne pas avoir 2 impôts qui se cumulent.
- En ce qui concerne le gain en capital, on touche un cas particulier d'exception à la théorie d'accroissement du patrimoine.
- Autre exemple c'est le tort moral qui est non-imposable. Ce qui est intéressant c'est en droit de travail, et si l'employé conteste quoi que ce soit (licenciement abusif), il va donc commencer une procédure et il y aura souvent un accord entre les parties et la partie de tort moral on sera exonéré.

1) Revenu de l'activité dépendante (art. 17ss LIFD et art. 18ss LIPP)

On va avoir un lien de subordination.

L'activité dépendante, le revenu est soumis à l'impôt sur le revenu et on a le salaire, les bonus, toute forme d'avantage dans le cadre du travail (remise d'action).

Ces revenus concernent toutes les rémunérations accordées dans le cadre d'un rapport de travail, de longue ou de courte durée.

Selon le TF, exerce une activité dépendante « celui qui s'engage pour une durée déterminée ou indéterminée à fournir des prestations contre rémunération en se soumettant aux instructions de son employeur ».

La première question à se poser pour voir s'il l'on est bien dans le cadre de l'art. 17 LIFD est de vérifier qu'il y a bien un lien de causalité entre le travail et le revenu en question.

L'art. 17 al. 1 LIFD donne une liste d'exemple de revenus accessoires découlant d'une activité dépendante.

On retrouve ainsi dans cette définition très large de revenu de l'activité dépendante notamment :

- **La remise d'actions à des salariés** → Il faut d'abord déterminer le moment de la réalisation du revenu puis s'accorder sur le calcul du montant du revenu imposable. Pour le TF, le revenu provenant de la remise d'actions de collaborateurs est réalisé au moment du transfert de la propriété des titres. La propriété des actions passe, sans exception, au moment de l'attribution du titres. Il est par contre plus délicat de déterminer la valeur vénale déterminante des actions ou options.
Voir plus bas dans le cas pratique pour plus de détails.

On va voir trois exemples plus délicats de rémunération.

2) Revenu de l'activité indépendante (art.18ss LIFD et art. 19ss LIPP)

Catégorie du contribuable qui exerce une activité indépendante, sans lien de subordination. Donc toute activité exercée selon une organisation propre, librement choisie, reconnaissable à l'extérieur, pour le compte et au risque du contribuable.

- A. **Raisons individuelles**: contribuable qui décide de travailler sous son propre nom (avocats, médecins, architectes, conseillers, artistes)
- B. **Entreprises de personnes** (la SA, SC, SNC) : elles n'ont pas de personnalité juridique et donc on traite les associés comme des indépendants

C. Autre activité lucrative indépendante :

Activité professionnelle selon l'art.18 al.1 *in fine* LIFD et 19 al.1 LIPP Selon la jurisprudence, la qualification s'examine **de cas en cas**, suivant l'ensemble des circonstances et découle **des indices (et non des conditions)** suivants:

- Le caractère systématique et planifié de l'activité : au fond il y a une certaine approche réfléchie
- La fréquence des opérations et la durée brève de la détention
- Le lien avec l'activité principale du contribuable, l'utilisation de connaissances spécifiques, le recours à des spécialistes*, la participation dans une société de personnes :
- Le recours à des fonds étrangers : C'est l'indice le plus problématique. On s'endette pour acheter quelque chose et pour le revendre direct après. Aux USA, on appelle ça le « double dip ». En effet, les intérêts provenant de la dette sont déduits, il en va de même de la dette en tant que telle. Si en plus de cela, en revendant l'actif acquis, on réalise une plus-value privée qui ne sera pas imposée.
- L'utilisation des gains, notamment le réinvestissement

On va en principe déterminer ces revenus selon la théorie de l'accroissement du patrimoine.

→ 1^{ère} distinction fortune privée VS fortune commerciale :

Attention un footballeur tombe dans l'art. 17 LIFD car il est salarié du club de foot.

La *fortune commerciale* c'est tous les éléments de fortune qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante art. 18 II LIFD. Donc le bien faut qu'il serve effectivement à l'exploitation d'une entreprise. Il faut que le bien appartienne à l'exploitant ou qu'il dispose comme propriétaire.

Imaginons on est avocat, et on a une étude, les ordinateurs font partie de la fortune commerciale et on vend cet élément art. 18 II LIFD. La plus-value réalisé sur un actif de la fortune commerciale, contrairement à l'art. 16 II LIFD, est imposable.

Art. 18 II LIFD adopte le critère de la prépondérance. L'exemple en pratique le plus difficile c'est la villa quand on l'utilise à la fois pour des fins commerciales ou privés. Ex : villa du dentiste, rez-de-chaussée il a son cabinet et au 2^{ème} sa famille qui habite, dans ce cas il va falloir déterminer le critère prépondérant.

→ Distinction entre activité indépendante et gestion de la fortune privée

Sont imposables :

- Les revenus de l'activité indépendante (art.18 al. 1 LIFD et 19 LIPP)
- Les gains en capital provenant de l'aliénation de la fortune commerciale (critère de la fonction prépondérante) (art.18 al. 2 LIFD et art. 19 al. 2 LIPP)

Sont exonérés :

- Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation de la fortune privée (art.16 al. 3 LIFD et art. 27 let. j LIPP)

Exception en droit cantonal contrairement au droit fédéral: les gains en capital réalisés sur la fortune immobilière est imposable (art. 27 let. j LIPP et art. 80ss LCP)

CAS PRATIQUES

<p>Raisonnement juridique :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Est-ce que le revenu tombe dans la clause générale de l'art. 16 I LIFD (complétée par la JP) 2. Qualification importante qu'il est un type d'exemple de l'article dans la loi 3. Il se peut quand même qu'en vertu d'une disposition expresse ce qui est considéré comme revenu peut être exonéré (donc pas imposable)
--

Cas 1

Frank, domicilié à Genève, obtient les éléments suivants:
Ces éléments sont-ils frappés de l'impôt sur le revenu?

- un cadeau de son oncle d'Amérique;

Le revenu n'est pas un produit du travail.

Est-ce que le revenu tombe dans la clause générale de l'art. 16 I LIFD ? → Oui cela tombe dans la clause générale, donc considéré comme revenu en droit suisse vu qu'on a une notion très large (art. 16 al. 1 et al. 2 LIFD).

Qualification importante qu'il est un type d'exemple des catégories de l'art ? → Ce n'est sûrement pas l'art. 17 LIFD, car ce n'est pas un produit du travail. Ce n'est pas non plus une activité indépendante. Donc on a de la peine à qualifier spécifiquement ce revenu. Ce n'est pas un rendement de la fortune ni de prévoyance. Mais ça n'empêche pas que si ça tombe dans la clause générale, ce soit considéré comme un revenu.

Il se peut quand même qu'en vertu d'une disposition expresse ce qui est considéré comme revenu peut être exonéré (donc pas imposable)→ Art. 16 al. 3 LIFD on a une exception, qui nous renvoi à l'art. 24 a LIFD qui prévoit les donations et donc elles ne sont pas imposables.

- un héritage;

Est-ce que le revenu tombe dans la clause générale de l'art. 16 I LIFD ? → Oui cela tombe dans la clause générale, donc considéré comme revenu en droit suisse vu qu'on a une notion très large (art. 16 al. 1 et al. 2 LIFD).

Qualification importante qu'il est un type d'exemple des catégories de l'art ? → Par contre il ne rentre dans aucune des listes des éléments d'exemple.

Il se peut quand même qu'en vertu d'une disposition expresse ce qui est considéré comme revenu peut être exonéré (donc pas imposable) → Ces deux premiers cas ne sont pas soumis, car en réalité on a une imposition spéciale sur les donations ou sur les successions. En droit fiscal suisse les successions ou les donations font objet d'une législation purement cantonale, et donc chaque canton organise sa propre organisation. En général les successions entre conjoints, parents et enfants en réalité sont taxés au taux 0. Si on reçoit une donation de nos parents, en général à Genève c'est taux 0. Il y a un seul canton, qui est celui de Schwitz qui n'a pas d'imposition sur la donation. A Genève plus le lien familial s'éloigne plus l'impôt sera grand. Dans les donations internationales, certains Etats taxent fortement. Donc nous avons ici l'art. 24 a LIFD qui exonère.

On peut penser à l'impôt sur la fortune qui n'est que de droit cantonal, harmonisé dans la loi mais prélevé que par les cantons. L'état de la fortune au 31 décembre doit être déclaré. Donc il faut se dire que cette donation ou succession, à moins qu'on ait tout dépensé ce qui reste à la fin de l'année sera soumis à l'impôt sur la fortune.

Mais si on dépense toute la donation, il ne faut pas oublier qu'on est soumis à la TVA mais la TVA sera perçue de l'intérieur de nos achats.

- un gain résultant d'un jeu télévisé;

Est-ce que le revenu tombe dans la clause générale de l'art. 16 I LIFD ? → Oui cela tombe dans la clause générale, donc considéré comme revenu en droit suisse vu qu'on a une notion très large (art. 16 al. 1 et al. 2 LIFD).

Qualification importante qu'il est un type d'exemple des catégories de l'art ? →

Il se peut quand même qu'en vertu d'une disposition expresse ce qui est considéré comme revenu peut être exonéré (donc pas imposable) → Un jeu télévisé n'est pas un gain de loterie. Il ne faut pas oublier si l'élément est imposable, il faudra le déclarer. On a une exception des gains des maisons de jeux qui sont soumis à la loi fédérale sur les maisons de jeux. L'exception sur les casinos s'explique, on a introduit une imposition spéciale qui sera prélevée par les casinos eux même.

- un dédommagement pour tort moral suite à un grave accident provoqué par un tiers.

Le tort moral, on essaie de compenser la souffrance ressentie, et elle prend une forme monétaire. Il faut différencier le dommage du tort moral, car le tort moral c'est vraiment le prix de la souffrance.

Est-ce que le revenu tombe dans la clause générale de l'art. 16 I LIFD ? → En principe oui mais l'art. 16 al. 1 LIFD, est ce que vraiment c'est un revenu ? C'est discutable, car le prix de la douleur peut ne pas être un revenu et dire que 16 al. 1 LIFD ne s'applique pas.

Qualification importante qu'il est un type d'exemple des catégories de l'art ? →

Il se peut quand même qu'en vertu d'une disposition expresse ce qui est considéré comme revenu peut être exonéré (donc pas imposable)→ Mais il y a l'exception de l'art. 24 let. g LIFD qui nous exonère tout façon pour tort moral. Mais de toute façon ce n'est pas un revenu, c'est une compensation uniquement donc de toute manière l'art. 16 al. 1 LIFD ne s'applique pas.

Cas 2 => les plans d'intéressements art 17 LIFD

Frank, domicilié à Genève, obtient les éléments suivants:

Ces éléments sont-ils frappés de l'impôt sur le revenu? Cette liste se situe plus dans l'art. 17 LIFD et voir comment ces dispositions fonctionnent.

