

CANEVAS FISCAL

a. Définitions

- i. Ressources de l'Etat
 1. Les revenus produits par ses propres biens (domaine public). Régit par le droit privé.
 2. L'emprunt. Régit par le droit privé.
 3. Le prélèvement de contributions publiques
- ii. Contribution publique
 1. Toutes les prestations en argent, autre que les amendes, que l'Etat prélève auprès des particuliers sur la base de la souveraineté qui lui est reconnue de par la constitution ou de par la loi
- iii. Amende
 1. Ce sont des sanctions.

b. Classification des contributions publiques

i. Impôts

1. Définition
 - a. Contribution versée par un particulier à une collectivité publique pour participer aux dépenses résultant des tâches générales dévolues à cette dernière en vue de réaliser le bien commun.
2. Caractéristiques
 - a. Contre prestation
 - i. Il est dû dans tous les cas. Par conséquent on ne paie pas un impôt pour recevoir une contre prestation spécifique de la part de l'Etat.
 - b. But visé
 - i. Le bien commun, la participation aux dépenses étatiques.
3. Exemples
 - a. Impôt fédéral direct
 - b. Tva
 - c. Droit de timbre
 - d. Impôt anticipé
 - e. Droits de douane
4. Compétence confédération
 - a. Condition stricte, il faut qu'on lui ait accordé les compétences. Le principe de la légalité doit être respecté.
5. Compétence canton
 - a. Impôt sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques (harmonisé)

- b. Impôt sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales (harmonisé)
 - c. Droits de succession et de donation
 - d. Droits de mutation et d'enregistrement
 - e. Impôts sur les gains immobiliers (harmonisé)
 - f. Impôt sur les véhicules automobiles
 - g. Impôts spéciaux
6. Les différents types d'impôts
- a. Directs
 - i. Impôt fédéral direct (revenu des personnes physiques, bénéfice des personnes morales)
 - ii. Impôt anticipé
 - b. Indirects
 - i. TVA
 - ii. Impôts de consommation spéciaux
 - iii. Droit de timbre
 - iv. Droits de douane
 - v. Redevances sur la circulation des poids lourds
 - vi. Redevances sur la circulation des poids lourds et pour l'utilisation des routes nationales
 - vii. Impôt sur les jeux de hasard et les loteries
 - c. Impôt ordinaire
 - d. Impôt d'affectation

ii. Taxes causales

1. Définition

- a. Contrepartie d'une prestation spéciale ou d'un avantage particulier appréciable économiquement accordé par l'Etat à un citoyen déterminé. Les taxes causales se distinguent des impôts, en ce sens qu'elles reposent sur un lien particulier entre le contribuable et l'Etat, caractérisé par la prestation ou l'avantage étatique offert. À l'inverse les impôts sont dus inconditionnellement, en tant que participation des citoyens aux charges de la collectivité.

2. Caractéristique

- a. Contre prestation
 - i. Oui, c'est le principe même de la taxe causale.
- b. But visé
 - i. Obtenir une prestation ou un avantage spécifique

3. Sous-catégorie

- a. Émolument
 - i. Prix de la fourniture d'un service par l'Etat.
Exemple : inscription au RF.
- b. Charge de préférence
 - i. Définition
 - 1. Participation aux frais d'installations déterminées réalisées par une corporation publique dans l'intérêt

général et mise à la charge des personnes ou groupes de personnes auxquelles ces installations procurent des avantages économiques particuliers.

ii. Exemple

1. Charge requise des propriétaires fonciers en échange d'installations ou d'infrastructures donc ces derniers bénéficient.

2. Contribution sur la plus-value

iii. Taxe de remplacement

4. Compétence confédération

a. Peut être accordé à la confédération à des conditions moins rigides que pour les impôts (selon la doctrine dominante).

b. En outre le principe de la légalité est moins restrictif que pour les impôts.

c. Le principe constitutif de l'interdiction de la double imposition intercantonale (art 127 al 3 Cst) ne vise que les impôts et ne s'applique pas aux taxes causales.

iii. Taxes d'orientation

1. Définition

a. Taxe cause ou impôt, destinés, de façon prépondérante à agir sur le comportement des particuliers. On reconnaît donc le caractère « d'orientation » en fonction du but poursuivi par le législateur. C'est la raison pour laquelle il peut y avoir des impôts ou des taxes causales d'orientations, en fonction des contre-prestations.

2. Compétence confédération

a. Peut être accordé à la confédération à des conditions moins rigides que pour les impôts (selon la doctrine dominante).

c. Principes constitutionnels régissant le droit fiscal

- i. Légalité (art 127 al 1 Cst)
- ii. Capacité contributive (art 127 al 2 Cst)
- iii. Généralité (art 127 al 2 Cst)
- iv. Égalité de traitement (art 127 al 2 Cst et 8 Cst)
- v. Liberté économique (art 27 Cst)
- vi. Garantie de la propriété (art 26 Cst)
- vii. Interdiction de l'arbitraire (art 9 Cst)
- viii. Proportionnalité (art 5 al 2 Cst)
 - 1. Équivalence (taxe causale)
 - 2. Couverture des frais (taxe causale)

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

i. Principes généraux

1. Deux types d'assujettissement
 - a. Illimité → personnel (domicile ou séjour)
 - b. Limité → économique (immeuble ou entreprise ou établissement stable)
2. Les règles d'assujettissement sont restreintes dans les rapports intercantonaux par le droit fédéral (art 127 al 3 Cst) et par les conventions de double imposition dans les relations internationales.

ii. L'assujettissement illimité

1. **Il faut un lien étroit qui peut être donné par** (art 3 al. 1 LIFD ; 3 al. 1 LHID ; art. 2 al. 1 LIPP)

a. **Domicile en suisse**

- i. Lorsque la personne y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (art 3 al 2 LIFD ; art 3 al 2 LHID ; art 2 al 2 LIPP)
- ii. La personne qui quitte la suisse reste assujetti illimité tant qu'elle ne peut pas démontrer avoir acquis un nouveau domicile. C'est pour éviter les domiciles fictifs et l'évasion fiscale. Il faut donc démontrer à l'administration fiscale la réalité d'un nouveau domicile à savoir *le déplacement du centre de ses intérêts vitaux en un autre lieu.*

iii. **Deux conditions**

1. Objective

a. Le séjour

- i. Suppose la présence d'une personne dans un endroit. Peu importe la durée de cette présence, pour autant qu'elle soit plus que fortuite ou passagère. Le séjour peut être interrompu tant que le contribuable veut faire du lieu le centre de ses intérêts.

2. Subjective

a. Volonté de s'y établir durablement.

- i. Ce qui importe ici c'est pas la volonté intime de

la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers, qui permettent de déduire cette intention. C'est donc un examen très concret qui se fait pour l'administration. Sera déterminant en pratique le centre des intérêts vitaux du contribuable.

- b. **Séjour en suisse** (subsidaire au domicile et tombe souvent à cause des conventions de double imposition).
 - i. Séjourne en suisse, respectivement dans le canton, une personne qui, sans interruption notable (art 3 al 3 LIFD ; art 3 al 1 LHID ; art 2 al 3 LIPP) :
 - 1. Soit y réside pendant 30 jours au moins tout en y exerçant une activité lucrative
 - 2. Soit pendant 90 jours au moins sans exercer une telle activité
 - ii. Dans tous les cas, la loi exige que le séjour s'effectue sans interruption notable. En outre le centre de vie est à l'étranger.
 - iii. Lorsque les conditions sont réalisées, l'assujettissement débute alors au commencement du séjour.
 - iv. La résidence en suisse uniquement à des fins d'instruction ou pour se faire soigner dans un établissement n'est constitutive ni de domicile ni de séjour et par voie de conséquence, ne provoque pas d'assujettissement illimité. (art 3 al 4 LIFD ; art 2 al 4 LIPP)
 - v. Règle spéciale pour personne exonérée à l'étranger pour service rendu pour la confédération (art 3 al 5 LIFD)

2. Conséquences

a. Sur le revenu

- i. L'assujettissement illimité soumet à l'impôt l'ensemble des revenus.
- ii. *Ne fonctionne pas* sur (art 6 al 1 LIFD ; art 5 al 1 LIPP).
 - 1. *les entreprises* situées à l'étranger → personnes morales et sociétés de personnes comme les sociétés simples ou sociétés en commandites. **En droit**

fiscal on ne parle que des entreprises (sociétés) de personne et non pas les personnes morales. C'est logique car en droit fiscal dans les entreprises de personne on attribue les bénéfices directement aux associés par conséquent ce n'est pas la société qui est imposée mais des personnes physiques. Attention toutefois on prend en compte l'entreprise de personne située à l'étranger pour fixer le taux d'imposition en Suisse.

2. *établissements stables* situés à l'étranger → Ce sont les succursales par exemple les bureaux de tabacs. C'est comme pour l'entreprise, il faut déclarer pour fixer le taux d'imposition en suisse même si l'établissement stable n'est pas imposable en soi. Il faut trois conditions (perso j'en vois que 2 des conditions mais bon) selon l'art 4 al 2 LIFD :
 - a. Un établissement, soit un local
 - b. Dans cet établissement on doit y exercer une partie d'entreprise (une tâche relative au but de l'entreprise).
3. et *immeubles* situés à l'étranger
 - a. immeubles à l'étrangers (il faut toutefois déclarer l'immeuble en suisse. pourquoi? principe de la capacité contributive, on a une idée de la fortune d'un individu ce qui augmentera le taux d'imposition sur les revenus puisqu'il y a un taux progressif. en gros on ne peut pas taxer les revenus générés par l'immeuble à l'étranger mais on peut appliquer le taux qui serait applicable si on comprenait les revenus de l'immeuble à l'étranger. la base d'imposition n'est donc pas taxée deux fois. mais le taux d'imposition n'est pas le même. toute cette théorie applicable aux revenus est également applicable à la fortune

b. Sur la fortune en droit cantonale

- i. Interdiction de double imposition intercantonale pour les entreprises,

établissements stables et immeubles (art 6 al 3 1^{ère} phrase LIFD ; art 5 al 3 LIPP).

- ii. Tous les autres revenus sont imposables
- c. **RAPPEL : le taux applicable** est celui auquel le revenu serait imposé si tous les éléments imposables en Suisse, revenu global. Principe de la capacité contributive. (art 7 al 1 LIFD ; art 6 LIPP).

iii. Assujettissement limité

1. Définition

- a. Repose non sur l'existence d'un rattachement personnel, mais sur un *lien économique* entre le contribuable et la collectivité publique. On dit qu'il est limité car la collectivité ne peut imposer que les éléments de revenu ou de fortune qui ont leur source dans ce facteur de rattachement.

2. Les différents types de rattachement limités possibles, selon la pratique et le droit interne suisse. Ils sont tous les trois définis juste au-dessus (voir conséquence de l'impôt sur le revenu pour assujettissement illimité).

- a. Présence d'un immeuble dans le pays
- b. Présence d'un établissement stable dans le pays
- c. Présence d'une entreprise ou de l'exercice d'une activité sur le territoire de la collectivité.

3. Distinction entre l'assujettissement limité, valable dans les rapports internationaux et intercantonaux, de ceux valables que dans les rapports internationaux (art 4 al 1 et 2 LHID).

- a. L'assujettissement limité dans les rapports internationaux et intercantonaux. Ce sont les relations d'un canton par rapport à d'autres cantons ou la confédération avec l'étranger)

i. Qui est visé ?

- 1. Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton. Elles peuvent être domiciliées à l'étranger ou dans un autre canton.

ii. L'entreprise ou l'établissement stable

- 1. Les personnes physiques exploitant une entreprise en Suisse, respectivement dans le canton, en tant que propriétaires, usufruitières ou associées (art 4 al.1 let.a LIFD ; 4 al 1 LHID ; art 3 al 1 let a LIPP) ou celles qui exploitent un établissement stable en suisse ou dans le canton (art 4 al 1 let b LIFD ; art 4 al 1 LHID ; art 3 al 1 let b LIPP) sont imposables sur les revenus y afférents et, en droit cantonal, pour la fortune investie dans

l'entreprise, ou l'établissement stable
(art 47 let b LIPP)

2. Pour le surplus voir la définition donnée au point C ii 2.

iii. L'immeuble

1. La propriété ou l'usufruit d'immeubles sis en suisse, respectivement dans le canton provoque l'assujettissement aux impôts sur le revenu procuré par l'immeuble (art 4 al 1 let c LIFD ; art 3 al 1 let c LIPP), respectivement en droit cantonal sur la fortune représentée par celui-ci (art 47 let a LIPP)
 - a. Attention en cas d'usufruit, ce n'est pas l'usufruitier qui est imposable sur le bénéfice en capital réalisé en cas d'aliénation de l'immeuble, mais le nu-propriétaire.

b. L'assujettissement limité dans les rapports internationaux uniquement.

i. Qui est concerné ?

1. Ces cas visent des personnes qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en suisse (art 4 al 2 LHID).
2. Ne sont pas concernés les personnes qui séjournent ou sont domiciliées dans un autre canton.

ii. Les facteurs de rattachement

1. L'exercice d'une activité lucrative en suisse, respectivement dans le canton, sans pour autant qu'il y ait de séjour (art 5 al 1 let a LIFD ; art 4 al 2 let a LHID ; art 3 al 2 let a LIPP). Cette disposition vise uniquement l'exercice d'une activité lucrative dépendante ou indépendante d'une durée inférieure à 30 jours ou interrompue systématiquement (frontaliers, artistes, sportifs, conférenciers)
 - a. Dans un atf le tf a reconnu que la présence personnelle en suisse n'était pas nécessaire pour fonder un rattachement économique, ce qui importe c'est que l'activité lucrative soit exercée en relation avec des droits ou des choses qui

présentent aucun lien avec la suisse.

2. Sont imposables les rémunérations (tantièmes, jetons de présence, etc) 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, respectivement dans le canton (art 5 al 1 let a et b LIFD ; art 4 al 2 let b LHID ; art 3 al 2 let b LIPP).
3. Sont imposables les rémunérations découlant d'une activité dans le trafic international (bateaux, aéronefs, transports routiers) ayant son siège ou son établissement stable en suisse (art 5 al 1 let f LIFD ; art 4 al 2 let f LHID ; art 3 al 2 let f LIPP)
4. Personnes qui font le commerce d'immeubles sis en suisse (art 4 al 1 let d LIFD ; art 4 al 1 LHID ; art 3 al 1 let d LIPP).