Une gratification pour un important travail fourni dans l'entreprise dans laquelle il est salarié:

On est dans un revenu d'une activité, et reçoit une gratification supplémentaire. On peut l'imposer comme revenu dans l'activité indépendante ? Art. 17 LIFD dit que l'activité indépendante ce sont tous les revenus y compris « ... ». Donc une gratification va tomber dans le revenu d'une activité indépendante.

Le critère de l'art. 17 LIFD c'est vraiment celui de causalité. On va se demander si l'élément reçu, si on n'avait pas de contrat de travail, est ce qu'on aurait reçu ou pas l'élément ? Si oui il n'y a pas de lien à cause à effet. Si c'est non ca tombe sur l'art. 17 LIFD.

10 actions de l'entreprise dans laquelle il travaille, en raison des succès obtenus par son activité durant l'année. L'action lui est remise gratuitement; elle est cotée en bourse pour une valeur de 100 fr.;

On a notre société, et au début on n'a aucun revenu, ca peut prendre des années. Donc on dit que pour le moment on ne peut payer un salaire, mais chacun va se prendre des actions de la société.

Si ca va très bien, si plus tard on vendra en bourse ces actions, quid en l'espèce ?

Qu'est ce que c'est cette distribution d'action ? C'est sur le critère de la causalité à nouveau selon le TF. Ici on remarque ils reçoivent gratuitement mais elle est cotée en bourse. Donc le critère de causalité est rempli, et on lui a remis ces actions dans le cas de son travail donc ca rentre dans le champ de l'art. 17 LIFD (prestations appréciables en argent).

Donc il sera imposé comme revenu de l'activité indépendante.

Imaginons que 5 ans plus tard l'entreprise vaut 10x plus et il le vend en bourse pour 10'000 CHF les actions qu'il avait reçues. Il a réalisé une plus-value de 9'000 CHF. Est ce que cette plus-value est imposable ? Art. 16 al. 3 LIFD est l'article de toute controverse, qui parle des gains en capital de la fortune privée qui ne sont pas imposable.

Ici il a un revenu imposable, art. 16 I LIFD, mais dans quelle catégorie ca tombe ? On ne trouve pas car à ce moment quand il faut sa plus-value il n'y a plus la causalité de

l'employeur, il a déjà été taxé, il fait le choix de vendre ses actions. Mais on n'est plus dans la sphère de l'art. 17 LIFD, mais dans l'exception de 16 al. 3 LIFD, que l'on peut dire que c'est la notion de plus-value. On peut remplacer le gain en capital par la plus-value. Donc les 9'000 CHF ne sont pas imposables.

Le droit de loger gratuitement pendant 3 mois dans une chambre mise à sa disposition par son employeur.

Si on prend l'art. 17 LIFD c'est une prestation appréciable en argent. En pratique le cas est peu vraisemblable. Normalement ça tombe dans l'art. 17 LIFD mais la plus part du temps en pratique c'est l'employeur qui prendra les frais à sa charge, donc ça sera plus comme un revenu, Frank ne paiera pas directement. Selon la doctrine ça serait considéré comme un salaire.

	Fortune privée	Fortune commerciale
Fortune mobilière	Gain en capital pas imposable (art. 16 al. 3 LIFD et 27 let. j LIPP)	Le gain en capital est imposable (art. 18 LIFD et 19 LIPP) (critère de la prépondérance) => si on est indépendant
Fortune immobilière	<p><u>Fédéral</u>: Gain en capital n'est pas imposable (art. 16 al. 3 LIFD)</p> <p><u>Genève</u>: Le gain en capital est imposable (art. 27 let. j LIPP et art. 80ss LCP)</p>	<p><u>Fédéral</u>: Gain en capital est imposable (art. 18 LIFD)</p> <p><u>Genève</u>: Gain en capital est imposable (19 LIPP), impôt spécial sur les gains immobiliers (art. 80ss LCP) qui sert de garantie et sera déduit de l'impôt payé en vertu de l'art. 42 LIPP.</p>

Fortune mobilière privée → Si l'on vend des éléments de fortune mobilière privée, c'est un gain en capital et ce n'est pas imposable. Ni en droit fédéral (art. 16 al. 3 LIFD) ni en droit cantonal (art. 27 let. j LIPP).

Fortune immobilière privée → En droit fédéral, le gain en capital n'est pas imposable (art. 16 al. 3 LIFD). Par contre au niveau cantonal, il n'y a pas d'exonération des plus-values immobilières. (art. 27 let. j LIPP et art. 80ss LCP). De plus, le taux d'imposition sur les plus-values immobilières est différent d'un canton à un autre.

Fortune mobilière commerciale → La fortune commerciale est imposable. Le gain en capital est imposable (art. 18 al. 2 LIFD et 19 LIPP). Les plus-values de la fortune commerciale sont donc imposables.

Fortune immobilière commerciale → Au niveau fédéral, il y a un gain en capital imposable (art. 18 LIFD). Au niveau cantonal, il y a un impôt spécial immobilier (art. 80ss LCP) qui sert de garantie et sera déduit de l'impôt payé en vertu de l'art. 42 LIPP.

Cas 3

Frank, domicilié à Genève, amateur d'œuvres d'art, travaille comme gestionnaire de fortune auprès d'une banque de la place. Il obtient les éléments suivants:

Ces éléments sont-ils frappés de l'impôt sur le revenu? On est dans 16 III ou 18 LIFD ?

Une importante plus-value résultant d'un paquet d'actions de Coca-Cola qu'il venait d'acquérir à titre privé;

D'abord voir si c'est la fortune privée ou commerciale (critère de la prépondérance). A priori c'est clairement de la fortune privée mais attention à 18 I LIFD *in fine* il ne regarde pas la fortune en tant que tel mais l'activité qu'on a employé. Les 2 critères s'additionnent. Les indices du TF sont le caractère systématique, utilisation individuelle des fonds étrangers, le fait d'avoir des connaissances spéciales... Mais ce ne sont pas des conditions, ce ne sont que des indices.

Les indices problématiques seront qu'il y a des connaissances particulières, qui est une importante plus-value. Et donc à priori ça ne devrait pas être un critère. Un 2^{ème} indice serait celui du paquet d'action qui est technique, donc il a pris un important paquet d'actions.

Donc pour les actions coca-cola ça serait plus tot gain en capital privé, mais faudrait savoir comment il a financé l'opération donc dépendra beaucoup des faits. Oberson pense plus tot non. Mais s'il a emprunté pour acheter les actions c'est oui.

Un gain provenant de la vente d'une pièce rare de sa collection, une statue d'Alberto Giacometti, à une galerie d'art;

Si on est des professionnels selon les indices on va nous taxer comme des indépendants. Et ça a été la première fois que le TF a conclut que c'est 16 III LIFD qui s'applique. Donc le TF a dit qu'il l'a acheté il y a une vingtaine d'années mais l'opération qu'il fait est à titre privé. Et donc l'opération n'est pas imposable.

Un gain provenant de la vente de l'immeuble dans lequel il habite avec son épouse (il utilise cette somme pour acheter une villa dans laquelle il entend désormais se loger).

Est ce que l'immeuble fait partie de la fortune commerciale ou privé ? Mais rien n'indique un critère commercial, donc manifestement un immeuble de la fortune privé 18 II LIFD donc l'opération n'est pas imposable. Mais attention à l'art. 87 LCP...

LES RENDEMENTS DE FORTUNE

3) Revenu de la fortune mobilière (art. 20s LIFD et art. 22s LIPP)

C'est tous les revenus provenant de l'usage d'un bien qui ne portent pas atteinte à sa substance. Art 20 LIFD donne une liste de revenu de la fortune mobilière.

- **Les intérêts d'avoirs (20 al. 1 let. a LIFD)** → toute les prestations appréciables en argent effectués en faveur du créancier qui ne constituent pas un remboursement du capital de la dette. Si on a fait un prêt à quelqu'un et qu'on va recevoir un intérêt à l'échange, cet intérêt sera un rendement de fortune. Donc la définition juridique c'est la contrepartie de l'usage d'un capital. C'est le prix de l'usage d'un bien.
- **Les dividendes (20 al. 1 let. c LIFD)** → C'est un *rendement de participation*. L'art. 20 let. c LIFD est rédigé de manière très complexe. C'est une somme d'argent dont la société va nous verser en tant qu'actionnaire de la société. Mais d'un autre coté conceptuellement, le critère de base à l'époque c'était le critère de l'atteinte au patrimoine. Si on prend un arbre, on reçoit les fruits de l'arbre donc le patrimoine n'est pas atteint. Mais si on vend les branches de l'arbre on va porter atteinte donc faire une plus-value. Le critère de l'atteinte n'est plus pertinent de nos jours. Aujourd'hui le critère de distinction c'est tout ce qui provient de la société, donc tout ce qu'elle distribue dont la cause du versement c'est le rapport de participation est une dividende. *Ce qui est décisif c'est qu'il découle d'une participation.*
 - Action gratuites Action gratuite, càd on fait une permutation de passif. L'actionnaire est imposable, car il bénéficie d'une augmentation de la valeur nominale de son investissement.
 - Egalement les PAA, l'excédent de liquidation,
- **La propriété intellectuelle/revenu des biens immatériels (20 al. 1 let. f)** → Revenus qui peuvent provenir de certains biens immatériels provenant d'une marque qu'on a créée, on va la donner à quelqu'un pour l'utiliser, et les redevances de licence vont faire partie du revenu de la fortune mobilière (brevets qu'on a protégé). La disposition s'applique assez peu car il faut que le revenu ne soit pas une activité professionnelle. Or quand on développe une marque ou un brevet on va vite dire que c'est dans le cadre professionnel donc la qualification juridique passera à revenu de l'activité indépendante.
- **Obligation à intérêts unique prédominant (20 al. 1 let. b LIFD)** → On va acheter une obligation d'une entreprise, et normalement on va avoir un intérêt en principe. Parfois certains sociétés y compris pour des raisons fiscales, offrent rien mais au bout de 5 ans par exemple elles donnent un versement unique, qui est en réalité la valeur composé de l'intérêt qu'on aurait du percevoir. Un autre exemple c'est d'acheter une obligation de 100 et donne un intérêt de 2%/a. On va dire que l'offre on peut l'avoir à 80 mais on nous a déjà discounté l'intérêt. Donc en Suisse on a simplement dit que la somme d'argent que le vendeur reçoit ce n'est pas un gain en capital mais un rendement de fortune (même si conceptuellement c'est une plus-value art. 16 al. 3).

Imposition partielle des dividendes 20 al. 1 bis LIFD :

Pour les dividendes le législateur a introduit une imposition partielle pour tenir compte que les dividendes sont issus des réserves de la société qui ont déjà été imposés une fois en étant comme bénéficiaires.

Si la société décide de distribuer des dividendes, c'est un rendement de fortune pour l'associé.

Contexte: lutte contre la double imposition économique des sociétés**1. En général**

- IFD / ICC depuis 1er janvier 2009
- Seuil de 10% de participation

2. Fortune privée

- Imposition partielle (60%) en droit fédéral ensuite au taux ordinaire
- Imposition partielle en droit cantonal (seuil variable, 60% à Genève)

3. Fortune commerciale

- Imposition partielle (50%) en droit fédéral
- Imposition partielle en droit cantonal (seuil variable, 50% à Genève)

Principe de l'apport en capital art. 20 al. 3 LIFD :

- Réforme de l'imposition des entreprises II (entrée en vigueur le 01.01.2009 et 01.01.2011) : car en Suisse on demande un minimum de capital pour créer une société
- Avant la réforme, principe de la valeur nominale: Seul le remboursement du capital social nominal était exonéré
- Depuis le 1^{er} janvier 2011, l'exonération s'étend en outre aux remboursements de réserves issues d'apports de capital, d'agios et de versement supplémentaire à la valeur nominale des droits de participation effectués par ses détenteurs (art. 20 al. 3 LIFD; art. 7b LHID; Circ. AFC no 29 du 9 décembre 2010)

4) Revenu de la fortune immobilière (art. 21 LIFD et art. 24 LIPP)

Sont tous les revenus obtenus en contrepartie de l'usage ou de la jouissance d'un immeuble, y compris pour l'usage personnel du titulaire du droit réel ou personnel sur cet immeuble.

Etant considéré comme rendement de fortune immobilière :

- **Le loyer (let. a)** → Il y a une particularité que lorsqu'on est propriétaire mais on n'habite pas dans la maison, on loue l'appartement, et donc on obtiendra un loyer et ce loyer sera un revenu de la fortune immobilière.
- **La valeur locative (let. b)** → C'est l'usage personnel effectué par le propriétaire (ou qui détient l'immeuble). La particularité c'est cette valeur locative, on va nous imposer un revenu, car cette valeur se fonde sur le fait que quand on est locataire on doit payer un loyer qui n'est pas déductible. De l'autre côté on peut bénéficier en tant que propriétaire donc pour avoir l'égalité, le législateur a mis sur place cette valeur locative. Le grand problème c'est de calculer ce loyer locatif. A GE on a mis en place un système qu'on a appelé le jeu de loi.
- **Gravière (let. d)** → La gravière s'épuise à mesure du temps, c'est la rémunération disparaît à mesure qu'on creuse. Donc si on applique le concept historique on devrait

dire que ce n'est pas un rendement de fortune car la rémunération qu'on reçoit en échange, compense la disparition de la perte du patrimoine.

On n'a pas un critère clair de la notion de rendement de fortune, donc c'est vraiment ce que le législateur décide de cas en cas sans rechercher derrière un concept précis.

Cas 4

Tina, domiciliée à Genève, vous expose ce qui suit:

Ces éléments sont-ils frappés de l'impôt sur le revenu?

Elle a reçu des dividendes d'actions suisses (respectivement américaines);

Dividendes = découle d'une participation. Ca change du point de vue suisse. Elle est assujettie illimité sur l'ensemble des revenus. Donc les actions sont imposables selon l'art. 20 let. c LIFD.. On est imposable sur ces dividendes. Il y a une convention de double imposition.

La société genevoise X SA, dont elle est actionnaire unique, lui remet des « actions gratuites » d'une valeur nominale de 100 fr. chacune;

Action gratuite, càd on fait une permutation de passif. Il y a un poste qui augmente et l'autre qui diminue. En faisant des actions gratuites, en tout cas si le financement provient de réserves normales, et si le fisc n'impose pas ces actions il perdra le droit d'imposer à tout jamais art. 20 let. c (parenthèse) LIFD.

Elle vend une obligation émise par Zorclub SA pour 1'500 fr. (achetée à l'époque à 1'000 fr.). L'obligation d'une durée de 5 ans ne sert pas d'intérêt périodique, mais un montant fixe de 700 fr. à l'échéance du contrat;

La réponse est l'art. 20 let. b LIFD.

Elle est propriétaire d'une résidence secondaire en Valais. Cette résidence est généralement inoccupée;

La valeur locative, devra être calculé selon le règlement valaisan. Art. 21 al. 2 LIFD ne vise que les logements principaux, et non secondaires. Elle a été mise en place pour des raisons sociales, càd ex personnes âgés qui habitent dans la maison à vie, et ensuite tout le monde part et donc ils veulent louer la maison on a rajouté cette réglé pour qu'ils ne payent pas une valeur locative pour certaines pièces qu'ils n'utilisent pas.

5) Revenu de la prévoyance (y compris entretien viager) (art. 22 LIFD et art. 25 LIPP)

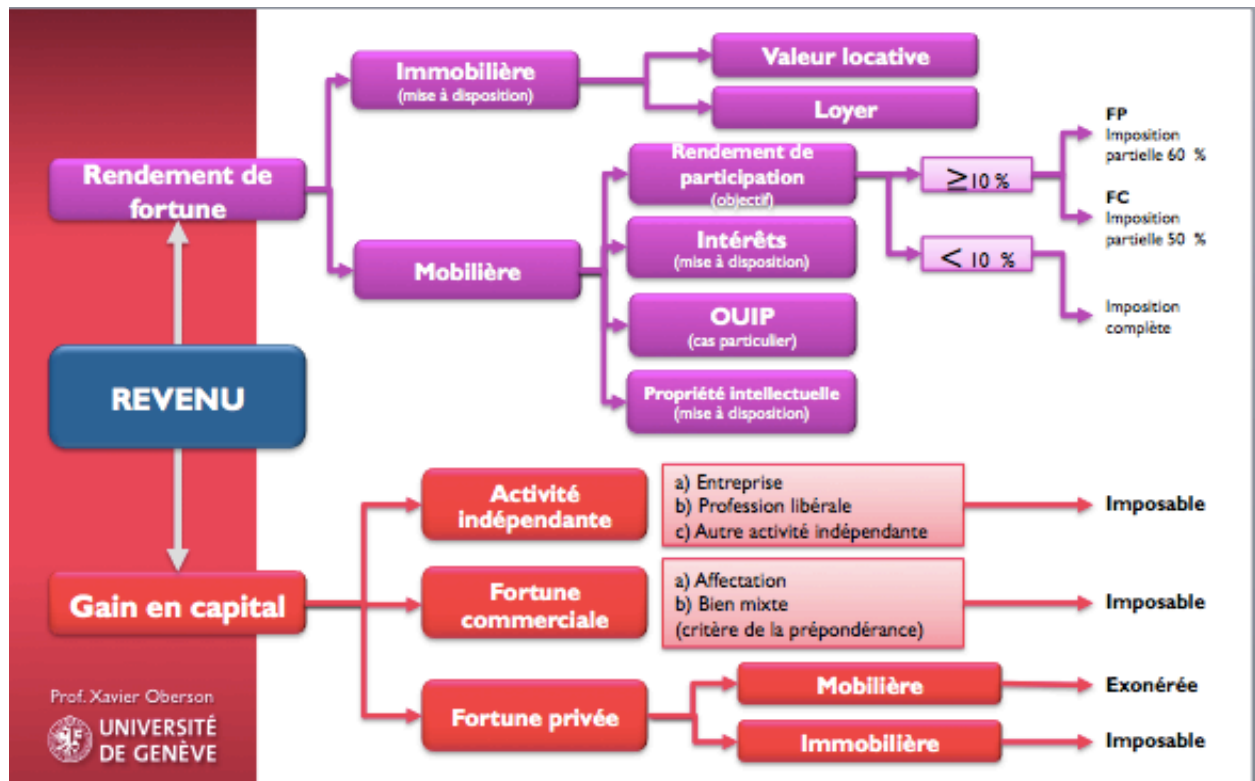
Tous les revenus qu'on va obtenir notamment d'une rente (LPP).

6) Autres revenus (revenus de remplacement, pensions alimentaires, gains de loterie) (art. 23 LIFD et art. 26 LIPP)

C'est une sorte de clause qui permet d'inclure toutes les autres catégories.

L'art. 23 LIFD donne une liste des revenus, et on a tous les revenus de remplacement comme par exemple on a une indemnité chômage qu'on reçoit à la place ben elle sera imposable.

Tout comme dans un cas de divorce avec les pensions alimentaires, ca sera imposable au titre de l'impôt sur le revenu (du côté du débiteur ca sera déductible).



Gain en capital :

L'art. 18 al. 1 LIFD : vérifier que ce gain n'est pas en réalité imposable à cause de 18 al. 1 LIFD.

Et donc ce gain en capital il se divise en 3 possibilités :

- activité indépendante :
 - o entreprise : c'est clairement imposable
 - o profession libérale :
 - o autre activité indépendante : 18 al. 1 in fine LIFD qui est la zone grise avec les fameuses indices de la JP
- fortune commerciale : si on tombe dans aucune autre catégorie il faut vérifier la prochaine étape art. 18 al. 2 LIFD et on va regarder la nature juridique de la fortune qui produit ce gain en capital. Il se peut que ces deux (1 et 2) se recoupent parfois.
- fortune privée

LES DEDUCTIONS

Sur les revenus art. 25 à 35 LIFD art. 29 à 40 LIPP	Sur la fortune art. 57 à 58 LIPP
---	--

Le revenu vise le revenu global, donc toutes les dépenses effectuées par le contribuable pendant la période.

I. Frais d'acquisition du revenu →

Les frais d'acquisition du revenu sont toutes les dépenses effectuées par le contribuable pendant la période de calcul qui sont nécessaires à l'acquisition du revenu.

Selon le TF « peuvent tomber sous cette définition les dépenses qui représentent la conséquence de l'activité professionnelle, à la condition qu'elles soient en rapport direct, c'est à dire occasionnées par celles-ci.

Attention le contribuable a le fardeau de la preuve, alors que c'est à l'administration de prouver les faits qui crée l'imposition.

- A l'exercice d'une activité dépendante (art. 26 LIFD; 29 LIPP) → revenu du travail imposé sous l'art. 17 LIFD et les déductions qui se trouvent à l'art. 26 LIFD. Ce sont tous les frais indispensables à l'activité du revenu. C'est très strict et délicat de déterminer les frais nécessaires.