4. Conséquences

- a. En droit fédéral et cantonal, l'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu qui sont imposables en Suisse (impôt à la source) selon les art 4 et 5 LIFD, respectivement art 3 LIPP. Toutefois au moins le revenus acquis en Suisse doit être imposé selon les art 4 et 5 LIFD, respectivement 3 LIPP. Certains auteurs parlent du problème relatif aux conventions de double imposition (cdi)
- b. En cas d'assujettissement partiel, *le taux de l'impôt est toujours fixé en tenant compte de la totalité des revenus*, comme si le contribuable était assujetti de façon illimitée (art 7 al 1 LIFD ; art 6 al 1 LIPP). Toutefois, les contribuables domiciliés à l'étranger qui ne sont imposables en Suisse qu'en raison d'une entreprise, d'un établissement stable ou d'un immeuble sis en suisse ne sont imposables qu'à un taux correspondant au moins un revenu acquis en Suisse (art 7 al 2 LIFD ; art 6 al 2 LIPP).

iv. Règles particulières

1. *L'imposition de la famille*

- a. Les époux
 - i. Les conjoints sont considérés comme des contribuables à part entière. Mais ils sont imposés selon un régime particulier. Les revenus et la fortune des époux vivant en

commun s'additionnent quel que soit le régime matrimonial (art 9 al 1 LIFD ; art 3 al 3 LHID ; art 8 al 1 LIPP). Les époux vivant en commun sont donc taxés conjointement. Cela revient à dire qu'ils sont imposés sur la somme de l'ensemble de leurs revenus et de leur fortune.

1. Les déductions des conjoints s'effectuent sur le revenu pris dans son ensemble, respectivement la fortune globale.
2. La séparation de droit ou de fait provoque la taxation séparée. Pour cela il faut que plusieurs conditions soient réunies :
 - a. Absence de demeure commune (art 162 CC)
 - i. Existence de logement distinct (art 175 CC)
 - ii. Constitution d'un domicile propre pour chaque époux (art 23 CC)
 - b. Absence de mise en commun pour le fond et pour l'entretien
 - c. Plus d'apparition publique du couple en tant que tel
 - d. La séparation dure au moins un an ou aboutit à la séparation du mariage.
- ii. Pour que les couples ne soient pas surimposés plusieurs solutions ont été adoptées :
 1. Cette solution est celle qui est majoritaire (droit fédéral + Genève) Mise en œuvre d'un barème spécial pour les conjoints vivants en ménage commun (art 36 al 2 LIFD ; art 41 al 2 LIPP). En outre une déduction spéciale est accordée en faveur de l'un des conjoints pour une activité indépendante de celle de l'autre ou lorsque l'un des conjoints fournit un travail plus important pour seconder l'autre dans l'exercice d'une profession (art 33 al 2 LIFD ; 36 LIPP)
 2. Solution minoritaire (adoptée par canton de vaud) : revenu total de l'unité familiale est divisé par un

coefficient variable suivant la composition de la famille.

- b. Les enfants sous autorité parentale
 - i. Le revenu, et en droit cantonal, la fortune des enfants sous autorité parentale sont ajoutés au détenteur de l'autorité (art 9 al 1 LIFD ; art 3 al 3 LHID ; art 8 al 4 LIPP).
- c. Les partenaires enregistrés
 - i. Ils sont traités comme des époux au niveau fiscal (art 9 al 1bis LIFD)
- d. Les héritiers, les sociétés de personnes et les placements collectifs de capitaux
 - i. P. 69

v. L'impôt sur le revenu

1. Définition

- a. L'impôt sur le revenu a pour objet le revenu global net des personnes physiques au cours de la période de taxation. Le revenu net s'obtient, dans un premier temps en déduisant du revenu brut réalisé par le contribuable les frais et déductions générales autorisées par la législation (art 25 à 35 ; art 9 al.1 LHID). Dans un second temps afin de calculer le revenu imposable, on défalque les déductions sociales (art. 35 LIFD)
 - b. Le revenu est avant tout basé sur la théorie de l'accroissement du patrimoine. **On entend par revenu, l'accroissement net du patrimoine d'un individu au cours de la période concernée.** Par conséquent presque tout rentre dans la catégorie de revenu imposable sauf si on se trouve dans un cas d'exceptions soit d'exonérations (art 16 al 3 et 24 LIFD ; art 27 LIPP)
 - i. Notamment les gains en capital sur la fortune privée (exception : art 80ss LCP pour les immeubles), succession, donation, tort moral.
- ### 2. Liste exemplative d'une catégorie de revenu (selon la liste de la LIFD)
- a. **Le revenu de l'activité lucrative dépendante** (art 17 LIFD et 18 LIPP)
 - i. Ces revenus concernent toutes les rémunérations accordées, à titre principal ou accessoire, dans le cadre d'un rapport de travail (de droit privé ou de droit public), de longue ou de courte durée. Pour le TF « exerce une activité lucrative dépendante, au sens du droit fiscal, celui qui s'engage pour une durée déterminée ou indéterminée à fournir des prestations contre rémunérations en se soumettant aux instructions de son

employeur ». Pour savoir s'il y a une activité dépendante on se demande donc **s'il y a un lien de subordination entre le revenu et le travail.**

- ii. il y a des entreprises qui plutôt que payer du cash vont payer en nature, soit des actions (ou options). la remise d'action va représenter un revenu en nature et la personne devra être imposée à la valeur des actions qu'elle a reçue.
 - 1. Actions, parts sociales, bons de jouissances et toute autres participations sont imposables au moment de leur acquisition.
 - a. ATTENTION → si l'employeur donne des actions à l'employé il peut les soumettre à un délai de blocage. Dans ce cas il y a une règle qui permet de faire un abattement sur la valeur de l'action. elle sera considéré comme valant 80% de sa valeur.
 - 2. Pour les options
 - a. Celles qui sont négociables et cotées en bourse
 - i. Imposition à l'octroi comme pour les actions
 - b. Les avantages appréciables en argent provenant d'options de collaborateurs bloquées (non négociables) ou non cotées.
 - i. Sont imposables lors de leur exercice.
 - iii. Les versements de l'employeur analogues à la prévoyance
 - 1. Au surplus, sont également imposables les versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante et les versements de capitaux analogues versés par l'employeur (art 17 al 2 LIFD ; art 18 al 2 LIPP). Ces revenus sont toutefois imposés séparément. L'impôt est calculé sur la base d'un taux représentant le cinquième des barèmes ordinaires (art 38 et 48 LIFD ; art 11 al 3 et 18 al 2 LHID ; art 45 LIPP)
- b. **Le revenu de l'activité lucrative indépendante** (art 18 LIFD et 19 LIPP)
- i. Définition
 - 1. *Sont considérés comme produits de l'activité lucrative indépendante, tous les revenus provenant de l'exploitation d'une*

entreprise (commerciale, industrielle, artisanale, agricole, sylvicoles), de *l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante* (art 18 al 1 LIFD). La jurisprudence et la doctrine ont tendance à définir l'activité indépendante comme toute activité exercée selon une organisation propre, librement choisie, reconnaissable à l'extérieur, pour le compte et aux risques du contribuable. L'activité peut être principale ou accessoire.

2. Le droit genevois englobe expressément dans cette définition les opérations portant sur des éléments de la fortune, notamment sur des titres, ou des immeubles, dans la mesure où elles dépassent la simple gestion de la fortune privée (art 19 LIPP).
 - a. La controverse concernant le revenu de l'activité indépendante et le gain en capital privé
 - i. Sous l'égide de l'AIFD, une jurisprudence abondante, tout en proposant certains critères de distinction, a eu tendance à interpréter de façon de plus en plus large la notion d'activité lucrative, au sens de l'art. 21 al. 1 let. a AIFD, pour y englober certains gains en capital obtenus dans des opérations de gestion s'apparentant à des activités professionnelles. D'abord développée en matière d'opérations immobilières (Archives 43, 547; RDAF 1982, 30), cette jurisprudence s'est ensuite élargie, notamment, au secteur des gains provenant de transactions sur papiers-valeurs, or et devises (ATF 110 Ia 1, 6; Archives 56, 366 = RDAF 1989, 421; Archives 58, 666; Archives 59, 709;

Archives 63, 43). En particulier, selon le Tribunal fédéral, ces gains ne sont pas uniquement soumis à l'impôt sur le revenu, lorsqu'ils sont obtenus dans l'exercice d'une activité professionnelle principale ou accessoire ou par un contribuable astreint à tenir des livres, mais également «lorsqu'ils proviennent d'une activité du contribuable qu'il y a lieu, dans son ensemble, de considérer comme axée sur l'obtention d'un gain» (Archives 59, 709 = RDAF 1993, 4).

- ii. Selon la JP la plus récente les indices permettant de qualifier de professionnelle l'activité exercée par un contribuable sont les suivants : A) caractère systématique ou planifié des opérations → B) fréquence des opérations et la courte durée de possession → C) lien entre activité professionnelle du contribuable, l'utilisation de connaissances spéciales, l'activité dans le cadre de société de personnes → C) l'utilisation à des fonds étrangers → D) l'utilisation des racettes, respectivement le réinvestissement.
- iii. Sur la base de ces indices, l'administration est ainsi amenée, dans chaque cas, à examiner, à la lumière de toutes les circonstances, si les gains

en question sont liés à l'exercice d'une activité professionnelle, et donc sont soumis à l'impôt. Ces indices ne sont pas cumulatifs. Suivant son importance dans un cas concret, la présence d'un seul indice (notamment le recours à des fonds étrangers) peut emporter qualification d'activité professionnelle (ATF 125 II 113 = RDAF 1999, 391). La qualification juridique de l'activité indépendante est dès lors source de grandes incertitudes juridiques, car les indices en eux-mêmes sont très flous et leur poids respectif est avant tout question d'une analyse subjective

- ii. Conditions pour qu'on qualifie d'activité indépendante
 - 1. Organisation propre et librement choisie
 - a. Il y a donc pas de rapport de subordination. Le travailleur a une liberté de choix.
 - 2. Reconnaissable à l'extérieur
 - a. L'indépendant se présente sur le marché, son activité est visible pour les tiers. Pour le tf ce critère n'est pas déterminant.
 - i. Toutefois le tribunal administratif zurichois recourt souvent à ce critère. Selon cette jurisprudence, même spéculative, la gestion de fortune personnelle ne peut être qualifiée d'activité indépendante faute d'être reconnaissable comme telle sur le marché, à l'égard des tiers
 - 3. Mettant à contribution du travail et du capital
 - a. En principe l'indépendant utilise les deux pour exercer son activité

toutefois les deux facteurs ne sont pas nécessaires.

4. Aux compte et risques propres du contribuable
 - a. Cet aspect est aussi déterminant. L'indépendant agit pour son propre compte. Le cas échéant il supporte personnellement une perte.
 5. De façon systématique
 - a. Certaine durée et s'exerce suivant une planification à long terme. Toutefois pour l'immobilier ça peut être occasionnel.
 6. Dans le but de réaliser un profit
- iii. *L'activité peut être **principale** ou **accessoire**. Le Tribunal fédéral a par exemple jugé, sous l'angle de l'art.21 al.1 let. a AIFD, que des activités déployées par certains contribuables (notamment dans le commerce d'immeubles ou de titres) dépassant la simple gestion de la fortune privée devaient être qualifiées d'activités professionnelles imposables. Cette jurisprudence a été reprise sans changement dans le cadre de l'art. 18 LIFD (ATF 125 II 113 =RDAF 1999 II 385).*
- iv. ATTENTION dans le commerce de titres, le fait de réaliser les opérations personnellement ou par l'intermédiaire de professionnels mandatés est généralement sans importance. La manière dont la banque a géré les actifs va être opposable au contribuable (plus il y a de risques plus il y a de chances pour que ce soit commercial).
- v. **Distinction fortune privée et fortune commerciale**
1. Un bien fait partie de la fortune commerciale si compte tenu de sa fonction technique et économique, il sert effectivement à l'exploitation d'une entreprise.
 - a. Il faut savoir apprécier cela en fonction du critère de la prépondérance. Un bien utilisé à la fois à des fins commerciales et à des fins privées (maison avec cabinet médical) est considéré comme un bien commercial s'il sert de façon prépondérante à l'exercice de l'activité commerciale.
 - b. Pour les immeubles le critère de la prépondérance est calculé en

fonction soit des mètres carrés
soit de la valeur locative.

2. La fortune commerciale est définie par la LIFD et la LHID comme comprenant «tous les éléments de fortune qui *servent* entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante» (art. 18 al. 2 LIFD; 8 al. 2 LHID; 19 al. 3 LIPP). Le critère décisif de l'appartenance d'un bien à la fortune commerciale découle du motif de l'acquisition aux fins de l'exploitation d'une entreprise et de son utilisation effective à cette fin (ATF 120 Ia 354; 94 I 464). Un bien fait partie de la fortune commerciale si, compte tenu de sa **fonction** technique et économique, il sert effectivement à l'exploitation d'une entreprise (ATF du 23 janvier 2004, RDAF 2005 II, 112 ; ATF du 9 avril 2001, StR 2001, 502 ; Reich, Kommentar DBG, n. 48 ad art. 18 LIFD). En conséquence, la qualification découle de deux éléments : (i) l'exercice d'une activité lucrative indépendante ; et (ii) le fait que le bien en question serve effectivement à son exercice
3. Le gain en capital provenant de l'aliénation de la fortune commerciale est imposable (art 18 al 2 LIFD art 19 al 2 LIPP) comme un impôt sur le revenu (par exemple pour un immeuble ce sera donc un impôt sur le revenu plutôt qu'un impôt sur les gains immobiliers).
 - a. Attention si les droits de participations sont équivalents à 10% au moins du capital social ou du capital-actions d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Alors les béléfices provenant de l'alinéation de la fortune commerciale ne sera imposable qu'à 50%. Il faut les détenir (les droits de participation) depuis une année.
4. À l'inverse le gain en capital réalisé lors de l'aliénation de la fortune privée est exonéré (art 16 al 3 LIFD et art 27 let j LIPP) toutefois en droit cantonal les gains en capital réalisés sur la fortune immobilière sont imposables (art 27 let j

LIPP et art 80 LCP) mais pour la fortune mobilière c'est toujours exonéré (par exemple un avocat qui vend son ordinateur privé ne payera rien mais un avocat qui vend son ordinateur de travail payera l'impôt sur le revenu. Si l'avocat vend son immeuble privé alors il payera un impôt canton uniquement car le gain en capital est imposable, et si il vend un immeuble dans lequel il exerce son job alors il doit payer l'impôt sur le revenu cantonal et fédéral).