On y retrouve entre autres :

- Les frais de déplacement
- L'outillage professionnel (matériel informatique, logiciels etc)
- Les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels → Cela ne comprend pas les frais de formation car ils sont considérés comme préparatoire (et non nécessaire à l'exercice de l'activité).
- A l'exercice d'une activité indépendante (art. 27ss LIFD, 30 LIPP) → On est imposé sur l'art. 18 LIFD on va pouvoir déduire un certain nombre d'éléments. Le fait qu'on tombe sur l'art. 18 LIFD on va avoir peut être pas l'exonération du gain en capital mais on aura toute une série de déductions qui n'existeraient pas pour l'activité dépendante. L'art. 27ss LIFD est calqué sur l'art. 58ss LIFD qui prévoit également les déductions pour les PM. En suisse dès qu'on est une entreprise ou une PM la définition des déductions est la même et donc fondamentalement on a opté pour un principe clair qui s'appelle le principe de l'opposabilité des comptes commerciaux. Donc pour que les frais soient déductibles ils doivent être justifiés par l'usage commercial.
 - **amortissements** : reconnaissance comptable de l'usure d'un objet. Il doit être justifié par l'usage commercial ou comptabilisé pour être réduit.
 - **provisions** : reconnaissance d'un risque de perte imminent
 - **pertes** : on les admet sur 7 ans, règle de la capacité contributive
 - versements à des institutions de prévoyance

II. Déductions liées à la fortune (art. 32 LIFD; 34 LIPP)

On va pouvoir déduire les frais de gestions de la fortune. La loi distingue la fortune mobilière et la fortune immobilière.

III. Déductions générales (art. 33 LIFD)

Ce sont tous les revenus qui ne se classent pas dans une catégorie.

- Intérêts (art. 33 I let. a LIFD; 34 let. a LIPP) => Ce sont les intérêts liés aux dettes. En soit c'est une rémunération pour l'usage en capital. A priori, ils sont déductibles jusqu'à concurrence d'une certaine limite. Ex : les intérêts excédentaires d'un des époux peuvent ensuite éponger les revenus de l'autres époux.

Il y a une règle anti-abus qui prévoit un montant maximum : on peut déduire les intérêts à hauteur maximum de 50'000.- CHF plus le rendement de la fortune.

Si on est propriétaire de notre logement, il y a la valeur locative comme revenu. Cette valeur locative est un rendement de fortune. On va donc pouvoir déduire des intérêts à hauteur de cette valeur locative + les 50'000 CHF.

- Contributions d'entretien (art. 33 I let. c LIFD; art. 33 LIPP) → dans le cas du divorce elles sont déductibles. Celui qui paye une contribution il pourra déduire celle-ci. Et celle qui reçoit est considérée chez ce dernier comme un revenu art. 23 LIFD. Ces contributions sont déductibles jusqu'à la majorité.
- Déductions de prévoyance (art. 33 I let. d LIFD; art. 31 LIPP)

IV. Déductions sociales

C'est un type de déduction qui n'a pas de lien avec le revenu. Ce sont des déductions qui sont là pour tenir compte d'une capacité financière réduite. Ces déductions sociales sont là pour tenir compte de notre capacité contributive.

- Déductions de santé (art. 33 I let. g (212 I) et h LIFD; 32 LIPP)
- Frais de garde (art. 33 al. 3 LIFD; art.35 LIPP)
- Déduction pour charges de familles (art.39 LIPP)

Cas 4

Frank, domicilié à Genève, est actuellement employé dans une banque de la place. Il souhaite savoir si les éléments suivants sont déductibles de ses revenus:

Les frais de garde de ses enfants provoqués par le fait que son épouse et lui-même sont tenus d'exercer une activité lucrative → est ce qu'ils peuvent déduire ces frais de garde ?

1^{ère} solution : c'est de dire que son tenu d'exercer une activité lucrative, ils doivent les deux travailler car ils ne gagnent pas assez. Donc ils doivent avoir une garde donc quid une déduction pour frais art. 26 let. d LIFD ? La JP a confirmé qu'on ne peut considérer que les frais de garde étaient des frais d'acquisition du revenu, car il n'y a aucun lien. Donc le législateur a introduit une déduction sociale, et c'est l'art. 33 al. 3 LIFD. Mais attention il y a des montants maximums.

La pension alimentaire qu'il est astreint à payer à son ex-épouse pour elle-même et pour l'entretien de ses deux enfants dont elle a la garde → Est ce qu'il peut déduire ces frais ?

Art. 33 al. 1 let. c LIFD c'est la réponse, et pour Mme elle est imposable non seulement pour sa pension mais aussi sur la partie de la pension des enfants mineurs.

Variante: La pension alimentaire est versée sous forme de capital

Mais on peut négocier non pas une pension mais un capital, art. 23 LIFD en disant que le terme de la loi parle de pension, et dans le mon pension il y a l'idée d'un revenu alors que lorsqu'on verse un capital il n'y a pas l'idée de contribution donc il s'agit d'une disposition discutable qui doit être interprétée restrictivement.

Donc JP a conclu qu'elle n'est pas déductible chez la personne qui paie et non imposable chez la personne qui reçoit.

Les frais d'un cours d'anglais en vue d'un éventuel séjour de quelques mois aux Etats-Unis pour exercer son activité lucrative (dépendante);

Les frais de formation ne sont pas déductibles mais les autres énoncés le sont art. 26 let. e LIFD. Donc les frais qui permettent d'aller vers ce travail seront considérés comme non déductibles. Mais une fois qu'on trouve un travail et qu'on utilise ces frais pour s'améliorer, ce sera des frais qui vont tomber sous l'art. 26 let. e LIFD.

En l'espèce il a déjà un travail, en principe ca sera pas déductible, mais dans une certaine limite on prévoit un montant maximum.

Le loyer de son logement (étant entendu qu'une pièce de celui-ci est utilisée à des fins professionnelles);

Le loyer n'est pas déductible.

Variante:

Il est indépendant

Ici il est employé (donc dépendant) dans une banque on n'a pas besoin d'un bureau chez nous pour exercer une activité professionnelle

Il faut que cette déduction soit justifiée donc il faudrait que les règles du droit comptable autorise cette déduction. Donc le critère est plus large art. 27 let. c LIFD. Donc on parle de frais justifiés.

Frank, domicilié à Genève, est actuellement employé dans une banque de la place. Il souhaite savoir si les éléments suivants sont déductibles de ses revenus:

L'achat d'un ordinateur afin d'effectuer diverses tâches administratives → l'achat d'un ordinateur n'est pas indispensable pour son activité selon la JP

Une perte résultant de la vente d'un paquet d'actions suisses → on ne trouvera nul part dans une base légale la possibilité de déduire une perte provenant de l'élément de la fortune privé. Donc a priori il ne pourra pas déduire, ce qui est logique car s'il avait vendu ses actions avec une plus-value elle ne serait pas imposable. Elle est favorable en période de hausse mais très défavorable en période de perte.

Les intérêts résultant d'un prêt destiné à financer l'acquisition d'un chalet dans les Alpes (situé en Suisse) →

Là ce sont les dispositions générales, les intérêts sont déductibles mais attention il y a une limite.

Les frais d'un séjour professionnel en Allemagne qui lui ont été remboursés par son employeur →

Ce n'est pas déductible en droit suisse.

DETERMINATION DU REVENU NET/ DE LA FORTUNE NETTE

Le revenu imposable (I)

I. Revenu brut

- revenu activité dépendante
- revenu activité indépendante
- revenu de fortune
- autres

Total

II. Déductions générales

- frais d'acquisition du revenu
- frais généraux
- intérêts passifs
- frais d'administration de la fortune

Total

Le revenu imposable (II)

III. Revenu net = I moins II

IV. Déductions sociales

- Déductions personnelles

Total

V. Revenu imposable = III moins IV

IV. Assujettissement – L'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales

- 1) Assujettissement (qui et dans quelle mesure)
- 2) Objet
- 3) Déductions (sur le bénéfice uniquement)
- 4) Détermination du bénéfice net et du capital propre
- 5) Calcul de l'impôt
 - Imposition dans le temps
 - Taux de l'impôt

ASSUJETTISSEMENT

1) Qui ?

Les personnes morales imposées (art. 49 I et II LIFD ; 1 II et III LIPM) => fondations, associations, société etc. Ce sont des sujets fiscaux à part entière.

2) Dans quelle mesure ? Une PM va payer :

- Impôt sur le Bénéfice (attention à la double imposition crée)
 - Assujettissement illimité (50 et 52 al. 1 LIFD ; 2 et 4 al. 1 LIPM)
 - Assujettissement limité (51 I et 52 al. 2 LIFD ; 3 et 4 al. 3 LIPM)
- Impôt sur le Capital
 - Assujettissement illimité (1 al. 1, 2 et 4 LIPM)
 - Assujettissement limité (1 al. 1, 3 et 4 II LIPM)

ASSUJETTISSEMENT ILLIMITE DES PM

Le TF a dit que la loi ne parle pas de contrôle, donc ce qui compte c'est la gestion journalière de la société. Le critère de délimitation est la gestion effective.

I. Conditions :

- Siège en Suisse – respectivement à Genève (dans un canton) ; ou
- Administration effective en Suisse – resp. à Genève;
- Notion de siège de la direction effective (droit cantonal) indiqué dans les statuts et c'est plus facile à déplacer le siège de la société (que pour une PP) et dans le RC
- Primauté au critère de l'administration effective

II. Conséquences :

- Assujettissement illimité (bénéfice mondial et capital art. 52 al. 1 LIFD et 4 al. 1 LIPM), sauf entreprises, établissement stables et immeubles à l'étranger
- Les principes découlant des CDI sont réservés

ASSUJETTISSEMENT LIMITE DES PM

Exactement comme des PP (ca reprend le 1^{er} cours sur les PP), donc une société assujettie limitée à l'étranger, mais qui est liée en Suisse. Elle a donc un siège à l'étranger mais un rattachement économique en Suisse. Il faut donc déterminer le seuil qui permet de taxer une société ayant un siège à l'étranger.

I. Conditions :

- Personnes ayant leur siège hors du canton (rapports internationaux et intercantonaux) :
on retrouve la même trilogie qu'en PP
 - Entreprise ou établissement stable dans le canton (pour la définition d'un établissement stable voir *infra*)
 - Propriété d'un immeuble dans le canton
- Personnes ayant leur siège hors de Suisse (rapports internationaux uniquement)
 - Titulaires de créances garanties par gage immobilier
 - Commerce d'immeubles en Suisse

II. Conséquences :

- Assujettissement limité au revenu imposable en Suisse (dans le canton)
- En droit fédéral et genevois, taux proportionnel fixe pour les SA de 8,5%, respectivement 10% (impôt de base).

Pur le débout et la fin de l'assujettissement voir art. 54 al. 1 LIFD et 6 al. 1 LPIM.

=> Définition de l'établissement stable (I condition point 1) :

C'est la notion fondamentale, car elle permet à une entreprise d'être taxée dans un pays, donc c'est le point de départ qui permet à un Etat d'imposer une entreprise qui se trouve à l'étranger art. 51 LIFD. Elle se construit en 4 étapes et 3 conditions cumulatives doivent être remplies.

Il faut savoir que la notion est née en 1918 environs, à Genève, c'est la société des nations qui était à GE (maintenant ONU) avait dessiné les grandes lignes du système fiscal futur. Donc le seuil de base pour taxer une entreprise est cette notion d'établissement stable.

1. Installation d'affaires : est ce qu'un serveur ou un ordinateur peut être une installation ? En principe c'est un bureau, donc il y a une installation fixe.
2. Fixe : C'est la 2^{ème} condition donc elle doit être fixe cette installation d'affaire. Il faut une certaine durée de permanence.
3. Partie de l'activité principale (core business) : On va regarder quel est essentiellement l'activité principale, le core business, et c'est à partir de là qu'on va voir s'il y a une activité principale ou pas.
4. Exemples négatifs (controversé) : ils ne se trouvent pas dans le texte même de l'art. 51 LIFD mais un des exemples c'est même si les 3 premières conditions sont remplies on peut considérer qu'elle n'est pas un établissement stable avec un exemple négatif.

Ex : UBS a son siège à Zurich mais elle a des succursales dans chaque canton donc c'est un établissement stable.

ASSUJETISSEMENT DES SOCIÉTÉ DE PERSONNES

Une société de personnes n'a pas la personnalité juridique.

I. Sociétés de personnes suisses

- Transparentes → imposition dans le chef des associés

II. Sociétés de personnes étrangères

- Si assujettissement limité en Suisse → assimilé à personne juridique (art. 11 LIFD ; 10 LIPP)
- Sinon, « pragmatischer Methodenmix » (Arrêt du TF du 18.9.2015, 2C_894/2013)

CAS PRATIQUE

Tina, domiciliée à Genève, participe à de nombreuses sociétés dans le monde qui ont pour but de développer son activité de vente de parapluies. Elle vous demande si les entités suivantes seront assujetties en Suisse et, le cas échéant, comment.

- Elle crée une « limited liability company » (il y a le mot PM en réalité positivement) aux Iles Caïmans. La société ne dispose d'aucun bureau, ni de personnel. Elle a pour fonction de développer la publicité pour les parapluies de Tina et facture, à ce titre, des honoraires aux entités du groupe qui recourent à ces services.

Il y a en tout cas 3 solutions différentes que l'on peut adopter pour ce cas du point de vue Suisse :

- ⇒ *Elle n'a pas de bureau ni de personnel, donc c'est ce que l'art. 50 LIFD ne permet pas de dire que cette société est en réalité gérée depuis la Suisse, en l'occurrence depuis Genève, donc ça serait considéré comme une société Suisse. Admettons qu'elle n'est pas gérée depuis la Suisse que les administrateurs sont aux Iles Caïmans.*
 - Quid de la gestion effective ?
 - Une autre solution qui est plus ancienne que l'art. 50 LIFD c'est la solution basée sur une règle générale anti abus, qui se base sur l'art. 2 CC de par l'interdiction de l'évasion fiscale. En droit suisse le terme évasion fiscale, ça veut dire une règle générale anti abus qui permet à l'administration fiscale de contre carrer des structures abusives.
 - Si on applique la théorie de l'évasion fiscale, est ce que ça fait de sens de créer une société là-bas pour la vente de parapluies ? Il faut donc au contribuable prouver la motivation objective à la structure.
 - Elle permet de rapatrier des bénéfices qui de base seraient imposés en Suisse.
 - Les bénéfices attribuables échappent intégralement à la Suisse. Donc cette société est abusive, et on va attribuer à Tina les bénéfices de la société.
 - Une troisième solution, on reconnaît l'existence d'un établissement stable, on pourrait considérer qu'il y a un établissement stable en Suisse et donc on aurait

pas l'intégralité des bénéfices imposables en Suisse mais uniquement une partie.

- ⇒ Il faut se demander qui sont les administrateurs ?
- ⇒ Où s'effectue la gestion journalière de la société ?

- *Elle participe à une « partnership » de droit américain dont le siège est à New York. Cette société va ouvrir un bureau à Genève d'où elle entend développer la distribution des parapluies en Suisse. Dans un premier temps, le bureau se contentera de faire de la publicité et contacter des clients. Dans un second temps, il n'est pas exclu que la distribution soit effectuée directement par le bureau genevois.*

Dès lors elle a une présence à Genève, elle risque d'être assimilée à une PM dont elle ressemble le plus.

Elle a un bureau et depuis ce bureau on fait l'administration.

Donc il faut identifier si on a un établissement stable art. 51 LIFD :

- installation : ici on va ouvrir un bureau, donc on en a une
- fixe : oui elle sera fixe
- partie de l'activité principale : est ce que dans cette installation fixe, une partie du corps business va s'effectuer ? Ca va dépendre effectivement de ce que va se passer dans ce bureau sur Genève. Donc ici on nous dit que dans un premier temps on va chercher les clients et on peut suivre le TF que tant qu'on va juste chercher des clients, ce n'est pas encore un bureau stable, et ca reste un bureau de représentation. Mais lorsqu'on va distribuer les parapluies ca sera une partie de l'activité principale.

Cas pratique : IMPOSITION DES SOCIÉTÉS ANONYMES

La société ZIRCON SA dont le siège est à Genève effectue les opérations suivantes :

→ Elle vend à un tiers son immeuble pour 2 millions de fr. (il figurait à l'actif pour 1 millions de fr.)

⇒ Est ce que cette vente provoque un impôt au bénéfice et sur combien ? Relativement simple, car nous avons l'immeuble qui se trouve au bilan pour 1mil donc après il y a une plus-value réalisée de 1M qui va s'inscrire au compte des pertes et profits car on vend un actif et donc provoque une écriture comptable. Cette opération constitue un cas de réalisation d'une réserve latente (différence entre la valeur comptable de l'immeuble au bilan de la société et sa valeur réelle).

Donc clairement impôt sur le bénéfice sur 1Mil **art. 57 LIFD**. A noter qu'on ne fait aucune distinction entre **16 al. 3 LIFD** par rapport à **18 ou 20 LIFD** pour les sociétés, tout ce qui compte c'est de savoir si la transaction génère un profit et si tel est le cas que ce soit une plus value ou autre c'est imposable.

Mais attention il y a une 2^{ème} imposition sur les gains immobiliers.

Quid de l'IPGI ? : La LCP (**art. 80ss**) sur les contribution publique, toute a été abrogé sauf l'imposition des gains immobiliers donc l'IPGI existe, mais attention en pratique la LCP reste en vigueur et cet impôt sur les gains immobiliers, c'est un impôt général de garantie, donc que ce soit une PP ou PM ou un société ou fondation, toutes les transactions immobilières sont potentiellement soumises à un impôt.

Ainsi la société ne va que supporter l'impôt ordinaire, car celui sur le gain immobilier sera remboursé.

→ Elle octroie un prêt de 100 000 fr. à son actionnaire au taux de 3 % :

Donc elle octroie à un actionnaire un taux de 3 % et si on va à la banque demander un prêt de 100'000 CHF on peut dire que raisonnablement ça correspond à ce que le marché nous octroierait. C'est le concept de *amr's lenth principles*. Donc pas de problème du principe de pleine concurrence. L'idée est de dire qu'un actionnaire a le droit d'avoir des relations avec sa société à condition qu'il soit traité comme un tiers.

Le taux d'intérêt de 3% semble tout à fait raisonnable. On pourrait probablement trouver une banque qui prête 100k à un taux de 3%. Cela ne semble en tout cas pas choquant.

Variante: le taux est de 1% : Sur le marché ça semble étrange de pouvoir avoir un prêt sans aucune garantie, et donc qu'on nous prête à 1 %, le taux d'intérêt est trop bas donc le fisc va se demander quel est le taux d'intérêt qu'on aurait du recevoir, donc la différence entre 3% et 1% et un cadeau fait, donc on l'appelle une prestation appréciable en argent (PAA) càd une dividende cachée.

Pour voir s'il y a une PAA, il faut que 4 conditions soient réunies :

- La société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante → On retrouve ici l'idée d'un avantage en argent qui ne trouve pas de contre-prestation.
- Cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près → En élargissant les conditions à la personne touchant de près l'actionnaire, on va élargir le champ d'application de ce principe. Dès que la société va faire un avantage envers un tiers, on va analyser de très près cette deuxième condition. Le TF dit que tant qu'on arrive pas à prouver que la prestation est faite à un tiers, on va considéré que c'est une prestation à une personne touchant de près un actionnaire.
- Elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions si le bénéficiaire était un tiers si ce tiers indépendant → Si la société n'aurait pas agit de la même façon avec un tiers, on est dans le cas d'une prestation appréciable en argent. Or c'est difficile de trouver une situation comparable. Il faut rechercher des transactions comparables pour trouver le juste prix. Ceci est très délicat. Cependant si on prouve que le tiers indépendant aurait reçu le même taux d'intérêt, c'est tout bon.
- La disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste → Selon la jurisprudence, il n'y a jamais eu de cas de prestation appréciable en argent car cette condition n'est pas remplie. Dans les faits cette condition est toujours remplie.

Un exemple facile à voir c'est le trop de charges (ex : un actionnaire qui se paie un salaire trop excessif).

Les conséquences de la découverte d'une PAA c'est une cascade, et on est plus dans la tendance d'aller vers un droit pénal fiscal. Mais jusqu'à récemment les conséquences sont purement fiscales, donc l'administration reconstitue comme si elle avait été faite avec des tiers indépendants. Donc on va considérer que la société a fait une dividende cachée càd elle l'a distribué à un actionnaire en plus. Mais pour pouvoir distribuer cette dividende la société a du réaliser un bénéfice théorique supplémentaire pour pouvoir distribuer un bénéfice à l'associé. On va donc augmenter le taux, on va rajouter le bénéfice que la société aurait du utiliser en respectant le principe de pleine concurrence.

- **La 1^{ère} conséquence** : le surplus est réintégré dans les profits de la société. Cela permet de corriger l'excédent en enlevant des charges sur la réintroduction dans le bénéfice imposable.
- **La 2^{ème} conséquence** c'est qu'on va traiter le cadeau fait comme si c'était une dividende et on va retrouver l'actionnaire et on va lui augmenter l'impôt sur le revenu de xxx CHF et donc on retombe sur l'**art. 20 al. 1 let. c LIFD**.
- **La 3^{ème} conséquence** c'est l'impôt anticipé qui va devoir être également exigé et c'est 35% sur le dividende.

→ Elle augmente son capital social par incorporation de réserves pour 100 000 fr. ;

C'est le cas des actions gratuites. Les actions gratuites, dans le cadre du bilan de la société, proviennent d'une augmentation du CS grâce à une libération de réserves. C'est une permutation de passif qui n'a absolument aucun effet sur la situation économique de la société. Ce n'est pas un bénéfice imposable sur la base de l'**art. 60 let. a LIFD**.

→ Elle transfère son siège dans un autre canton suisse ;

En se déplaçant à Zurich, il faut voir si cela provoque une imposition. L'**art. 60 let. b LIFD** prévoit que le transfert du siège à l'intérieur de la Suisse n'est pas imposable à la condition qu'il n'y ait ni aliénation ni réévaluation comptable. Il n'y a pas de taxe de départ. S'il y a des réserves latentes elles ne seront pas imposables.