5. La distinction entre ces deux catégories est fondamentale. En premier lieu, les gains en capital sur les biens appartenant à la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD; 7 al. 4 let. b LHID; 27 let. j LIPP) – sauf pour les immeubles qui sont généralement frappés d'un impôt cantonal (art. 12 LHID; 80 ss LCP), alors que les plus-values sur la fortune commerciale le sont. En deuxième lieu, des amortissements ou des pertes réduisant le bénéfice imposable ne sont autorisés que sur des éléments appartenant à la fortune commerciale (art. 27, 28 et et 31 LIFD ; art. 30 LIPP De même, les intérêts passifs ne sont pleinement déductibles que sur les dettes commerciales (art. 27 al. 2 let. d LIFD; 10 al. 1 let. e LHID; 30 let. j LIPP).

6.

c. De la fortune mobilière (art 20 LIFD et 22 LIPP)

- i. Tout est imposable mais le rendement varie en fonction de la fortune mobilière
- ii. Exemple de revenus mobiliers
 1. Les actions (donnent droit à un dividende)
 2. Les créances
 3. Les intérêts que l'on perçoit de son compte en banque. 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.

4. Les fonds de placement
5. Les dividendes (peuvent être cachés et distribués sous forme de cadeaux dans ce cas on a une prestation appréciable en argent). 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 côté 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.*
 - a. Ouvert décidé par l'AG
 - i. Peut aussi comprendre les actions gratuites c'est-à-dire les permutations de passifs.
 - b. Cachés, également appelés prestations appréciables en argent
 - c. ATTENTION art 20 al 1 bis LIFD pour l'imposition partielle des dividendes. Cette disposition a été introduite car il fallait tenir compte du fait que les dividendes sont dans les réserves d'une société et que ça a déjà été imposé dans l'impôt sur les bénéfices. Donc le législateur a décidé de légiférer pour lutter contre la double imposition économique. Pour cela il faut détenir au moins 10% de participation de la société. Ensuite on distingue l'abattement en deux catégories
 - i. Fortune privée → abattement de 40% en droit fédéral et à Genève

aussi. Donc on paie uniquement 60% de l'impôt(art 20 al 1 bis LIFD ; art 22 al 2 LIPP)

ii. Fortune commerciale → abatement de 50% donc on paie seulement 50% de l'impôt en droit fédéral et genevois aussi (art 18b al 1 LIFD ; 19b al 1 LIPP)

iii. ATTENTION, puisque c'est une distribution de dividende cachée souvent il n'a pas déclaré le dividende à temps et donc pas de remboursement de l'impôt anticipé possible. Il faut vérifier cela dans les conditions de l'impôt anticipé.

6. principe de l'apport en capital (art 20 al 3 LIFD)
 - a. l'argent que l'actionnaire a dans la société. ce n'est pas imposable. par exemple si on dissout une société et qu'on reverse tout à l'actionnaire. si un actionnaire amène de l'argent sans recevoir de nouvelles actions (donc sans émission de capital), alors on est pas imposé sur ce qu'on a apporté en plus (principe de l'apport contrairement au début avec le principe de la valeur nominale). chaque fois qu'un actionnaire apporte de l'argent on va créer au passif un poste au bilan appelé poste de réserve issus d'apport (agio). Toutefois il y a l'impôt des droits de timbre sur l'augmentation du capital.
7. La propriété intellectuelle/revenu des biens immatériels (art 20 al 1 let f LIFD)
 - a. Souvent on le fait dans le cadre de son travail donc ça rentre dans le revenu de l'activité indépendante.
8. Obligations à intérêts unique prédominant (art 20 al 1 let b LIFD)
 - a. Si au lieu de verser les intérêts au fur et à mesure on rembourse l'investissement avec une plus

grosse somme à la fin on considère cette somme (le surplus) comme un intérêt périodique soit un rendement de fortune (et non un gain en capital).

- b.** obligation qui génère un intérêt qui n'est versé qu'à l'échéance (contrairement aux obligations normales qui prévoient des intérêts à la fin de chaque mois ou de chaque année). si on vend avant l'échéance on a le droit à la moitié des intérêts (si on vend à la moitié du temps). l'imposition aura lieu au moment où on vend cette obligation. ici il faut donc regarder (dans les cas où il y a un mix des intérêts périodiques et à l'échéance) ce qui est prépondérant dans les deux rémunérations.
- c.** En gros ceci est une exception à l'exonération du gain en capital de la fortune privée. En effet, on vend l'obligation avant l'échéance donc on la vend avec un surplus pour couvrir les intérêts qu'on aurait dû toucher (genre on la paie 100CHF et au bout de 10 ans on doit toucher 110CHF, si on décide de la vendre au bout de 5 ans alors on la vend 105CHF). Dans ce cas on pourrait croire que c'est un gain en capital sur la fortune privée donc exonéré. Mais en fait non. C'est assimilé à un rendement de la fortune mobilière est donc c'est imposable.

iii. Comment savoir si c'est un rendement de fortune mobilier (plutôt qu'un gain en capital)

- 1.** Lorsque ça provient de l'usage d'un bien et que ça ne porte pas atteinte à sa substance.
- 2.** Les produits obtenus de tiers en contrepartie de l'usage ou de la jouissance d'un élément de fortune (intérêts, dividendes, redevances, loyer) sont qualifiés de rendements de fortune
- 3.** Critère de la source du revenu (majoritairement employé par doctrine et JP)

- a. Critère objectif → nature de la prestation octroyée.
- b. Critère subjectif → identité de celui qui fournit la prestation. Si on a un débiteur qui paie à un créancier alors on a un rendement de fortune.

d. De la fortune immobilière

- i. Art 21 LIFD ; Art 24 LIPP
- ii. Principe : toute personne physique possédant un bien immobilier va recevoir un revenu. Le revenu existe sous deux formes
 - 1. Revenu effectif : lorsqu'une personne loue son bien immobilier, le locataire lui payera le loyer
 - 2. Revenu virtuel = valeur locative
 - a. (art 21 al 1 let b LIFD ; art 7 al 1 LHID ; art 24 al 1 let b LIPP) → un propriétaire ne doit pas être un avantage par rapport à un locataire qui paie un loyer donc on taxe un loyer théorique (loyer qui se calcul en fonction de différents critères tel qu'une piscine ou les nuisances sonores) que le propriétaire pourrait percevoir. le truc cool c'est qu'on peut faire plein de cédulas hypothécaires pour faire des déductions fiscales ihiiii. cette valeur locative touche tous les immeubles en suisse. les biens à l'étrangers sont taxés de la même manière, sauf qu'on ne taxe pas directement le bien (voir cours précédent) la valeur locative ne compte que pour calculer le taux d'imposition sur le revenu. la valeur locative des biens à l'étranger n'est pas directement imposable.
 - b. Le montant → comment on calcul la valeur locative ? selon l'art 21 al 2 LIFD, la valeur locative doit être déterminée « compte tenu des conditions locales », d'une part et de « l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable » d'autre part. la valeur du marché est donc déterminante, en tenant compte d'une évolution selon une certaine fourchette (ATF 123 II 9,14). Le taux n'est pas le même

pour ce qui est cantonal, en effet l'art 7 LHID ne pose pas de règle plus sévère que l'égalité de traitement donc le législateur a une grande marge de manœuvre. Ainsi en droit cantonal, la valeur locative peut être fixée plus bas que les loyers du marché sans toutefois descendre en dessous de la limite constitutionnelle inférieure de 60% des loyers du marché. Au contraire pour l'imôt **fédéral** direct il faut que la valeur locative soit fixée sur le loyer objectif du marché.

- i. En droit genevois, la valeur locative est déterminée en tenant compte des conditions locales. Le loyer théorique des villas et des appartements en copropriété par étage occupés par leur propriétaire est fixé en fonction notamment de la surface habitable, du nombre de pièces, de l'aménagement, de la vétusté, de l'ancienneté, des nuisances éventuelles et de la situation du logement. Le loyer théorique est pondéré par la durée d'occupation continue de l'immeuble conformément au barème applicable en matière d'évaluation des immeubles situés dans le canton ; il ne saurait excéder un taux d'effort de 20% des revenus bruts totaux. (Art. 24 al. 2 LIPP).
- c. L'utilisation effective (art 21 al 2 LIFD) permet de réduire le montant de la valeur locative lorsque le logement est partiellement non utilisé.

Toutefois n'entre en considération que l'utilisation du logement au domicile du contribuable. En conséquence, la valeur locative des résidences secondaires non louées à des tiers est également imputée au propriétaire Revenu de droits de superficie (art 21 al 1 let c LIFD ; art 24 al 1 let d LIPP)

- iii. Revenu de droits de superficie (art 21 al 1 let c LIFD ; art 24 al 1 let d LIPP)
- iv. Revenus provenant de l'exploitation de gravière (art 21 al 1 let d LIFD ; art 24 al 1 let d LIPP) Revenus provenant de la prévoyance

e. **Les revenus provenant de la prévoyance**

- i. **L'imposition du premier, deuxième et troisième pilier A** : tous les revenus provenant de l'AVS/AI, de la prévoyance professionnelle (toutefois attention à la LFLP et LFEPL) ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée sont imposables à 100%. Sont notamment considérés comme revenu de la prévoyance professionnelle, les prestations des caisses de prévoyance, des assurances d'épargne et de groupes ainsi que des polices de libre passage (art. 22 al. 2 LIFD; 25 al. 2 LIPP).

- 1. **Les modalités d'imposition** → il convient de distinguer entre les rentes et les versements d'un capital. Tandis que les premières sont imposables selon le régime ordinaire avec les autres revenus, les prestations en capital sont imposés séparément, sur la base d'un taux représentant le cinquième des barèmes (art 38 LIFD ; art 45 LIPP)

- ii. **L'imposition du troisième pilier B** : les prestations sont pleinement ou partiellement imposables, tandis que les cotisations ne sont pas déductibles. On mentionnera dans ce contexte, l'imposition des rentes viagères, d'une part, et des assurances de capitaux susceptibles de rachat, d'autre part.

- 1. **Les rentes viagères** et les revenus provenant de contrat d'entretien viager ne sont imposables qu'à raison de 40% (art. 22 al. 3 LIFD; 7 al. 2 LHID; 25 al. 3 LIPP).

f. **Les autres types de revenu**

- i. Les revenus de remplacement**
 - 1.** Il s'agit des revenus acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative (art 23 let a LIFD ; art 26 let a LIPP), soit notamment des indemnités de chômage ou des caisses de compensation ou encore les indemnités pour perte de gains versés par les assurances-vies ou accidents. L'AFC inclut également les indemnités de départ versé par un employeur à son employé. Toutefois les dédommagements versés pour l'incapacité à conduire le ménage ne sont pas imposables.
- ii. les revenus obtenus en cas de décès, de dommages corporels ou d'atteintes à la santé**
 - 1.** Les sommes uniques ou périodiques perçues suite à ces événements sont imposables (art 23 let b LIFD ; art 26 let b LIPP). La loi vise exclusivement les prestations versées par des tiers (vise en outre les rémunérations versées par l'employeur à la veuve d'un employé).
 - a.** ATTENTION : les indemnités pour tort morale ne sont pas imposables (art 24 let g LIFD ; art 7 al 4 let i LHID ; art 27 let h LIPP).
 - b.** En cas de versement unique, les prestations sont imposées séparément, sur la base d'un taux correspondant au cinquième des barèmes légaux (art 38 LIFD).
- iii. Les indemnités obtenues en cas de cessation ou de renonciation à une activité lucrative.**
 - 1.** C'est une lex specialis par rapport à la lettre a. Souvent, en effet les indemnités visées dans ce contexte (art 23 let c LIFD ; art 26 let c LIPP) sont des revenus de remplacement. La loi vise ici essentiellement les indemnités de remplacement d'une activité lucrative indépendante (par exemple les indemnités résultant de l'acceptation d'une clause de non-concurrence). En revanche, les

dédommagements versés pour la fermeture d'une entreprise, ou pour la vente d'une clientèle (goodwill) sont imposables en tant que revenu d'une activité lucrative indépendante (art 18 al 2 LIFD ; art 19 al 2 LIPP)

- iv. Les indemnités obtenues en l'échange de la renonciation à l'exercice d'un droit.
 - 1. Controversée, donc on aura pas ça à l'examen. Art 23 let d LIFD ; art 26 let d LIPP
- v. Les gains de loterie
 - 1. Les gains provenant de loteries et d'autres institutions semblables sont imposables en vertu des arts. 23 let. e LIFD, respectivement 26 let. e LIPP. La définition légale des institutions concernées est coordonnée à celle de l'impôt anticipé (comp. art. 6 LIA). On réservera toutefois *l'exonération* introduite le 1^{er} janvier 2000 des gains provenant de jeux de hasard exploités dans des maisons de jeux.
- vi. Les pensions alimentaires et les contributions d'entretien
 - 1. La pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien reçues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale sont désormais imposables *auprès du* *récipiendaire* (art. 23 let. f LIFD; 26 let. f LIPP). Notons, au passage, que le prestataire, quant à lui, pourra déduire le montant de la pension ou de la contribution (art. 33 al. 1 let. c LIFD; 33 LIPP). Le traitement fiscal est par contre différent pour les *prestations en capital* versées à titre de contribution d'entretien. En pratique, de telles prestations ne sont pas imposées auprès du bénéficiaire, dès lors que l'on considère qu'il s'agit du paiement d'une dette par le débiteur du versement en capital (circulaire AFC no14, du 29 juillet 1994; imposition de la famille selon la LIFD, p. 7). La même solution prévaut en droit genevois (RDAF 1971, 59 rendu sous l'angle de l'ancien art. 21 let. f LCP). De son côté, le débiteur ne pourra bien évidemment pas déduire la

prestation effectuée. Toutes les autres prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille sont par contre expressément exonérées (art. 24 let. e LIFD; 27 let. f LIPP). Il en va ainsi notamment de la dette alimentaire, ce qui implique que celui qui la verse ne pourra la déduire de ses revenus

imposables. Depuis le 1^{er} janvier 2007, date d'entrée en vigueur de la loi fédérale sur le partenariat, le régime des contributions d'entretien est aussi applicable aux partenaires enregistrés (art. 9 al. 1bis LIFD ; 3 al. 4 LHID).

vi. LES EXONERATIONS

1. Les gains en capital sur la fortune privée (art 16 al 3 LIFD ; art 7 al 4 let b LHID ; art 27 let. j LIPP)

- a. l'exonération ne vise que les gains qui proviennent de l'aliénation (ou de transferts assimilables) d'un bien appartenant au patrimoine privé, *dès lors que le prix de vente dépasse sa valeur d'acquisition*. En effet, les gains en capital générés sur la réalisation du patrimoine commercial, sont traités comme revenu de l'exercice d'une activité indépendante (art 18 al 2 LIFD ; art 19 al 2 LIPP)
- b. En droit fédéral, l'exonération vise aussi bien la fortune mobilière et immobilière. En revanche, en droit cantonal, le gain en capital réalisé sur la fortune *immobilière* est soumis à l'impôt sur le gain immobilier. À Genève, notamment, la plus-value immobilière fait l'objet de l'impôt spécial sur les gains et bénéfices immobiliers (art. 80 ss LCP; art. 12 al. 1 LHID). A Genève donc le taux est fixe, à partir d'une période de 2 ans de détention jusqu'à 25 ans on a 50% d'impôts, sinon on passe à 0%. On peut diminuer le taux en fonction des dépenses à plus-value par exemple piscine ou véranda.
 - i. la loi a prévu un système de remploi art 85 LCP. on peut utiliser un gain afin de se loger à nouveau. ce n'est pas une exonération mais seulement on diffère le moment où on va payer les impôts. on a une certaine durée. en outre on ne peut pas vendre l'appartement pour acheter une ferrari. il faut rester dans le même domaine.
- c. La loi mentionne aussi l'exonération du produit de la vente de *droits de souscription*, à condition que ceux-ci appartiennent à la fortune privée (art. 20 al. 2 LIFD; 7 al. 4 let. a LHID ; 27 let. a LIPP).
- d. **Critère de distinction pour patrimoine privé ou commercial** : il y a deux approches pour faire la distinction :
 - i. Le critère de l'activité
 1. Caractère systématique et planifié de l'activité

- 2. La fréquence
 - 3. Le lien
 - 4. Recours à des fonds étrangers
 - 5. Réinvestissement
 - ii. De la prépondérance
 - 1. Voir à quoi sert le plus le bien.
- 2. **Les dévolutions (transfert de patrimoine) de fortune**
(art 24 LIFD ; art 7 al 4 LHID ; art 27 LIPP)
 - a. les dévolutions ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial.
L'exonération est motivée par le fait que ces transferts de patrimoine font généralement l'objet en droit cantonal de l'impôt sur les successions et les donations.
- 3. **Les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachats** (art 24 LIFD ; art 7 al 4 LHID ; art 27 LIPP).
 - a. Il y a deux exceptions
 - i. Versements provenant de polices de libre passage (car imposés comme revenu de la prévoyance sociale art 22 al 2 LIFD ; art 25 al 2 LIPP)
 - ii. Le rendement des assurances à prime unique qui ne servent pas un but de prévoyance n'est pas non plus exonéré (art 20 al 1 let a LIFD ; art 22 al 1 let a LIPP)
- 4. **Tort moral**
 - a. toutefois en suisse pour avoir un tort moral il faut remplir des conditions extrêmement restrictive. il existe toutefois un cas dans lequel les contribuables l'utilisent : c'est lorsqu'il y a un licenciement. toutefois en cas d'accord ce n'est pas pck l'employeur écrit qu'il verse une indemnité à titre de tort moral que les tribunaux qualifieront l'indemnité de la même manière.
- 5. **les subsides** (art 24 let d LIFD ; art 27 let e LIPP)
- 6. **prestations fondées sur le droit de la famille** (sous réserve de l'art 23 let f LIFD ; respectivement 26 let f LIPP art 24 let e LIFD ; art 7 al 4 let g LHID, art 27 let f LIPP)
 - a. par exemple : art 328 al 1 CC, ou obligation d'entretien de l'enfant majeur (art 277 al 2 CC). Comme ces prestations ne sont pas imposables de base, elles ne sont plus déductibles auprès du payeur
 - i. toutefois attention, la pension alimentaire et les contributions d'entretien sont régies par les art 23 let f LIFD respectivement 33 LIPP (imposition chez le bénéficiaire et déduction pour le payeur).
- 7. **Le solde**
 - a. Du service militaire et l'indemnité de fonction pour service de protection civile.
- 8. **Les revenus découlant de la loi fédérale sur les prestations complémentaires à l'avs/AI.**
 - a. Ces prestations sont souvent versées à des personnes dont les revenus net se situent en dessous du seuil d'imposition de telle sorte qu'elles seraient rarement imposables.
- 9. **Les gains provenant des jeux de hasard** (LMJ)

- a. il ne s'agit que des gains réalisés dans des maisons suisses de jeux et non des maisons étrangères.

vii. LES DEDUCTIONS (sur les revenus art 25 à 35 LIFD et 29 à 40 LIPP ; sur la fortune 57 à 58 LIPP)

1. Introduction

- a. L'impôt sur le revenu ne frappe que le revenu net. Ce dernier s'obtient en défalquant (réduisant) du total des revenus imposables l'ensemble des déductions générales et les frais d'acquisitions du revenu (art 25 LIFD ; art 28 LIPP). La doctrine subdivise ces déductions en trois catégories (i) les déductions organiques (frais d'acquisition) (ii) anorganiques (déductions générales) (iii) sociales.

2. les frais d'acquisition du revenu (déductions organiques)

- a. les frais d'acquisitions du revenu sont toutes les dépenses effectuée par le contribuable pendant la période de calcul qui sont nécessaires à l'acquisition du revenu. Selon le TF on entend par là, les dépenses faites immédiatement et en rapport direct avec l'obtention du revenu. En d'autres termes, il s'agit de dépenses encourues dans le but de réaliser un revenu (critère de la finalité). La doctrine plus récente préconise une définition causale des frais d'acquisition du revenu. Dans un arrêt récent le TF va dans ce sens puisqu'il dit que peuvent tomber sous la 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 celle-ci.

- b. En revance, ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu et ne sont donc pas déductibles les dépenses préparatoires, les dépenses d'entretien ou d'utilisation du revenu, ainsi que les impôts

i. Les dépenses préparatoires (ou frais d'investissements

- 1. Tous les frais engagés pour améliorer le revenu, créer, accroître les moyens de production (immeubles, machines) ou élargir les connaissances professionnelles. Les frais de formation professionnelles sont cependant déductibles dans la majorité des cas. Résultat avant l'âge de 20 ans, tous les frais de formation, de reconversion et de réinsertion professionnel sont déductibles si le contribuable est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II jusqu'à

concurrence de 12'000CHF (art 33 al 1 let j LIFD, art 9 al 2 let o LHID).

Après l'âge de 20 ans, tous les frais de formation sont déductibles pour autant qu'ils ne visent pas l'obtention d'un diplôme du degré secondaire II jusqu'à concurrence de 12'000CHF (art 33 al 1 let j LIFD). Sous cette réserve, les frais de formation ou de perfectionnement sont aujourd'hui tous déductibles du revenu (art 17al 1 bis et 26 al 1 let.c LIFD) constitutifs de frais pour l'activité indépendante (art 27 al 2 let e LIF ; art 10 al 2 let f LHID) et de charges justifiées par l'usage commerciale pour les personnes morales (art 59 al 1 let e LIFD ; art 25 al 1 let e)

ii. Les frais d'entretien

- 1.** Du contribuable et de sa famille, ainsi que les dépenses privées (art 34 let a LIFD ; art 38 let a LIPP). Depuis l'entrée en vigueur de la loi sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants, la LIFD et la LHID prévoient désormais la déductibilité des frais de garde. Il s'agit d'une déduction anorganique.

iii. Les **impôts** fédéraux, cantonaux et communaux sur le revenu, sur les gains immobiliers et sur la fortune, ainsi que les impôts étrangers analogues ne sont en principe pas non plus déductibles, même dans le cadre de l'exercice d'une activité indépendante (y compris les sociétés de personnes) (art. 34 let. e LIFD; 38 let. e LIPP). C'est là une différence de traitement importante par rapport aux personnes morales (comp. art. 59 let. a LIFD; 25 al. 1 let. a LHID; 13 let. a LIPM).

c. Les frais liés à l'exercice d'une activité lucrative dépendante

- i.** Sont déductibles, en particulier, tous les frais professionnels *nécessaires* à l'exercice de la profession (art. 26 al. 1 let. a à c LIFD; 9 al. 1 LHID; 29 let. a LIPP). Ces dépenses doivent être liées à l'acquisition du revenu de l'activité. On notera que si ces frais sont remboursés par l'employeur (art. 327a CO), la

déduction ne sera admise que dans la mesure où le montant du remboursement est inférieur aux frais effectivement encourus.

- 1.** Frais de transport (art 26 al 1 let a LIFD ; art 29 let a LIPP), selon un arrêt ancien c'est déductible uniquement si le contribuable utilise le moyen le moins onéreux.
- 2.** Les repas en dehors du domicile à midi (art 26 al 1 let b LIFD ; art 29 let a LIPP), le montant est fixé forfaitairement. On ne peut déduire plus que ce qu'on aurait mangé à la maison.
- 3.** Tous les frais indispensables à l'exercice de la profession (art 26 al 1 let c LIFD) soit l'outillage professionnel y compris le matériel informatique et les logiciels. Ça peut être les habits s'ils sont spécifiques à la profession exercées.
 - a.** Si c'est la pièce d'un appartement qui sert à l'exercice de l'activité lucrative, il faut démontrer que c'est vraiment indispensable (par exemple si on montre que l'employeur n'a pas mis de place de travail à disposition de l'employé) et le TF l'admet uniquement de manière restrictive.
- 4.** Selon la jurisprudence, toujours applicable pour les périodes antérieures à 2016, tous les frais de perfectionnement y compris ceux qui ne sont pas absolument indispensables qui sont objectivement en rapport avec l'activité professionnelle actuelle du contribuable et que celui-ci estime adéquats pour maintenir ses chances sur le plan professionnel sont déductibles. La question de la nécessité du perfectionnement doit être interprétée largement (ATF 2C_104/2010, consid. 3.2.1 = StR 2010, p.959). Selon le Tribunal fédéral, la qualification de frais de perfectionnement déductibles dépend

notamment : de l'examen concret de la situation personnelle du contribuable, de sa formation initiale, de l'état de ses connaissances actuelles, de son cursus professionnel, de son activité professionnelle actuelle, du contenu de la formation en cause et de la position professionnelle postérieure à la formation. En revanche, la *reconversion* englobe aussi des frais destinés à l'exercice d'une nouvelle activité. Il faut cependant que le contribuable y soit contraint par des circonstances extérieures (perte d'emploi, maladie, accident, absence d'avenir dans le secteur)

d. Les frais liés à l'exercice d'une activité lucrative indépendante

i. le principe est que tous les frais justifiés par l'usage commercial sont déductibles (art 27 al 1 LIFD ; art 10 al 1 LHID ; art 30 LIPP).
Déductibilité des charges justifiées par l'usage commerciale. Par exemple une pièce d'un appartement utilisée pour l'exercice de l'activité lucrative peut être déduite car justifiée par l'usage commerciale.

1. *Les amortissements* (baisse de la valeur de l'actif) sont également déductibles mais uniquement les 7 premières années (art 28 al 1 LIFD ; art 10 al 1 let a LHID ; art 30 let d LIPP).
pour être admis, les amortissements doivent être justifiés par l'usage commercial et comptabilisés (art 28 al 1 LIFD ; art 10 al 1 let LHID ; art 30 let d LIPP)

e. *les provisions* : En outre, le droit fiscal englobe également dans cette catégorie les corrections de valeur qui corrigent des postes de l'actif circulant (voir notamment art. 29 al. 1 let. b LIFD). Les provisions sont des déductions portées à la charge du compte de résultat pour tenir compte de dépenses ou de pertes dont le montant exact ou l'ampleur n'est pas encore établi de façon certaine. D'après la jurisprudence il suffit que la provision porte sur un élément de la fortune commerciale qui sert à l'exercice de l'activité lucrative indépendante.

a. pour des engagements dont le montant est encore indéterminé

(art 29 al 1 let a LIFD ; art 30 let a chi 1 LIPP)

i. Tel est le cas, par exemple, de l'obligation de devoir verser des dommages-intérêts ou d'une obligation de garantie. Encore faut-il que l'engagement en question ait pris naissance durant l'exercice en cause (Message sur l'harmonisation fiscale, p. 177). Les provisions pour des *charges futures* ne sont en revanche pas admissibles, car contraires au principe de périodicité. Ainsi, une provision pour impôts futurs ne peut être déduite, même si elle intervient dans un exercice qui servira de base de calcul pour la période suivante.

b. pour des risques de pertes sur des actifs circulants (art 29 al 1 let b LIFD ; art 30 let a ch 2 LIPP)

i. Les autorités fiscales admettent en pratique un **abattement forfaitaire** de 33 1/3 % sur la valeur du stock de *marchandises*. Cet abattement est admis sans qu'il soit nécessaire de vérifier s'il est justifié. L'entreprise en question doit toutefois respecter deux exigences: (i) tenir un inventaire complet de son stock; et (ii) donner à l'administration fiscale des indications suffisantes sur le prix de revient ou sur le coût des marchandises ainsi que sur leur valeur marchande

c. pour d'autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (art 29 al 1 let c LIFD ; art 30 let a ch 3 LIPP) → Le risque de perte doit concerner l'exercice en cours. Par exemple, le Tribunal fédéral, statuant sous l'angle de l'arbitraire, a confirmé la non-admissibilité d'une provision destinée à couvrir des pertes de production que la centrale nucléaire d'une société partenaire pourrait subir à l'avenir

d. des provisions pour futurs mandats de recherche et développement ((art 29 al 1 let d LIFD ; art 30 let a ch 4 LIPP) → La loi tolère en outre des provisions pour futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10% au plus du bénéfice commercial imposable, mais au total jusqu'à 1 million de francs (art. 29 al. 1 let. d LIFD).

i. Les pertes subies durant l'exercice de l'activité indépendante sont bien évidemment déductibles, à la condition qu'elles soient comptabilisées (27 al. 1 let. b LIFD; 10 al. 1 let. b LHID ; art. 30 let. f LIPP). Le commerçant doit au moins tenir un état des actifs et passifs, un relevé des recettes et des dépenses, ainsi que des prélèvements et apports privés soit en tout cas un bilan et un compte de résultats (art. 125 al. 2 LIFD ; 42 al.3 let. a et LHID).

ii. les versements à des institutions de prévoyance → Les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise sont déductibles, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue (art. 27 al. 2 let. c LIFD; 10 al. 1 let. d LHID; art. 30 let. h LIPP)

iii. les intérêts → la déduction des intérêts de dettes privées est

limitée mais tel n'est pas le cas des intérêts de dettes commerciales qui sont entièrement déductibles (art. 27 al. 1 let. d LIFD; art. 30 let. j LIPP).