→ Variante: à l'étranger :

Art. 58 al. 1 let. c LIFD : le transfert à l'étranger est considéré comme une liquidation. Toutes les réserves latentes sont imposées une fois pour toute. C'est l'impôt de départ.

Carlos et Steve ont constitué il y a plusieurs années une société anonyme à Genève au capital social de 200 000 fr. La société se trouve en difficultés financières. Carlos, également administrateur unique de la société, envisage les solutions suivantes :

→ Versement par lui-même de 100 000 fr. à fonds perdus ;

Ceci est considéré comme un apport de capital non imposable (art. 60 let. a LIFD).

→ Renonciation d'une créance de 50 000 fr. qu'il détient à l'égard de la société ;

La personne qui prête de l'argent ca peut être un actionnaire ou un tiers indépendant. Le TF conclut qu'il va assimiler la 2 à la 1 seulement si on peut démontrer que l'actionnaire a fait un prêt à raison d'une mauvaise situation de la société et qu'il n'aurait pas accepté le prêt si c'était un indépendant.

La renonciation à des créances provenant des actionnaires est un bénéfice imposable pour la société, à moins que ces derniers ne puissent démontrer :

- Que la renonciation porte sur un prêt accordé en raison de la mauvaise santé financière
- Qu'un tiers, dans les mêmes circonstances, n'aurait pas effectué une telle avance.

Variante: renonciation d'une créance que détient un tiers à l'égard de la société ;

Cela est toujours considéré comme un accroissement de patrimoine avec incidence fiscale sur le résultat (bénéfice d'assainissement proprement dit) et sera donc imposable.

Réduction du capital à zéro, suivie d'une augmentation successive de 100 000 fr. ;

On retombe sur **art. 60 let. a LIFD**. La réduction du capital à zéro, suivi d'une augmentation successive de CHF 100'000.- n'est pas soumise à l'impôt sur le bénéfice. Il s'agit d'une mesure d'assainissement.

Reprise de tous les actifs et passifs de cette société par une autre société anonyme.

On est dans une situation de restructuration au sens **de l'art. 61 LIFD**. A condition notamment que l'assujettissement en Suisse soit maintenu et que les dernières valeurs déterminantes pour l'impôt sur les bénéfices soient reprises, la reprise de tous les actifs et passifs de cette société par une autre SA est possible sans incidence fiscale. Cela concerne la fiscalité de l'entreprise.

OBJET

→ Les sociétés sont taxées sur leur bénéfice net (57 LIFD ; 24 LHID ; 11 LIPM)

On va donc regarder leur bilan de la société pour déterminer leurs bénéfices. Donc on va regarder les pertes et les profits au bilan. Il ne sera comptabilisé que s'il est certain qu'il existe. C'est l'accroissement de la fortune de l'entreprise durant l'exercice fiscal.

→ Capital propre (27 LIPM ; 29 LIHD)

C'est un impôt prélevé uniquement au niveau cantonal. C'est un impôt prélevé sur les fonds propres de la société. Le capital propre concerne donc les FP contenant les apports initiaux, les bénéfices et les apports futurs d'actionnaires. Les réserves entrent également dans les FP. L'impôt n'est pas le même suivant les types de PM.

DEDUCTIONS

Les déductions sont faites sur le bénéfice uniquement.

En effet le bénéfices = produits – charges.

Déductions autorisées dans le compte de résultat :

- Charges justifiées par l'usage commercial (59, 62 et 63 LIFD; 13 LIPM) ; est ce que la charge est autorisée comptablement. Il y a 3 types de charges justifiés :
 - les amortissements art. 62 LIFD
 - les provisions art. 63 LIFD (ce n'est pas la reconnaissance de l'usage d'un actif mais la reconnaissance d'un risque futur quantifiable)
 - et les pertes (et le droit fiscal suisse n'est pas particulièrement généreux dans le domaine et c'est uniquement des pertes du passé).
- Pertes des 7 exercices précédents (67 LIFD; 19 LIPM) : la perte est déductible sur le bénéfice des années suivants

DETERMINATION DU BENEFICE NET ET DU CAPITAL PROPRE

Bénéfice Net	Capital propre
58 à 67 LIFD ; 12 à 19 LIPM <ul style="list-style-type: none"> • Bénéfice net imposable = Solde du compte de résultat (après application des règles correctrices de droit fiscal). • Intégrer (ajouter) dans le bénéfice notamment : <ul style="list-style-type: none"> • PAA • produit de la réalisation des réserves latentes • bénéfices de liquidation (Ex : la société quitte la suisse ou met un terme à ses activités) 	28 à 32 LIPM

Prestation appréciable en argent (voir cas pratique *supra*)

I. Suppose la réalisation de 4 conditions (ATF 115 Ib 123 ; 113 Ib 23)

1. Une société fait une prestation sans contre-prestation correspondante ;
2. Cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ;
3. Elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; et
4. La disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient.

II. Formes d'apparition (exemples)

1. Accroissement injustifié de frais généraux (salaire excessif, paiement d'intérêts disproportionnés pour un prêt de l'actionnaire, rémunération trop importante d'un service rendu par l'actionnaire ;
2. Comptabilisation insuffisante d'un produit (la société n'exige pas une contre-prestation appropriée pour un service rendu à l'actionnaire) ;
3. Diminution d'actifs (acquisition d'actifs sans valeur, octroi d'un prêt dont le remboursement n'est pas concevable, renonciation à une créance) ;
4. Accroissement de passifs fictifs

III. Conséquences fiscales

1. Au niveau de la société
 - Prestation imposable réintégrée dans les profits (bénéfices) de la société (art. 58 I b LIFD ; 12 h LIPM)
 - Impôt anticipé du montant des PAA cachés
2. Au niveau de l'actionnaire
 - Imposition au titre de l'impôt sur le revenu comme si un dividende avait été distribué (art. 20 I c LIFD; art. 22 I c LIPP)
 - Remboursement de l'impôt anticipé (si conditions réalisées)

CALCUL DE L'IMPOT

a) Imposition dans le temps (79 à 82 LIFD ; 37 à 40 LIPM) :

- a) *Pour l'impôt sur le bénéfice* : les PM sont soumises au système d'imposition *postnumerando*. C'est en cas de fondation nouvelle de la PM qui sert de base d'imposition.
- b) *Pour l'impôt sur le capital* : à la fin de chaque période fiscale

b) Taux de l'impôt :

- a) *pour l'impôt sur le bénéfice* 68 à 72 LIFD pour le droit fédéral et 20 à 25 LIPM pour le droit cantonal.
- b) *pour l'impôt sur le capital* 33 à 36 LIPM : correspond en principe à un taux proportionnel fixe

Note :

- L'impôt sur le capital est réduit du montant de l'impôt sur le bénéfice. Cette réduction ne peut excéder 8'500 CHF (art. 36A LIPM).
- L'impôt annuel entier perçu sur le gain immobilier provenant de la fortune commerciale est imputé de l'impôt cantonal sur les gains immobilier prélevé sur la base des art. 80ss LCP (26 LIPM).

(Impôt sur le bénéfice)

I. Sociétés de capitaux et coopératives

- Taux d'impôt nominal proportionnel fixe
- IFD 8,50 %
- ICC 23,37 %
- Total 31,87 %
- Taux effectif = $31,87 \% / 1,3187 = 24,16 \%$
-

II. Fondations, associations, autres personnes morales

- Taux d'impôt nominal proportionnel fixe = 4,25 % (IFD)
- Taux d'impôt progressif = entre 11,7 % et 23,39 % (ICC)

V. A. L'impôt anticipé

C'est un impôt spécial sur le revenu. C'est la banque qui prélève l'impôt anticipé quelle verse à son client. Donc ça pose l'obligation principale de prélever l'impôt sur le débiteur. Le taux d'impôt anticipé est en principe de 35 % donc le débiteur va verser directement à l'Administration Fiscale et les 65 % au client. Le bénéficiaire est directement imposé à la source.

Est ce qu'on peut obtenir un remboursement ? Il va se dire qu'il a déjà un impôt qu'il va être prélevé sur ce qu'il reçoit. OR l'intérêt bancaire ou les dividendes sont soumis à l'impôt sur le revenu. Mais il n'y a pas une double imposition car il prévaut son remboursement à la unique condition que cette personne déclare le tout pour l'impôt sur le revenu et la fortune. Donc il y a un système assez incitatif qui consiste à dire que si on ne déclare pas les dividendes déclarés il ne faut pas penser qu'on ne sera pas imposé du tout. C'est un système où on perd pendant un moment l'argent mais il revient si on a bien rempli notre déclaration.

Pour les non résidents le droit au remboursement n'existe pas. En réalité sa seule chance c'est d'appliquer une convention en double imposition.

I. Rendements de revenus des capitaux mobiliers (art. 4 LIA)

A chaque fois le débiteur est suisse. Donc il faut être domicilié en Suisse **art. 9 et 22 LIA**. Ils sont soumis à l'impôt anticipé. Et c'est cette catégorie qu'on va le plus analyser.

- a) D'obligations de débiteurs suisses : Pour qu'un dividende soit soumis à l'impôt suisse il faut que la société soit suisse. En réalité le débiteur du rendement doit être suisse.
- b) D'actions, parts sociales, bons de participations (jouissance) de sociétés suisses (y compris prestations appréciables en argent; art. 20 OIA)
- c) De parts de fonds de placement suisses :
- d) D'avoirs de clients auprès de banques : situés en suisse, il faut penser plus tot à la situation de la banque et non à sa nationalité

Exceptions (art. 5) ; notamment réserves transmises en cas de fusion, scission, transformation

II. Gains de loteries (art. 6 LIA)

III. Prestations d'assurances (art. 7 LIA)

La PROCEDURE de remboursement :

1. Le débiteur de la prestation (émetteur, société, banques, direction du fonds) EST le contribuable (art.10 LIA) :
2. En principe, le débiteur remplit son obligation par le paiement/versement de l'impôt, puis doit déduire celui-ci à la source (obligation de faire supporter la charge) (art. 14 LIA). Donc le contribuable doit déclarer et payer l'impôt de sa propre initiative. Ce débiteur ne peut jouer le généreux, il doit payer les 35% au fisc (AF) et surtout ne pas verser plus que 65% au bénéficiaire. Donc le système veut que le bénéficiaire ait un rendement diminué de l'impôt. Quid s'il dépasse les 65% et il verse 100% ? Le débiteur n'est plus redevable de 35% mais de 53 FR (sur 100). Donc il n'y a pas de sanction, mais le débiteur devra payer plus que s'il ne dépasse pas les 65%, ca sera à lui de payer.

A noter que l'ouverture de la faillite du débiteur ou le transfert de son domicile à l'étranger entraîne l'échéance de l'impôt **art. 16 al. 3 LIA**.