- iv.** les réserves de crise → : la constitution de réserves de crise bénéficiant d'allégements fiscaux destinées à prévenir et combattre le sous-emploi sont des réserves qui font partie du capital propre, mais peuvent être déduites en tant que charges justifiées par l'usage commercial. Le montant de la réserve est alors déposé sur un compte bloqué (portant intérêts). Le versement à la réserve est limité à 15% du bénéfice commercial net, mais au minimum à 10 000 fr.

f. les déductions liées à la fortune

- i.** En ce qui concerne la fortune **mobilière** privée, le contribuable peut déduire les frais d'administration par des tiers et les éventuels impôts à la source étrangers qui ne peuvent être ni remboursés ni imputés (art. 32 al. 1 LIFD; 34 let. c LIPP).
- ii.** Pour la fortune **immobilière** privée, les frais nécessaires à l'entretien des immeubles que possède le contribuable, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers sont déductibles (art. 32 al. 2 LIFD; 34 let. d LIPP). Voir page 140 poly 1 pour la pratique dumont et la rénovation des immeubles. Les frais engendrant une plus-value ne sont pas déductibles. Par contre on peut récupérer la tva si on le veut.

3. Les déductions générales

a. la loi contient une liste (exhaustive) de déductions qui tiennent compte de différents frais et dépenses de natures diverses. Les déductions de l'art 33 sont liées à l'existence d'une dépense réelle (à l'exception de l'art 33 al 2 LIFD) Ces déductions appelées déductions générales ou anorganiques, sont réglées à l'art 33 LIFD :

i. **Les intérêts** passifs privés (let a) ne peuvent être déduits qu'à concurrence du rendement de la fortune, augmenté de 50'000CHF (art 33 al 1 let a LIFD ; art 9 al 2 let a LHID ; art 34 let a LIPP). Cela signifie simplement que 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 50'000CHF.

Les intérêts passifs englobés dans les acomptes sur la base d'un contrat de leasing ne sont pas déductibles. Ne sont pas non plus déductibles les intérêts sur un prêt accordé à des conditions plus avantageuses que celles qui seraient accordées à un tiers (art 33 al 1 let a *in fine* LIFD ; art 34 let a LIPP). **Ce sont les intérêts liés aux dettes d'un contribuable.**

1. Pour délimiter les dettes privées des dettes commerciales, on utilise le critère objectif de l'utilisation des fonds à des fins commerciales ou privées. Ce n'est qu'en l'absence de preuve que l'on recourt subsidiairement au critère de la répartition proportionnelle. La différence c'est que les intérêts passifs commerciaux sont déductibles de manière illimitées.

ii. **Charges durables (let b)**

iii. **Pensions alimentaires et contribution d'entretien (let c)**

1. L'époux qui verse un montant à un époux séparé de fait ou de droit peut déduire ce montant entièrement de son revenu et celui qui reçoit doit payer l'impôt sur le revenu sur ces versements.

2. Sont déductibles, la pension alimentaire versée par le conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de

fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale (art. 33 al. 1 let. c LIFD; 9 al. 2 let. c LHID; 33 LIPP).

a. Cette règle n'est pas applicable aux versements effectués sous forme de remise de capital (ATF 125 II 183) → car considéré comme l'acquittement d'une dette.

b. Désormais applicable pour les partenaires enregistrés.

iv. Primes d'assurances sociales (let d-f)

- 1.** Sont déductibles et prélevées directement par l'employeur.
- 2.** Les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires, versés à l'AVS/AI et à des institutions de la prévoyance professionnelle (art. 33 al. 1 let. d LIFD; 9 al. 2 let. d LHID; 31 let. a et b LIPP) sont déductibles.
- 3. Les rachats dans la prévoyance professionnelle :** En substance, selon le nouvel art. 79a LPP, le montant est limité au montant limite supérieur du salaire coordonné, fixé à l'art. 8 LPP (82'080 fr. pour 2009), multiplié par le nombre d'années entre l'entrée dans l'institution de prévoyance et l'âge réglementaire

v. Primes assurances maladies, assurance-vie, assurance accident (let g)

- 1.** les primes et cotisations versées en vertu de la réglementation sur les allocations pour pertes de gain, l'assurance chômage et l'assurance accident obligatoire (art. 33 let. f LIFD; art. 31 let. a LIPP). Il en va de même des versements, cotisations et primes d'assurances-vie, maladie et accidents, ainsi que les intérêts de capitaux d'épargne du contribuable et des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit, jusqu'à concurrence d'un montant fixé dans la loi (art. 33 LIFD [postnumerando] ; 33 al. 1 let. g et al.

1bis LIFD ; 9 al. 1 let. g LHID; art. 31 let. d LIPP).

vi. Frais suite à une maladie ou handicap (let h-hbis)

- 1. Versements:** Sont déductibles les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent une franchise déterminée (art. 33 al. 1 let. h LIFD; 9 al. 2 let. h LHID)

vii. à partis politiques (let i)

- 1.** Depuis le 1er janvier 2011, les cotisations des membres et les dons effectués par des personnes physiques à des partis politiques sont déductibles en droit fédéral jusqu'à concurrence de CHF 10 000 (art. 33 al. 1 let. i LIFD)

viii. Double activité lucrative des époux (al 2)

- 1.** Les époux qui vivent en ménage commun et qui exercent chacun une activité lucrative ont droit à une déduction du 50 % du produit de l'activité lucrative la moins rémunérée, mais au moins de CHF 8 100 et au plus CHF 13 400 (art. 33 al. 2 LIFD).

a. Si l'un des conjoints fournit un travail important pour seconder l'autre dans sa profession, son commerce ou son entreprise ou lorsque les conjoints exercent une activité lucrative indépendante commune, la moitié du revenu global des époux est attribuée à chaque époux pour le calcul de la déduction. Cependant, les époux peuvent justifier une autre répartition (art. 33 al. 2 LIFD).

b. Selon l'art. 9 al. 1 let. k LHID, une déduction est ouverte sur **le produit du travail qu'obtient l'un des conjoints**, indépendamment de la profession, du commerce ou de

l'entreprise de l'autre, jusqu'à un montant déterminé par le droit cantonal ; une déduction analogue est accordée **lorsque l'un des conjoints seconde l'autre de manière importante** dans sa profession, son commerce ou son entreprise.

- i.** l'art. 36 LIPP prévoit une déduction de CHF 500 du produit du travail le plus bas qu'obtient l'un des conjoints pour une activité indépendante de la profession, du commerce ou de l'entreprise de l'autre.

ix. Frais de garde (al 3)

- 1.** Il s'agit d'une déduction pour frais de garde d'enfants par des tiers, qui est conçue comme une déduction anorganique

- a.** En droit fédéral, un montant de CHF 10 000 (CHF 10 100 dès le 1er janvier 2012) au plus par enfant dont la garde est assurée par un tiers peut ainsi être déduit du revenu, dans la mesure où: (i) l'enfant a moins de 14 ans, (ii) il vit dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien, (iii) les frais de garde documentés ont un lien de causalité directe avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable (art. 33 al. 3 LIFD ; Circulaire AFC no 30, du 21 décembre 2010, sur l'imposition de la famille, ch. 8 ; art. 9 al. 2 let. m LHID).

4. Les déductions sociales (art 35 LIFD)

- a.** : elles visent à cerner de plus près la situation personnelle et familiale du contribuable. Une déduction sociale a pour but de prendre en considération le statut social du contribuable et son

influence sur la capacité contributive de l'intéressé. En ce domaine, la LHID laisse une liberté totale aux cantons (art. 9 al. 4 LHID). Il existe plusieurs types de déductions présentés ci-dessous, on ne peut pas cumuler deux déductions sociales :

i. l'enfant mineur

1. 6500CHF pour chaque enfant mineur
2. ça marche pour les enfants majeurs s'ils font des études ou une formation
3. il faut toutefois entretenir l'enfant et lui donner une aide équivalente au moins à 6500CHF

ii. les personnes incapables d'exercer une activité

1. il faut s'en occuper et lui procurer une aide d'au moins 6500CHF. Pas nécessaire de l'entretenir totalement
2. donc déduction de 6500CHF

iii. les couples mariés

1. déduction de 2600CHF

viii. LE CALCUL DE L'IMPÔT

1. Introduction

- a. Il se fait en deux étapes, premièrement il faut établir le montant du revenu global net (consiste à déterminer d'une part ce qui entre dans le champ de l'impôt tout en y déduisant les déductions admises). Deuxièmement, une fois le revenu global net déterminé, le montant de l'impôt s'obtient en appliquant les barèmes d'impositions fixés dans la loi (art 36 LIFD ; art 41 LIPP)
- b. Revenu net = revenu brut imposable – les déductions (art 25 LIFD ; art 28 LIPP)
- c. Fortune nette = totale de la fortune imposable – les déductions (art 46 LIPP) (ATTENTION LA FORTUNE N'EST IMPOSÉE QUE DANS LES CANTONS ET LES COMMUNES)
 - i. Les dettes sont déductibles de la fortune imposable. Les meubles meublants ainsi que les collections d'œuvres d'arts ne sont pas imposables à Genève. Attention si on fait commerce de ces œuvres.

2. le calcul de l'impôt dans le temps

- a. En Suisse on a opté pour **le système post-numerando**. Cela signifie que l'impôt dû pour une année correspond au revenu réalisé durant cette même année. On attend donc la fin de l'année pour calculer. Système fédéral pour les personnes morales

et cantonale pour les personnes physiques mais vu que tous les cantons ont adopté ce système ça ne fait aucune différence.

- b.** L'impôt est fixé et prélevé pour chaque période fiscale annuelle (art 40 LIFD ; 15 LHID ; 1 LITPP II). Il se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art 41 al 1L LIFD ; 62 al 1 LIPP). Dans le mesure où les conditions d'assujettissements ne sont réalisées que durant une partie de la période fiscale 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).
- c.** La période fiscale correspond donc à l'année civile (art 40 al 1 LIFD). Toutefois si une personne n'est imposable que sur une partie de l'année, alors ne sera imposé que sur ce qu'elle a touché en suisse durant cette partie de l'année mais à un taux annualisé (art 15 al 3 LHID, 40 al 3 LIFD ; 62 al 3 LIPP) le même système s'applique pour les déductions (art 62 al 4 LIPP)
 - i.** Si X gagne 60 000 en suisse pour 6 mois de travail, alors X sera imposé sur 60 000 mais à un taux de 120 000CHF. Pour les déductions elles ne seront valables qu'à moitié.

3. Le taux de l'impôt

- a.** Le droit fédéral prévoit un taux d'impôt progressif subdivisé en trois barèmes (ATTENTION le taux de l'impôt ne peut pas dépasser 11,5% du revenu art 128 al 1 Cst) :
 - i.** Un tarif ordinaire (art 36 LIFD) *impôt fédéral*
 - 1.** champs d'application
 - a.** contribuables vivant seules, soit les veufs, les célibataires, les séparés de fait ou de droit, et divorcés.
 - 2.** composition
 - a.** subdivisé en 10 tranches. Les revenus inférieurs à 14 500CHF sont exonérés.
 - ii.** Tarif personnes mariées (art 36 al 2 LIFD) *impôt fédéral*
 - 1.** Champs d'application
 - a.** Les époux faisant ménage commun et qui ne vivent pas ensemble avec des enfants ou des personnes nécessiteuses

dont ils assurent l'essentiel de l'entretien.

2. Composition

- a.** Subdivisé en 15 tranches. Les revenus inférieurs à 28 300CHF sont exonérés

iii. Barème parentale (art 36 al 2bis LIFD) *impôt fédéral*

1. Champs d'application

- a.** Contribuables qui vivent avec des enfants ou des personnes nécessiteuses **et**
- b.** Il(s) pourvo(ien)t à l'essentiel de leur entretien.
 - i.** Attention : si les parents sont séparés de fait ou de droit, le barème parental est accordé à un seul d'entre eux, même s'ils exercent une autorité parentale conjointe.

2. Composition

- a.** il se compose du barème pour les personnes mariées et d'une déduction du montant de l'impôt égale à 251CHF au maximum par enfant ou par personne nécessiteuse (art 36 al 2bis LIFD).

b. LE DROIT GENEVOIS

i. Barème ordinaire

- 1.** Progressif selon art 41 al. 1 LIPP

ii. Ménage commun

- 1.** 50% du revenu est pris en compte pour calculer le taux. Selon art 41 al 2 LIPP
 - a.** donc par exemple on touche à deux 100 000CHF, on appliquera à ces 100 000CHF le taux que l'on applique pour 50 000CHF.

- 2.** Un système identique s'applique aux contribuables célibataires, veufs, divorcés, séparés de corps ou de fait, qui font ménage commun avec leurs enfants mineurs ou majeurs ou un

proche qui constituent des charges de famille et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien (art. 41 al. 3 LIPP).

c. LES CENTIMES ADDITIONNELS

i. Cantonaux

- 1.** Fixé chaque année par le grand conseil en fonction des besoins du canton. Cela représente pour le moment 47.5% du montant de l'impôt cantonal de base.
- 2.** En gros on a l'impôt cantonal de base, on calcule 47.5% de cet impôt puis on ajoute cette somme à l'impôt cantonal de base

ii. Communaux

- 1.** Fixés annuellement par les communes, sur la base des art 32 al 1 let b et 95 al 5 de la loi sur l'administration des communes.
- 2.** Même principe que pour ce qui est cantonal mais ça varie entre 25% et 51%.

d. CAS PARTICULIERS

i. Versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques (art 37 LIFD ; 11 al 2 LHID ; 43 LIPP)

1. Exemple

- a.** Versement de rattrapages de rentes en matière d'assurance sociale, versement rétroactif de pension alimentaire restée impayée, les rappels de salaires fondés sur l'art 8 al 3 cst et le rattrapage de rentes d'invalidité née auparavant, versée par une caisse de pension.

2. Principe

- a.** puisque c'est servit qu'une seule fois, le capital versé va être important et on va avoir un taux bcp trop élevé à payer. Donc on va annualiser ce taux pour qu'il soit réduit et que ça respecte la capacité contributive. (on prend l'exemple de monsieur dupont. Il gagne 100 000CHF. Il gagne un procès contre sa caisse de

pension. Elle doit lui payer 50 000CHF pour les 5 années où il avait une capacité de travail réduite. Le revenu imposable est donc de 150 000CHF mais au taux de 110 000CHF. Les 50 000CHF étant annualisés sur 5 ans).

ii. Les prestations en capital provenant de la prévoyance (art 38 LIFD ; art 11 al 3 LHID ; 45 LIPP)

1. Imposés séparément. Cela a pour effet que le taux est moins élevé puisque pas additionné avec tout le reste. En plus il y a un taux privilégié puisque ce n'est que 1/5ème du taux normal. Les déductions **sociales** ne sont pas autorisées.

a. La même règle s'applique aux versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante et aux versements « analogues » versés par l'employeur art 17 al 2 LIFD.

b. Les rendements d'assurances de capitaux à primes uniques susceptibles de rachat qui ne servent pas à la prévoyance, versés en cas de vie ou de rachat, sont imposables avec les autres revenus, sans pouvoir bénéficier des art 37 et 38 LIFD.

ix. L'IMPÔT SUR LA FORTUNE

1. Introduction et définition

a. N'est pas prélevé par la confédération (car pas de base constitutionnelle) mais seulement par les cantons au sens de l'art 2 al 1 let a LHID.

b. Impôt complémentaire à l'impôt sur le revenu. Destiner à frapper le rendement de la fortune et non pas sa substance

c. Un impôt qui porterait atteinte à la substance du capital existant ou rendrait impossible la formation d'un nouveau capital serait contraire à la portée institutionnelle de la garantie à la propriété.

2. Les éléments essentiels (constitutifs)

a. Objet

i. Ensemble de la fortune nette du contribuable (art 13 al 1 LHID).

- 1.** Exceptions : les immeubles, ainsi que les éléments rattachés à des établissements stables situés hors du canton ou à l'étranger.
- 2.** La fortune nette c'est la différence positive entre les actifs (choses mobilières, immobilières ainsi que les capitaux comme les créances ou les participations) et les dettes (qui peuvent être déduites mais elle doit être existante et non simplement potentielle toutefois les prestations périodiques telles que rentes, aliments, contributions d'entretien ne sont pas déductibles) d'un contribuable. Peut être définie comme la somme de toutes les choses et valeurs patrimoniales dont une personne peut librement disposer. En revanche, les simples expectatives, c'est-à-dire les espérances sur des droits futurs, mais incertains (successions, prestations d'assurances sans valeur de rachat) ne constituent pas encore des actifs de la fortune.

a. ATTENTION,

- i.** Les parts de fonds de placements ne font partie de la fortune imposable que pour la différence entre la valeur de l'ensemble des actifs du fond et celle des immeubles en propriété directe (art 13 al 3 LHID).
- ii.** Les droits immatériels sont soumis à l'impôt sur la fortune dans la mesure où ils représentent une valeur marchande.
- iii.** Le goodwill, ne fait en principe pas partie de la fortune, à moins qu'il n'ait été acquis à titre

onéreux et qu'il doive pour cette raison être comptabilisé.

iv. Les assurances sur la vie ne sont imposables que si elles sont susceptibles de rachat.

ii. La fortune est imposable auprès du propriétaire ou de la personne pouvant disposer économiquement du bien en question.

b. En droit genevois

i. Perception d'un impôt annuel sur l'ensemble de la fortune mobilière et immobilière du contribuable sous déduction des dettes et sous réserve des exceptions légales (art 46 LIPP).

ii. L'usufruit est imposable auprès de l'usufruitier (art 48 LIPP).

iii. Objet

1. définie largement. Elle comprend, notamment, les immeubles sis dans le canton, valeurs mobilières, créances, capital et actifs de l'entreprise, assurance-vie et vieillesse pour leur valeur de rachat, valeur capitalisée des rentes viagères, argent comptant, bijoux, cheptel (art. 47 LIPP)

a. : À notre sens (celui du prof), la clientèle fait partie de cette liste uniquement si elle a été acquise à titre onéreux.

iv. Exonération

1. 55 LIPP les meubles meublants, les vêtements, ustensiles de ménage et livres servant à l'usage du contribuable et de sa famille, ainsi que les collections artistiques et scientifiques qui peuvent être considérées comme des meubles meublants.

2. Collections artistiques et scientifiques : seulement dans la mesure où elles « peuvent être considérées comme » des meubles meublants (art. 55 let. a LIPP).

a. selon le tf même si quelqu'un vend une de ses œuvres tant qu'il ne participe pas au marché

de l'art cela reste dans la fortune privée. Toutefois attention s'il vend trop régulièrement la personne risque de se voir attribuer sa collection comme de la fortune commerciale et donc imposée comme étant un revenu de la fortune commerciale (genre en revenu indépendant voir plus haut les critères).

v. Déductions

1. **Les dettes du contribuable peuvent être portées en déduction** (art 56 al. 1 LIPP), l'identité des créanciers doit être établie + existence de la dette.
 - a. la déduction d'un cautionnement n'est ouverte qu'en cas d'insolvabilité constatée du débiteur principale (art 56 al 2 LIPP)
2. des déductions sociales sont prévues en fonction du nombre de personnes à charges du contribuable (at 58 LIPP)

vi. ATTENTION

1. Lorsque le contribuable détient des actifs hors du canton non soumis à l'impôt cantonal, les dettes ne peuvent être déduites que suivant la proportion de l'actif imposable à Genève par rapport à l'actif total (art 57 LIPP).

3. **L'évaluation de la fortune**

- a. Principe générale de la **valeur vénale** (art 14 al 1 LHID)
 - i. Cette valeur correspond au prix qui serait obtenu en cas de vente du bien dans des conditions normales.
- b. Toutefois **la valeur de rendement** peut être prise en considération de façon appropriée (art 14 al 1 LHID in fine)
 - i. La valeur de rendement s'obtient en capitalisant le rendement brut provenant de l'immeuble pendant une période donnée.
- c. ATTENTION : selon la JP, la LHID ne dit pas selon quelles règles la valeur vénale doit être fixée : « les cantons disposent donc, aussi bien pour le choix de la méthode à appliquer que pour la question de savoir si et dans quelle mesure la valeur de rendement doit être prise en compte dans l'estimation (norme de

droit dispositif), d'une marge de manœuvre importante dans l'élaboration et l'application de leur réglementation ». → ces règles cantonales peuvent d'ailleurs aboutir à ce que ces valeurs soient ainsi fixées plus ou moins nettement en dessous de la valeur du marché. Pourvu que l'évaluation (hormis le domaine agricole) ne soit pas fondée sur le critère du rendement et n'aboutisse pas à un résultat qui s'écarte « par trop » de la valeur vénale. S'agissant des immeubles, la valeur vénale doit dans la mesure du possible tenir compte des prix comparables sur le marché et sinon –notamment pour les constructions– prendre en compte la méthode de rendement. Contrairement à la valeur locative, le TF n'a pas fixé de limite inférieure ou supérieure (en pourcentage de marché). Toutefois selon un arrêt, une norme qui fixe la valeur fiscale des immeubles à 70% de la valeur de marché viole le principe d'égalité de traitement.

- d. **Les biens immatériels et la fortune mobilière** appartenant à la fortune commerciale sont estimés à leur valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu (art 14 al 4 LHID). Il s'agira en générale de la valeur comptable → les réserves latentes sur les titres faisant partie de la fortune commerciale ne sont plus ajoutées comptablement pour l'impôt sur la fortune.
- e. **Les titres cotés en bourse** sont évalués à leur valeur boursière (c'est-à-dire à leur cotation à la fin de la période fiscale). **Les titres non-côtés** sont évalués en fonction de la valeur de rendement et de la valeur intrinsèque de l'entreprise.
- f. **Les actions de collaborateur** sont évaluées à leur valeur vénale, compte tenu d'un délai de blocage (art 14a LHID).
- g. **EN DROIT GENEVOIS**
 - i. **La fortune mobilière** est évaluée, en principe, au 31 décembre, de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art 49 al 1 LIPP)
 - 1. en règle générale, **la valeur vénale** est déterminante.
 - 2. Pour les biens *immatériels et la fortune mobilière* (sauf les papiers-valeurs) qui font partie **de la fortune commerciale**, on les estime à la valeur fiscalement déterminante (en général comptable) → art 49 al 4 LIPP.
 - ii. **Les immeubles** font l'objet de règles spéciales d'évaluation (art 50 LIPP). Deux catégories différentes :

1. Les immeubles locatifs

- a. *Sont évalués en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le conseil d'Etat, sur une proposition d'une commission d'experts (art 50 let a LIPP)*
- b. Pour être locatif un immeuble doit uniquement être objectivement susceptible d'être loué.
- c. Si des questions sur les taux voir page 150 fascicule 1
- d. **Les immeubles commerciaux et industriels** sont évalués en tenant compte de la valeur actuelle du terrain et des constructions et installations qui en sont accessoires (art 50 let. b LIPP)
- e. Ils sont évalués par le contribuable lui-même dans sa déclaration d'impôt (art 52a al 1 LIPP)

2. Les immeubles agricoles

- a. Sont évalués selon leur valeur de rendement (art 50 let c LIPP)
- b. Évaluation est faite par des commissions d'experts (art 52b al 2 LIPP)

iii. Le calcul de l'impôt dans le temps

1. Système postnumerando (voir plus haut pour la définition)
2. L'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art 49 al 1 LIPP ; art 61 LIPP)
3. Si le contribuable n'est assujéti que durant une partie de la période, l'impôt est perçu proportionnellement à la durée de l'assujétissement (art 64 al 3 LIPP)
4. L'augmentation de fortune découlant d'un revenu extraordinaire ne sera prise en compte pour le calcul de l'impôt que pour le reste de la période (art 64 al 4 LIPP)

iv. Le taux

1. Le montant de l'impôt comprend un taux de base, progressif et subdivisé en tranches (art 59 al 1 LIPP), auquel il convient d'ajouter les centimes additionnels cantonaux et communaux.
2. La fortune de chaque contribuable fait l'objet en outre, d'un impôt supplémentaire progressif et subdivisé en branche sur lequel aucun centime additionnel n'est perçu (art 59 al 2 LIPP).

v. **Bouclier fiscal**

1. Le droit genevois prévoit un mécanisme correctif qui détermine la charge maximale provenant du cumul de l'impôt sur le revenu et sur la fortune (art 60 LIPP)
2. **Pour les contribuables suisses**, les impôts sur le revenu et sur la fortune (centime additionnels et communaux compris) ne peuvent excéder au total 60% du revenu net imposable. Pour ce calcul le rendement de la fortune est fixé à au moins 1% de la fortune nette (art 60 al 2 LIPP) ceci pour éviter que des contribuables s'arrangent pour ne recevoir aucun revenu.
3. **La charge fiscale des époux** vivant en ménage commun est calculée sur la base de l'ensemble de leurs éléments de fortune et de revenu (art 60 al 3 LIPP).

e. L'IMPÔT SUR LE BÉNÉFICE ET LE CAPITAL DES PERSONNES MORALES

1. *Ce qui compte c'est le bénéfice net (on ne s'attache pas au bénéfice brut), or en matière de personne morale on regarde directement les bénéfices tel qu'il résulte des comptes de la société.*
2. Qu'est ce que c'est qu'une personne morale ?
 - a. Toutes les sociétés auxquelles le droit privé ou public reconnaît la personnalité juridique. (art 49 al 1 let a LFD ; art 20 al 1 LHID ; art 1 al 2 let a LIPM). En général l'existence d'une personne morale constituée valablement sous l'angle du droit civil est reconnue en droit fiscal sauf en cas d'évasion fiscale → la jurisprudence a dit que les autorités fiscales peuvent ignorer l'existence d'une personne morale, lorsque

cette dernière a été constituée aux seuls fins d'éviter l'impôt et que son existence est artificielle, le contribuable ayant conservé la propriété économique de la société.