3. Exceptionnellement, le devoir fiscal peut être rempli par simple déclaration (art. 19, assurances ; art. 20, capitaux mobiliers). On peut éviter ce prélèvement au moyen d'une déclaration dans laquelle le débiteur ne prélève pas les 35% et il verse les 100% et pas besoin de récupérer. Donc au lieu de prélever il ne fait que d'annoncer à l'AF qu'il verse un montant de 100. Il lui verse directement 100 donc le bénéficiaire pourrait se dire qu'il n'y a pas besoin de déclarer. Mais retenons que c'est un cas très exceptionnel.
4. L'ayant droit peut demander le remboursement de l'impôt anticipé (aux conditions des art. 21 à 28 LIA)

Le remboursement de l'impôt anticipé (cas nr. 1 et 2 remplis supra)

Donc pour avoir droit au remboursement, il y a 4 conditions cumulatives :

- Domicile (siège) en suisse art. 22 et 24 LIA (et 28 LIA) : le domicile, c'est celui fiscal déterminé par les lois fiscales cantonales. Car si la personne est à l'étranger on ne pourra pas obtenir le remboursement sur le droit suisse, sauf s'il y a une convention de double imposition. Dans le cas de l'actionnaire d'une société suisse habitant à Monaco n'a pas le droit au R de l'impôt anticipé. Pour les PM voir **art. 24 al. 2 LIA**.
- Droit de jouissance sur le rendement soumis à l'impôt art. 21 al. 1 LIA : il faut être l'ayant droit économique des rendements. Ce n'est pas le cas du fiduciaire par exemple.
- Déclaration du revenu grevé art. 23 et 25 LIA : si je reçois des dividendes je dois les déclarer. C'est une condition formelle. Donc lien entre l'impôt anticipé et l'impôt sur le revenu car la déclaration du remboursement doit être faite en même temps. L'ayant droit doit en outre déclarer conformément aux prescriptions légales le revenu grevé de l'impôt anticipé ou la fortune d'où il provient.
- Absence d'évasion fiscale art. 21 al. 2 LIA : le remboursement est enfin inadmissible dans tous les cas où il pourrait permettre d'éviter un impôt.

CAS PRATIQUE PAA (voir théorie *supra* IV) :

La société anonyme **RETOR SA**, dont le siège est à Genève, effectue les transactions suivantes. Quelles seront les conséquences fiscales de ces opérations sous l'angle de l'impôt anticipé ?

→ **Elle obtient de son actionnaire un prêt de 530 000 fr. au taux de 10 %**

On retombe sur la problématique des prestations appréciables en argent. Faire bien la différence entre l'obligation d'un simple prêt qui génère des intérêts non soumis à l'impôt anticipé. Donc s'agissant d'un prêt l'intérêt versé n'est pas soumis à l'impôt anticipé. Mais l'intérêt est un intérêt de marché ? De pleine concurrence ? La réponse aujourd'hui c'est non car ils se situent plutôt aujourd'hui entre 2-3%.

On va voir quel serait le taux usuel accordé à un tiers indépendant. Imaginons que le taux habituel pour un tel prêt est de 5% on va considérer que les 5% supplémentaires sont des dividendes dissimulés.

Le fisc ne va donc accepter comme charge d'intérêt que la moitié des 53'000.- CHF (5%). Une moitié donc de cette somme sera soumise à l'impôt anticipé.

→ **Elle accorde à un ami de son actionnaire un prêt de 100 000 fr. sans intérêt**

On retombe sur la problématique des prestations appréciables en argent (PAA).

- Il y a une prestation sans contre prestation ? Oui on reçoit rien en retour
- Elle est proche de l'actionnaire ? Cci c'est un ami de l'actionnaire donc 2^{ème} condition réalisée
- C'est octroyé ce prêt sans intérêt à un tiers ? Non jamais la société n'aurait accordé un tel prêt sans intérêt.
- C'est reconnaissable : en principe elle est assez facilement admise par les T

Donc on a l'impôt anticipé ensuite redressement impôt sur le bénéfice puis sur le revenu.

Le fisc va considérer qu'un taux habituel demandé à un tiers indépendant est de 6% et va donc rajouter les 6% (soit 6'000.- CHF) dans le compte des profits.

On va ainsi rajouter 6'000.- d'intérêt créancier dans les profits. Cela va faire augmenter le bénéfice imposable.

→ **Elle verse à son administrateur unique une indemnité annuelle de 18 000 fr.**

Dès qu'on a une relation entre proches il faut se demander si elle est basé sur un prix-marché. Et là la question se pose car on a une relation avec l'administrateur unique, mais admettons qu'il y a potentiellement un risque.

- C'est un proche ? On voit le mécanisme de la notion de proche. C'est au contribuable de démontrer que l'administrateur est un pur tier et qu'il n'aurait jamais pu avoir les compétences.
- 18'000 CHF représente un prix de marché ? C'est peut être pas trop ici mais ca peut l'être (car pour les risques de cet Administrateur, c'est une rémunération trop généreuse on rentre dans la problématique du dividende caché.
- Octroyé ce prêt sans intérêt à un tiers ? Non on aurait exigé. Jamais la société n'aurait accordé un tel prêt sans intérêt.
- C'est reconnaissable : en principe elle est assez facilement admise par les T

Donc à nouveau un cas de dividende cachée de 8'000 CHF.

→ Elle verse chaque année à une « Anstalt » du Liechtenstein des redevances pour 12 000 fr.

Il faut voir qui est derrière la société (indépendant, proche, tiers) Au fond quand on paie des redevances faut démontrer qu'on use d'un bien matériel. Et le TF a qualifié de proche directement.

Toutes les conditions sont remplies, on n'aurait jamais versé pour rien à un tiers 12'000 CHF et ca serait reconnaissable. Donc ici rien ne semble très justifié dans ce cas, donc dividende caché pour 12'000 CHF.

Il y a un devoir de collaboration du contribuable, et si ce dernier ne veut pas collaborer en disant qui se trouve derrière cette société le fardeau de la preuve est renversé. Ce sera au contribuable de prouver la réalité économique de cette société.

Il faut ensuite prouver pourquoi elle a droit à 12'000.- CHF de redevance.

Très vraisemblablement le fisc refusera la déduction des 12'000.- CHF en considérant que c'est une prestation appréciable en argent.

Ainsi toutes ces charges ne seront pas déductibles. Cela aura pour conséquence une augmentation du bénéfice imposable. Ces montants seront premièrement frappé par l'impôt anticipé.

Le bilan et le compte de pertes et profits de **RETOR SA** se présente comme suit :

Bilan RETOR SA

Titres	550 000	100 000	Capital
Prêt	100 000	530 000	Actionnaires
		10 000	Réserve légale
		10 000	Bénéfice reporté
	650 000	650 000	

Compte de pertes et profits

Intérêts sur créance de l'actionnaire (10 % de 530 000)	53 000	40 000	Dividendes
Frais d'administration (comptabilité, contrôle, divers)	3 000	28 000	Intérêts sur obligations
Indemnité à l'administrateur unique (actionnaire unique également)	18 000	22 000	Gain en capital
Redevances à une société du Liechtenstein pour conseil de gestion	12 000		
Impôts et charges diverses	2 000		
Bénéfices	2 000		
	90 000	90 000	

V. B. Le droit de timbre

C'est un impôt fédéral. C'est un impôt très ancien. Mais contrairement à la TVA ce n'est pas un apport sur la transaction mais sur la consommation. On va utiliser notre revenu pour acheter quelque chose.

IV. Les droits de timbres fédéraux (objet art. 1 LT)

- **Le droit de timbre d'émission (1)** : impôt du lorsqu'on va créer une société de capitaux, et il y a l'idée d'avoir des documents derrière. Pour la créer il y a des règles à respecter. On a harmonisé notre taux maintenant à 1% avec une série d'exceptions dans la loi. Il y en a deux : l'exception en cas de restructuration et en cas de seuil.
- **Le droit de timbre de négociation (2)** : c'est la même idée mais cette fois on ne frappe pas la création d'une identité mais la transaction, càd la vente de documents imposables. C'est un impôt extrêmement formel. Les documents imposables sont définis dans la loi : actions, obligations, les papiers valeurs. donc si on achète demain des actions Nestlé la transaction va enclencher un droit de timbre sur la transaction. Donc la loi a créé le commerçant de titre (art. 13 LT), et on a 4 conditions qui doivent être remplies : un contrat de vente, sur un document, et il faut que l'opération se soit faite avec l'intermédiaire donc avec un commerçant de titre. Et la 4^{ème} condition c'est sous réserve des exceptions (qui sont impossibles à expliquer juridiquement, souvent elles sont expliquées par la politique, la concurrence).
- **Le droit de timbre sur les primes d'assurance (3)** : l'impôt qui sera du une seule fois.

V. Les droits de timbres d'émission (1) : a) sur les droits de participation (1.1)

Il a pour Objet (art. 5 LT) :

- La création et l'augmentation de la valeur, à titre onéreux ou gratuit, de droits de participation : actions, comptes de participation etc (voir la liste).
 - Par création ou augmentation de droits de participation on entend typiquement ces situations :
 - La fondation d'une société
 - L'augmentation du capital d'une société
 - L'émission d'actions gratuites
 - Les versements supplémentaires que les actionnaires/associés font à la société sans contre-prestation correspondante et sans que soit augmenté le capital social (art. 5 al. 2 let. a LT) → Cela concerne principalement les apports à fonds perdus, les renoncations à des créances de la part des actionnaires ou encore les apports dissimulés.
 - Le transfert du manteau d'une société (art. 5 al. 2 let. b LT) → Le droit se calcule alors sur la valeur nominale des droits de participations existants. Faut-il encore que le montant de 1Mio soit dépassé pour être soumis au droit de timbre (art. 6 al. 1 let. h LT).

QUELQUES EXCEPTIONS applicables aux droits d'émission sur les participations (art. 6 LT) :

- Sociétés sans but lucratif Restructurations (voir aussi art. 9 let. e LT)
- Droits de participation créés au moyen de précédents agios déjà imposés (art. 8 al. 1 let. d et g LT)
- Franchise de 1 million (art. 6 al. 1 let. h LT) : Sont exonérés les droits de participation émis à titre onéreux lors de la fondation ou de l'augmentation du capital, dans la mesure où les versements des actionnaires ne dépassent pas en tout la somme de 1Mio.