- i. Sociétés de capitaux
 1. Sociétés anonymes
 2. Sociétés en commandite par actions
 3. Sociétés à responsabilité limitée
- ii. Sociétés coopératives
- iii. ATTENTION : société de personne n'ont pas la personnalité juridique, du coup on impose le revenu des associés et non la société (art 18 LIFD et 19 LIPP)
 1. Société en commandite
 2. Société en nom collectif
 3. Société simple
- b. Il en va de même des associations, fondations et autres personnes morales (art 49 al 1 let b LIFD ; art 20 al 1 LHID ; art 1 al 2 let b LIPM)
- c. **Les personnes morales étrangères**, ainsi que les sociétés commerciales et communauté étrangères de personnes dépourvues de la personnalité juridique imposables selon l'art. 11 LIFD, sont assimilées aux personnes morales dont elles se rapprochent le plus de par leur forme juridique ou leur structure effective (art. 49 al. 3 LIFD; voir aussi 20 al. 2 LHID; 1 al. 4 LIPM)
 - i. **La société de personnes** : doit être considérée comme étrangère en fonction de la résidence de l'associé concerné. Il en découle que la règle de l'art. 11 LIFD ne s'applique qu'aux associés qui se trouvent à l'étranger et non aux associés résidant en Suisse.
 - ii. exemple de sociétés commerciales étrangères sans personnalité juridique qui sont assujetties en suisse en raison d'un rattachement économique : les « Offenen Handelsgesellschaften » allemandes, les sociétés en nom collectif françaises et les « partnerships » anglais. Cela signifie que ces sociétés sont assimilées à des personnes morales et que seul le bénéfice réalisé en suisse par un établissement stable ou une entreprise sera imposable.
 1. EXEMPLE DE COURS → 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 ce cas c'est une activité préparatoire qui n'est souvent pas considérée comme établissement stable dans les conventions de double imposition et par conséquent aucun rattachement à la suisse). Dans un second temps, il n'est pas exclu que la distribution soit effectuée directement par le bureau genevois (dans ce cas activité de distribution et c'est toujours considéré comme établissement stable donc rattachement limité à la suisse et imposition sur le bénéfice réalisé en suisse).

- d. **Exception des fonds de placement** : le droit fiscal assimile à des personnes morales les fonds de placement, respectivement, les placements collectifs de capitaux (à l'exception des sociétés d'investissement à capital fixe, au sens de l'art. 110 LPCC → traitée art 57 LIFD et 20 let c LIFD) qui possèdent **des immeubles en propriété directe, au sens de la loi fédérale sur les fonds de placement (art. 49 al. 2 LIFD ; 20 al. 1 LHID ; 1 al. 3 LIPM)**.
- e. **Les fondations de famille**, sont admissibles pour autant qu'elles restent dans le cadre fixé à l'art. 335 al. 1 CC. Les buts licites, exhaustivement énumérés par cette disposition, consistent à fournir aux membres de la famille, à certains moments de leur vie, l'aide matérielle nécessaire (sous la forme de frais d'éducation, d'établissement et d'assistance)
 - i. Lorsqu'une fondation constitue un fidéicomis de famille et prévoit d'autres buts que l'art. 335 al. 1 CC, elle est illicite et nulle dès l'origine (art. 52 al. 3 CC)
 - ii. Contrevient à l'interdiction des fidéicomis de famille : les fondations dites d'entretien ou de jouissance qui accordent à leurs destinataires des avantages provenant des biens de la fondation simplement pour leur permettre de mener un plus grand train de vie ou de vivre plus agréablement
 - iii. Toutefois tant que la fondation n'est pas remise en cause ni par les autorités fiscales cantonales, ni par les autorités fiscales fédérales, même si la fondation d'entretien est

interdite par le droit civil, elle est considérée comme un contribuable indépendant.

3. L'ASSUJETTISSEMENT ILLIMITE

a. Conditions

- i. La personne **morale a son siège ou son administration effective en suisse**, respectivement dans le canton (art 50 LIFD ; 20 al 1 LHID ; 2 LIPM)
 1. Siège social = normalement inscrit au RC dans les statuts
 2. Administration effective = manque de clarté, d'après le prof, c'est au lieu où il y a vraiment l'administration. Ça s'applique à toutes les sociétés qui n'ont pas leur administration effective dans les lieux du siège. Selon la JP « c'est le lieu où se déroule l'activité journalière cela s'oppose au conseil d'administration qui n'intervient que ponctuellement. Ce sont les activités qui permettent de réaliser le but de la société qui font l'activité journalière. Pour savoir où se trouve l'administration effective il faut savoir où se trouvent ces personnes. Si administration effective est exercée dans deux pays alors il faut utiliser le critère de la prépondérance. »

b. Conséquences

- i. Ensemble des bénéfices et du capital (imposé uniquement dans les cantons) de la société dans le monde entier sont soumis à l'impôt en Suisse, respectivement dans le canton,
 1. à l'exception des entreprises, établissements stables (installation qui doit être fixe et dans laquelle une partie de l'activité est exercée par exemple une société suisse installant une succursale à l'étranger) et immeubles situés à l'étranger (art 52 al 1 LIFD : art 4 al 1 LIPM)
 - a. le bénéfice et le capital imposable sont répartis dans les relations internationales en conformité avec les règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale (art 52 al 3 LIFD et art 4 al 3 LIPM)

- b. ATTENTION aux conventions de double imposition.
 - ii. En droit fédéral
 - 1. Pour les sociétés de capitaux et coopératives, les associations, les fondations c'est un taux proportionnel qui est maintenant applicable.
 - a. Pareil pour les fonds de placement détenant des immeubles en propriété directe.
 - iii. En droit cantonal genevois
 - 1. L'article 5 al. 1 LIPM prévoit que le taux frappant les éléments imposables en Suisse correspond à celui qui serait appliqué sur la totalité du bénéfice et du capital de la société (système du taux global).
 - a. Cette disposition s'applique encore aux associations, fondations, fonds de placement et autres personnes morales qui sont imposés à des taux variables s'échelonnant entre 5 et 10% du bénéfice net (art. 25 LIPM).
 - 2. **Pour les sociétés de capitaux et coopératives** > taux d'imposition proportionnel fixe de 10% leur est désormais applicable (auquel s'ajoutent les centimes additionnels cantonaux et communaux) (art. 20 LIPM).
 - 3. Pour les pertes des établissements stables voir l'art 4 al 4 LIPM
 - c. Début et fin de l'assujettissement
 - i. **Début** le jour de la fondation de la personne morale, de l'installation de son siège ou de sa direction effective en Suisse (art 54 al 1 LIFD ; art 6 al 1 LIPM). En pratique sera déterminant le moment où la personne morale va acquérir la personnalité juridique. Pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives, cette date correspond généralement à celle de leur inscription au RC (art 543 al 1 CO), pour les fondations, ce sera la date de la signature de leurs statuts.
 - ii. **Fin** lorsque
 - 1. Jour de la clôture de la liquidation de la personne morale (art 54 al 2 LIFD ; art

6 al 2 LIPM) étant entendu que la liquidation est considérée comme achevée lorsque toutes les opérations essentielles de liquidation ont été effectuées, ce qui implique que les dettes fiscales ont été acquittées ou sont garanties

2. Jour du transfert du siège ou de l'administration effective à l'étranger (art 54 al 2 LIFD ; art 6 al 2 LIPM) ; le transfert temporaire du siège et les autres mesures visées par la loi fédérale sur l'approvisionnement économique du pays ne met toutefois pas fin à l'assujettissement (art 54 al 4 LIFD)
 - a. En cas de transfert des actifs et passifs d'une personne morale à une autre les impôts dus par la personne morale reprise doivent être acquittés par la personne morale reprenante (art 54 al 3 LIFD ; art 6 al 3 LIPM) un tel transfert provoque donc également la fin de l'assujettissement de la société reprise qui est dissoute sans liquidation.

4. L'ASSUJETTISSEMENT LIMITE

a. Conditions

- i. C'est comme pour les personnes physiques (art 51 et 4 LIFD ; 3 LIPM et 3LIPP)

1. Les facteurs de rattachement valables pour les rapports internationaux et intercantonaux
 - a. Association à une entreprise en suisse art 51 al 1 let a LIFD ; art 21 al 1 LHID ; art 3 al 1 LIPM
 - b. Exploitation d'un établissement stable en suisse art 51 al 1 let b LIFD ; art 21 al 1 LHID ; art 3 al 1 LIPM
 - c. Propriété d'un immeuble en suisse art 51 al 1 let c LIFD ; art 21 al 1 LHID ; art 3 al 1 LIPM
2. Les facteurs de rattachement valables uniquement dans les rapports intrnationaux

- a. Personne morale est titulaire ou usufruitière de créances garants par gage sur des immeubles en Suisse, respectivement dans le canton, ou fait le commerce sur de tels immeubles (art 51 al 1 let d et e LIFD ; art 21 al 2 LHID ; art 3 al 2 LIPM)
- b. Conséquences
 - i. L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité à la partie du bénéfice et capital (uniquement pour les cantons) imposable en suisse, respectivement dans le canton (art 52 al 2 LIFD ; art 4 al 2 LIPM)
 - 1. Toutefois les contribuables qui ont leur siège et leur administration effective à l'étranger doivent payer l'impôt sur le bénéfice réalisé en suisse et sur le capital qui y est investi (art 52 al 4 LIFD ; art 4 al 5 LIPM). Cela signifie simplement qu'une personne morale étrangère ne peut pas déduire ses pertes sur ce qui est imposable en suisse (donc pas d'application de l'al 3)
- c. Début et fin
 - i. Il débute et cesse avec la réalisation, respectivement la disparition, des faits qui le provoquent (par exemple ouverte d'une succursale, achat et vente d'un immeuble etc...) → art 54 al 1 et 2 LIFD ; art 6 al 1 et 2 LIPM)

5. EXONERATION

- a. Les personnes morales exonérées de l'impôt sont énumérées par la loi (art 56 LIFD ; art 23 LHID ; art 9 LIPM). Il s'agit des entités suivantes :
 - i. La confédération, les cantons, les communes, les paroisses et autres collectivités territoriales cantonales ainsi que leurs établissements. Les établissements publics ne comprennent pas les entreprises publiques.
 - 1. Selon le tf cette exonération englobe les collectivités de droit public qui ont un lien territorial.
 - ii. Les entreprises de transports concessionnaires
 - 1. Pour le surplus voir art 56 let D LIFD
 - iii. Les institutions de prévoyances professionnelles d'entreprises qui ont leur siège ou un

établissement stable en suisse ainsi que les caisses indigène de compensation (assurance-chomage, maladie, vieillesse, invalidité et survivants, à l'exception des sociétés d'assurances concessionnaires)

- iv. Les personnes morales de droit public ou privé qui poursuivent des buts de services publics ou de pure utilité publique ainsi que les personnes morales qui poursuivent sur le plan national des buts culturels
- v. Les états étrangers sur leurs immeubles suisses affectés uniquement à l'usage de leurs représentations diplomatiques ou consulaires sous réserve de réciprocité.
- vi. Possibilité aussi de faire des allègements fiscaux pour booster la compétitivité
 - 1. Pour les cantons ils peuvent exonérer partiellement ou totalement pendant 10 ans les entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton. Pour Genève voir art 10 LIPM.
 - 2. Voir aussi NPR (page 163 fascicule 2)

6. L'IMPOT SUR LE BENEFICE

a. L'objet de l'impôt

i. en général

1. le bénéfice imposable

- a. c'est le bénéfice net (art 57, 58 al 1 LIFD ; 24 al 1 LHID ; 11 et 12 let a LIPM). Il est déterminé par le solde du compte de résultat. Le droit fiscal va se baser sur le droit comptable. Il faut regarder le compte pertes et profits pour trouver le bénéfice net. S'il y a plus de charge que de profits alors on aura une perte. L'objet de l'impôt c'est donc l'accroissement de la fortune de l'entreprise durant l'exercice fiscal.

- i. Correction du bilan = consistant à remplacer des indications au bilan, **non conformes** au droit commercial, par des indications conformes

- ii. Modification du bilan =
remplacements, par le
contribuable,
d'éléments conformes
au droit commercial, par
d'autres tout autant
admissibles. Ces
changements sont
possibles, jusqu'au
moment où le bilan est
porté à la connaissance
des autorités fiscales.

2. les règles correctrices

- a. Même si les règles du droit commercial sont suivies à la lettre, le résultat présenté aux autorités fiscales peut, dans certains cas, ne pas correspondre à la réelle capacité contributive de la société concernée. Cela est dû au fait que les règles du droit commercial ne poursuivent pas le même but que les normes fiscales. Le principe de prudence, en particulier, ancré à l'art. 960 CO, tend à promouvoir une approche conservatrice de l'entreprise axée sur une vision plutôt pessimiste de l'avenir. Cette option n'est pas forcément en accord avec le droit fiscal qui cherche à frapper tous les contribuables selon leur capacité économique. Des dispositions fiscales correctrices sont donc là pour adapter le bénéfice commercial aux exigences du fisc. Il en va ainsi, notamment, des corrections apportées à des amortissements ou des provisions qui, sous l'angle commercial, seraient justifiés, mais non admissibles fiscalement parlant.
- b. *Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial sont ajoutés au bénéfice imposable*

(art. 58 al. 1 let. b LIFD). Sont visés tout particulièrement:

- i. Les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés.
- ii. Les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial.
- iii. Les versements aux fonds de réserve.
- iv. La libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfiques qui n'ont pas été imposés
- v. Les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfiques et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. (art 12 let b, d, e, g et h LIPM)

3. la distinction entre bénéfice et apports de capitaux

- a. en gros le principe c'est que le bénéfice imposable c'est uniquement ce qui a été généré par la société et non pas les apports qu'on a pu lui faire.
- b. En principe, toutes les prestations effectuées par l'actionnaire, agissant en cette qualité, à l'attention de la société constituent des apports de capitaux non imposables. Cette règle s'applique à tous les apports des membres de la société y compris à l'agio et aux prestations à fonds perdu (art 60 let a LIFD ; 24 al 2 let a LHID ; 14 let a LIPM).

- c. Dans ce contexte, *les mesures d'assainissement, qui constituent des apports de capital* au sens de l'art 60 let a LIFD, doivent être qualifiées de bénéfices d'assainissement improprements dits. Le principe de l'apport en capital s'applique pour autant que :
- i. Les apports, les agios et les versements supplémentaires soient effectués directement par les détenteurs de participation
 - ii. Ils soient comptabilisés dans le bilan commercial de la société qui les a reçus
 - iii. Ils soient comptabilisés ouvertement
 - iv. PAR EXEMPLE → société qui réduit son capital à 0 (alors qu'il était à 200 000) puis remonte à 100 000CHF.
- d. Le TF a jugé en revanche qu'il n'en allait pas de même pour une renonciation à une créance à l'égard de la société. En effet, il a jugé que 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 de la société (et qu'un tiers dans les mêmes circonstances n'aurait pas effectué une telle avance). Cette jurisprudence est controversé car elle ne tient pas compte du fait qu'une renonciation à une créance est par essence un apport en capital. Ici on est dans le cas de

bénéfice d'assainissement proprement dit. ATTENTION si c'est un tiers qui renonce à une créance à l'égard de la société alors c'est toujours considéré comme un accroissement du patrimoine qui doit être imposable (bénéfice d'assainissement proprement dit).