→ SURSIS A LA PERCEPTION ET REMISE DU DROIT (art. 12 LT)

b) Les droits de timbres d'émission sur les obligations et papiers monétaires (1.2) (art. 5a al. 1 LT)

- **Obligations imposables art. 4 al. 3 et 4 LT :**
- **Papiers monétaires imposables art. 4 al. 5 LT :** ce sont des obligations qui ont une durée fixe et ne dépassent pas 12 mois.
- **Taux de l'impôt art. 8 et 9 LT et 9a LT**
 - Sur les droits de participation
 - Sur les obligations et papiers monétaires

VI. Les droits de timbre de négociation (2)

- **Conditions cumulatives (art. 13 LT)**
 - Document imposable (art. 13 al. 2 LT) : Cela concerne les obligations et les actions (entres autres) émis par une personne domiciliée en Suisse
 - Transfert de propriété : on dit qu'il y a un transfère à titre onéreux chaque fois qu'il existe un lien étroit entre le transfert du titre et la prestation de l'acquéreur.
 - Et le transfert doit être à titre onéreux
 - Intervention, en qualité d'intermédiaire ou de contractant, d'un commerçant suisse de titres (art. 13 al. 3 LT) => voir point *infra*
- **Exceptions** : l'art.14 LT dresse une liste d'opérations non soumises au droit de timbre. On n'en a étudié aucun en détail
- **Exonérations** : art. 17a LT, 19 LT

VII. Commerçant de titres (art. 13 al. 3 LT)

- Banques au sens de la LB et BNS ;
- b1) Commerçant suisses (compte de tiers) ;
- b2) Intermédiaires suisses (gérants de fortune ; conseillers en placement) ;
- Abrogé (avant le 1^{er} Janvier 2001, les directions suisses de fonds de placements étaient qualifiés de commerçant de titres) ;

- Les sociétés de capitaux et les coopératives suisses ainsi que les institutions suisses de prévoyance professionnelle et de prévoyance liée dont l'actif se compose, d'après le dernier bilan, pour plus de 10 millions de francs de documents imposables => attention à la lettre D, car ici typiquement on peut penser à une banque, un gérant de fortune. Et pourtant on a aussi considéré comme commerçant titre des sociétés de capitaux (Holding), dont la fonction principale est de détenir des actions mais sans forcément d'activité commerciale. Mais on oublie souvent que lorsque l'actif est de + de 10 Mil, cette société est considéré comme un commerçant de titre. Donc si une spicéét de ce genre achète une nouvelle entité, il y aura un problème de droit de timbre.
- Les membres étrangers d'une bourse suisse pour les titres suisses traités à cette bourse ;
- La Confédération, les cantons et les communes politiques pour autant que leurs comptes indiquent des documents imposables d'une valeur de plus de 10 millions de francs ainsi que les institutions suisses d'assurances sociales.

Cas pratique :

Il y a un an, Frank et Carlos ont créé une société anonyme à Genève. Le capital-actions a été libéré par apport d'un brevet (évalué à 1 000 000 fr.). Frank vous consulte car il envisage les opérations suivantes. Quelles sont les conséquences fiscales de ces opérations ?

Donc on a la création d'une SA, mais particularité c'est que le capital social n'a pas été libéré en cash, mais en nature et donc ici par un brevet. On a une 2 grandes responsabilités en droit commercial, celle de l'administrateur de la société mais aussi la responsabilité du fondateur.

→ L'augmentation ultérieure du capital social par émission d'actions gratuites pour 100 000 fr. ;

C'est une augmentation à titre onéreux du Capital-Social. L'art. 6 let. h LT donne le seuil de 1Mio. Or ici ce seuil est déjà franchi. Donc l'augmentation de 100'000.- CHF est soumise au droit de timbre.

→ L'émission de 10 bons de participation de 1000 fr. chacun ;
Art. 5 al. 1 let. a 1^{er} alinéa LT. C'est donc soumis au droit de timbre.

→ La constitution d'une filiale en Suisse et à l'étranger ;
En créant une société en Suisse, vraisemblablement la filiale aura un CS inférieur à 1Mio. Dans ce cas elle est exonérée.

Pour une filiale à l'étranger il faut voir les règles applicables. Et le droit de timbre n'existe pas dans l'UE, il ne du qu'en Suisse.

→ L'ouverture d'une succursale dans le canton de Vaud ;
Qu'est ce que c'est une succursale ? En droit fiscal c'est un établissement stable. C'est une installation fixe. Mais ce n'est certainement pas une nouvelle création de nouveaux droits, donc il n'y a pas de droit de timbre. En pratique elles sont assez favorisées, mais il ne faut pas qu'elle devienne en réalité l'endroit où la direction effective de la société étrangère se déploie. Mais souvent au bout de quelques années le groupe étranger constate le bon développement, alors on va faire une restructuration de la société, qu'on va transférer dans une nouvelle entité qu'on va créer.

Donc la succursale n'est pas une PM, donc ne crée pas de droits nouveaux, donc on ne se pose pas la question du droit de timbre. Vu qu'elle n'est pas nouvelle le droit de timbre n'est pas du.

Mais si plus tard on la transforme dans une nouvelle entité, la question du droit de timbre peut se poser. Et il y aura vraisemblablement un droit de timbre du.

Art. 6 let. a bis LT il y a l'idée qu'il faut que les entités subjacentes aient à l'époque au moins payé le droit de timbre, autrement l'exonération n'est pas valable.

→ L'abandon d'une créance de 200 000 fr. qu'il détient à l'encontre de la société ;

La société a une dette contre l'actionnaire de 200K. On renonce à une créance. Donc pour comprendre l'opération, on dit que la société doit payer la dette mais le créancier renonce à la dette. Donc comme si l'actionnaire avait apporté 200K vu qu'il renonce.

Art. 5 al. 2 LT, il y a deux cas où la JP a assimilé une renonciation de créance à la lettre a.

→ La vente d'un manteau d'actions ;

Première étape quand on liquide une société, il y aura que du cash mais du côté droit on va distribuer les dividendes, donc impositions sur les dividendes pour le vendeur, et impôt anticipé de 35%.

L'acheteur va recréer cette société et on va appliquer l'art. 5 al.2 let. b LT qui permet d'assimiler le transfert d'une société suisse qui est économiquement liquide.

La 2^{ème} étape c'est de savoir sur combien le droit de timbre d'émission est du ? Art. 8 LT pour la base imposable, il se calcule pour la création sur le montant reçu par la société. Il est du sur l'addition de la droit. En pratique l'importance a baissé à cause du seuil de 1Mil car la plus part sont de 100'000 CHF.

VI. La taxe sur la valeur ajoutée

La TVA est un impôt général sur la consommation des biens et services. L'impôt est général, car prélevé à tous les stades de la production et de la distribution.

L'élément caractéristique de la TVA consiste en ce que chaque assujetti calcule le montant de l'impôt à partir du prix du bien livré ou du service rendu et peut déduire du montant de l'impôt la charge d'impôt préalable qu'il a dû supporter lors de l'acquisition du bien ou du service en amont. C'est le consommateur qui supporte économiquement la TVA. Et l'AF n'a pas le consommateur en face d'elle, elle ne fait que de percevoir la TVA. En plus la TVA on a intérêt d'être dedans.

Pour aborder un cas de TVA il faut respecter les 5 étapes.

1. Objet de l'impôt (18ss LTVA)

Sont soumises à la TVA, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues de son champ, les prestations fournies sur territoire suisse par des assujettis moyennant une contre-prestation (art. 18 LTVA). Pour être imposable, une opération doit donc remplir ces conditions :

Pour être imposable, une opération doit donc remplir ces conditions :

- **Prestation imposable** (art. 3 let. c LTVA) → C'est le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation. Cela englobe les livraisons de biens et les services :
- **Les livraisons de biens** (art. 3 let. d LTVA) → La loi prévoit 3 cas de livraison : (i) le transfert du pouvoir de disposer économiquement d'un bien ; (ii) la remise d'un bien sur lequel des travaux ont été effectués ; (iii) la mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance.
- **Les prestations de service** (art. 3 let. e LTVA) → La loi prévoit la clause générale selon laquelle est une « prestation de service » toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien. Une liste d'assimilation est ensuite donnée.
- **Liée à une contre-prestation** (art. 3 let. f LTVA) → Est réputée « contre-prestation » la valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contrepartie d'une prestation. Il faut un lien direct entre la prestation et sa contrepartie.

2. Localisée en Suisse (art. 7 et 8 LTVA)

Seules les opérations effectuées en Suisse sont soumises à l'impôt **art. 18 LTVA**.

Donc si une livraison ou une prestation de services n'est pas localisée sur le territoire suisse elle échappe à la TVA, même si elle est effectuée par un assujetti suisse. Par principe, la TVA ne frappe que la consommation à l'intérieur du territoire suisse.

3. N'est pas hors champ de l'impôt (21 LTVA)

Les opérations de **l'art. 21 al. 2 LTVA** sont exclues du champ de l'impôt. Elles ne sont pas soumises à la TVA et n'ouvrent donc pas le droit à la déduction de la charge fiscale

préalable. On parle d'exonérations improprement dites. Ainsi l'entreprise qui fournit l'opération hors champ ne peut pas récupérer la TVA qu'elle a du supporter en amont. Cette entreprise va donc tenter de répercuter la TVA d'amont qui devient un élément du coup de production. On parle d'impôt occulte. => **Pour cela aller voir les tableaux p. 251-252.**

4. N'est pas exonérée (23 LTVA)

Les opérations mentionnées à **l'art. 23 al. 2 LTVA** bénéficient d'une exonération proprement dite. Non seulement elles ne sont pas frappées de TVA, mais en plus l'impôt ayant grevé les prestations utilisées pour réaliser ces opérations exonérées peut être déduit à titre de charge préalable. Les services localisés à l'étranger ne tombent pas sous **l'art. 23 LTVA** mais ne sont toutefois pas imposables du fait du système du taux zéro.

Voir aussi **l'art. 23 al. 3 LTVA** pour les livraisons de biens transportées ou expédiés à l'étranger, qui sont exonérés.

5. Effectuée par un assujetti (10ss LTVA) : La règle de base c'est 100'000 CHF.

L'art. 10 al. 1 LTVA pose le principe général : la personne concernée doit exercer à titre indépendant une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence.

L'assujettissement suppose tout d'abord l'exercice d'une activité commerciale ou professionnelle. L'activité doit s'effectuer en vue de réaliser des recettes et elle doit être indépendante. L'assujettissement à la TVA est indépendant de la forme juridique.

Il faut encore voir si l'on n'est pas en situation de libération de l'assujettissement au sens de **l'art. 10 al. 2 LTVA**.

Mécanisme de la TVA :

La TVA est à 8% c'est le taux ordinaire. La TVA frappe les livraisons de biens et les prestations de service.

La TVA frappe l'ensemble des prestations à titre onéreux. C'est un impôt général sur la consommation. L'impôt se fait à tous les stades.

On a la déduction de l'impôt préalable. C'est un système qui va permettre que la TVA soit la même peu importe le nombre d'étapes jusqu'à la livraison du bien. A chaque étape de la production à la livraison du bien de déduire la TVA supporté en amont. C'est la déduction de l'impôt préalable.

Dans l'exemple du tableau → Le fabricant n'a rien supporté en amont, il va devoir payer 8% TVA à Berne. Le fabricant ne supporte pas ces 8%, il les collecte au suivant. Le grossiste lui va supporter les 8% de TVA. Il va pouvoir déduire ces 8% supporté en amont. Finalement le grossiste ne va payer comme TVA que ce qu'il a reporté au prochain et ce qu'il a du supporter en amont. Et le commerce va pouvoir déduire la TVA supporté en amont.