- e. Le traitement fiscal des *apports dissimulés* est également controversé. Il convient notamment de vérifier si les réserves latentes transférées à la société, typiquement en cas d'apport d'un actif sous-évalué, bénéficient de l'art. 60 let. a LIFD. Dans un arrêt très discuté, et discutable, le Tribunal fédéral a pris une position rigoureuse (ATF 2002 = RDAF 2002 II 131). Il s'agissait d'une société holding, R Investment Group, qui, suite à l'acquisition d'une participation en dessous du prix du marché, avait réévalué celle-ci et inscrit au bilan une réserve de réévaluation. Nonobstant le fait que la différence entre le prix d'achat et le prix du marché avait été soumise au droit de timbre d'émission, notre Haute Cour estima que la réévaluation était imposable, sur la base de l'art. 58 al. 1 let. a LIFD (voir à ce propos la critique de Gurtner 2002, p. 547). Cette prise de position est critiquée par la doctrine majoritaire qui estime que les apports dissimulés tombent également sous le coup de l'art. 60 let. a LIFD (Danon 2011, p. 21 ; Glauser 2005, p. 284). La doctrine fait notamment valoir, à juste titre, que cette position est contraire au principe de la capacité contributive, car elle aboutit à imposer une société sur une plus-value qui n'est pas liée à son activité mais provient de celle de son actionnaire

4. les déductions autorisées

- a. Toutes les charges justifiées par l'usage commercial peuvent être déduites (art. 59 LIFD ; 13 LIPM), même principes que

pour les indépendants (donc voir plus haut), ci-dessous se trouvent les remarques complémentaires :

- i. les frais généraux = peuvent être portées en déduction toutes les dépenses nécessaires à la bonne marche de la société (salaires, loyer, intérêts, passifs, charges de récupérations). La déductibilité des pots-de-vin (commissions occultes) est toutefois remise en cause. D'après le droit pénal, les commissions occultes versées à des agents publics suisses ou étrangers ne font plus partie des charges justifiées par l'usage commerciale (art 59 al 2 LIFD ; art 25 al 1bis LHID). Les versements effectués à titre de sponsoring sportif sont déductibles, pour autant qu'ils soient justifiés par des buts commerciaux plausibles et que leur montant reste dans des limites raisonnables. Il en va de même pour les dons faits pour des buts culturels et sociaux qui ne peuvent être considérés comme des frais généraux déductibles que lorsqu'ils ont une fonction publicitaire directe ou indirecte.
- ii. les amortissements et les provisions = En droit fiscal, les amortissements représentent également

des charges déductibles du bénéfice de l'exercice. Ce point est précisé par l'art 62 al 1 LIFD, selon lequel les amortissements justifiés par l'usage commerciale sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés, ou à défaut d'une comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements. Des amortissements, corrections de valeur et provisions pour risques et charges sont effectués dans la mesure où ils sont nécessaires selon les principes généralement admis dans le commerce (**art. 669 al. 1 CO**). Dans cette mesure, ces charges sont déductibles fiscalement (**art. 58 al. 1 let. b LIFD et 24 al. 1 let. a LHID a contrario ; art. 13 let. e LIPM**).

ATTENTION → si on a amortit totalement une chose mais qu'on la vend alors on sera imposé sur le gain de la vente.

En outre → Réserve latente, il faut imposer au moment de la réalisation comptable c'est à dire quand on monte la valeur de l'actif à sa juste valeur. La suisse prend aussi cet impôt si la société change son siège de pays. LES Réserves latentes ne sont pas taxables tant que le fisc conserve la capacité de les taxer un jour

- iii. les frais de recherches et développement → en règle générale, les dépenses de recherche et développement sont des charges justifiées par l'usage commerciale. Comme pour les indépendants la LIFD autorise également aux personnes morales la constitution de provisions pour des travaux de recherche et développement confiés à des tiers (art 63 let d LIFD) jusqu'à 10% du bénéfice mais au maximum de 1 million de fr.
- iv. les pertes → : Les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net de cette période, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice imposable de ces sept années (carry forward) **(art. 67 al. 1 LIFD ; 25 al. 2 LHID ; 19 al. 1 LIPM).**
- v. les autres déductions
 - A. les impôts fédéraux cantonaux et communaux à l'exception des amendes. Sont déductibles tous les impôts directs et indirects qui doivent être supportés par la société (y compris les éventuels droits de mutation ou impôts sur les gains

immobiliers). Une provision pour les impôts futurs n'est pas admissible

- B. les versements à des institutions de précoyances en faveur du personnel, dans la mesure où toute utilisation contraire à leur but est exclue.
- C. **Les dons** faits en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales, jusqu'à concurrence d'un certain pourcentage du bénéfice net, en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et qui sont exonérées d'impôts en raison de leurs buts de service public ou de d'utilité publique (**art. 59 al. 1 let. c LIFD; 25 al. 1 let. c LHID**)
- D. Les rabais, escomptes, bonifications et ristournes accordés pour la contre-valeur de livraisons et de prestations, ainsi que les parts de bénéfices des compagnies d'assurances destinées à être réparties entre les assurés.
- E. Enfin, aux conditions de la loi fédérale du 20 décembre 1985 sur la constitution de réserves de crise bénéficiant d'allégements fiscaux,

des *réserves de crise* peuvent être portées en déduction du bénéfice imposable (voir supra poly I § 7). Depuis 1er juillet 2008, les *réserves de crise* ne peuvent plus être constituées.

Conformément à l'article 26a LCRC, disposition transitoire introduite par la loi du 23 mars 2007 sur la réforme de la fiscalité des entreprises II, le Conseil fédéral est habilité à abroger la LCRC dès que les réserves existantes sont dissoutes.

5. l'imposition des distributions aux actionnaires
 - a. la double imposition économique
 - i. on parle de double imposition économique car la société est imposée une première fois sur ses bénéfices puis il y a une seconde taxation lors de la distribution aux actionnaires. Les dividendes, parts de bénéfices, excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent qui ne constituent pas un remboursement du capital social sont des distributions de bénéfices imposables dans le chef de l'actionnaire (**art. 20 al. 1 let. c LIFD ; art. 22 al. 1 let. c LIPP**). Tant que l'argent n'a pas été

distribuer, il n'y a qu'une seule imposition (celle sur le bénéfice)

b. **les prestations appréciables en**

argent → En raison de l'existence d'une double imposition économique des bénéfices réalisés par une société, la tentation est grande pour les actionnaires d'établir leurs rapports avec la société de façon à amoindrir au maximum cet effet. Typiquement, les actionnaires chercheront à alourdir les charges fiscalement déductibles de la société (salaires, loyers, endettement, etc.), ou à réduire les profits en offrant des prestations à des prix de faveur aux actionnaires ou à leurs proches. De son côté, le fisc tentera de vérifier si les rapports entre la société et ses actionnaires (y compris leurs proches) correspondent à ce que des tiers indépendants auraient conclu dans des conditions similaires. En effet, dans la mesure où la société accorde à un actionnaire, ou à une personne le touchant de prêt, des avantages qu'elle n'aurait pas consentis à des tiers, il s'agira alors d'une **prestation appréciable en argent** qui devra être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société (art. 58 al. 1 let. b, dernier tiret, LIFD ; 58 al. 1 let. c [reprise d'un produit] LIFD ; 12 let. h LIPM). Certes, les actes juridiques conclus entre une société de capitaux et ses actionnaires sont tout à fait valables juridiquement. Les actionnaires peuvent notamment conclure des prêts, des baux, des ventes ou divers contrats de services avec leur société (ATF 107 Ib 328). Toutefois, et le

Tribunal fédéral l'a confirmé à de très nombreuses reprises, la société anonyme demeure un sujet de droit indépendant qui est censé rechercher un profit. Une telle entité doit donc établir des relations d'affaires avec ses actionnaires ou d'autres personnes proches dans les mêmes conditions qu'avec des tiers (*dealing at arm's length principle*). En d'autres termes, les conventions passées avec les actionnaires doivent respecter le prix de pleine concurrence. Dans la mesure où ce principe n'est pas respecté, le fisc procédera aux corrections qui s'imposent.

LA SOUS CAPITALISATION

art 65 LIFD = un actionnaire qui veut augmenter le capital de la société pourrait être tenté de ne pas le faire car cela augmentera l'impôt sur le capital dû par la société. Pour contourner cette règle, l'actionnaire prêtera de l'argent à la société ce qui n'augmente pas son capital.

(d'ailleurs l'associé a un autre avantage à le faire car la société lorsqu'elle paie les dividendes elle ne peut pas les déduire de l'impôt bénéfice alors que pour le remboursement du prêt soit les intérêts elle peut les déduire de l'impôt bénéfice). BREF il y a des règles pour éviter cela. Ce prêt sera considéré comme du capital propre et par conséquent la société ne pourra pas déduire les intérêts de l'impôt bénéfice. Il faut trois conditions pour être dans un cas de sous capitalisation

→ I la société obtient des fonds d'un actionnaire ou d'une personne qui lui est proche → II elle n'aurait pas pu, par ses propres moyens obtenir les fonds nécessaires de la part des tiers → III elle expose les fonds au risque

inhérent à la marche des affaires dans une mesure inhabituelle pour ceux de tiers.

En outre, requalification d'une partie des dettes de la société a aussi un impact du point de vue de l'impôt sur le capital dans la mesure où la partie des dettes qui est requalifiée en capital propre est soumise à l'impôt cantonal sur le capital (art 29 LHID)

Pour déterminer la part de dettes qui est économiquement assimilée à du capital propre et par voie de conséquence quelle partie des intérêts n'est pas déductible, l'AFC a publié une circulaire.

Cette dernière cherche à déterminer le montant des fonds étrangers qu'une société pourrait obtenir par ses propres moyens en prenant comme point de départ la valeur des actifs de la société.

Selon la nature économique des actifs de la société, l'AFC applique des taux différents.

Il y a un pourcentage admis pour l'endettement pour chacun des postes comptable :

Pour les liquidités on peut s'endetter à 100%

C'est en additionnant toutes les limites maximales d'endettement de chaque postes comptables que l'on connaît la limite maximale à laquelle la société peut s'endetter. Une pure dette de tiers ne donnera jamais lieu à une correction fiscale car le législateur veut interdire que les sociétés abusent de la sous capitalisation grâce aux proches. Lorsqu'on a 15.6 de droit à l'endettement et qu'on se trouve à 20, il y a une correction de 4.4 que l'on remet dans les fonds propres. Tous les intérêts qui ont été payé sur la part de la dette excessive sont considérés comme injustifiés donc il y a une charge dans le compte perte et profit en trop. Ça signifie concrètement que les intérêts qui

ont servit de déduction doivent être imposés. L'intérêt qui a été payé à l'actionnaire n'est pas justifié, si il est à l'étranger il n'y a pas de remboursement des intérêts versés à l'étranger donc c'est un impôt anticipé qui peut poser problème. L'intérêt doit être fixé sur le marché même si on est dans un prêt en faveur d'un actionnaire qui est autorisé sinon on est dans une prestation favorable en argent.

il faut donc 4 conditions cumulatives pour avoir une prestation appréciable en argent :

- i. la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante
- ii. cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près
- iii. elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers
- iv. 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.
- v. EXEMPLE AVEC LES PRETS
 - A) un associé prête 100 à la société et celle-ci lui paie 10% d'intérêts. Si la lettre circulaire de l'AFC valable pour l'année correspondante prévoit un taux d'intérêt pour les prêts d'un actionnaire à sa société maximal de 3% la différence entre ce

taux maximal et le taux effectif (in casu 10%) constitue une distribution dissimulée de bénéfice.

Chez l'actionnaire, les intérêts reçus excédant le taux marginal admis sont requalifiés en rendement de participations imposable (art 20 al 1 let c LIFD)

Chez la société, ces intérêts excédentaires ne sont pas déductibles pour l'impôt sur le bénéfice et sont réintégrés dans son bénéfice imposable (art 58 al 1 let b LIFD)

B) une société prête 100 à son actionnaire et ce dernier ne paie pas d'intérêts. Si la lettre circulaire de l'AFC valable pour l'année correspondante prévoit un taux d'intérêt pour les prêts d'une société à son actionnaire minimale de 1% la différence entre ce taux minimal et le taux effectif constitue une distribution dissimulée de bénéfice.

Chez l'actionnaire, la différence entre ce qu'il a effectivement payé (in casu : 0) et ce qu'il aurait dû payer selon l'AFC est requalifiée en rendement de participations

imposable (art 20 al 1 let c LIFD)
Chez la société on retient qu'elle a renoncé à un produit et ce manque à gagner est réintégré dans son bénéfice imposable (art 58 al 1 let c LIFD)

vi. CONSEQUENCE →

- A. le fisc réintégrera la prestation dans les bénéfices imposables de la société sur la base de l'art 58 al 1 let b LIFD. (ou dans la mesure où la prestation appréciable en argent découle de l'insuffisance d'un produit c'est l'art 58 al 1 let c LIFD qui s'applique)
- B. l'impôt anticipé sera du par la société au fisc. Tout ça est très compliqué car si on avait donné 100 à l'actionnaire on devait théoriquement 35 d'impôt anticipé (faudrait vérifier le chiffre). Donc si l'actionnaire garde les 100 ce ne sera plus 35 d'impôt anticipé mais plus car les 35 étaient basés sur le 100 que distribuait la société mais mnt la société distribue plus.
- C. il y aura imposition au titre de l'impôt sur le revenu comme si un dividende (occulte) avait été distribué(art 20 al 1

let c LIFD ; 22 al 1 let
C LIPP)

D. l'actionnaire pourra
toutefois si les
conditions sont
réalisées requérir le
remboursement de
l'impôt anticipé art
21 -32 LIA)

c. la théorie du triangle

i. En pratique, il arrive
fréquemment que le
bénéficiaire d'une
prestation appréciable en
argent ne soit pas
directement l'actionnaire
de la société, mais un
proche de celui-ci. Dans
un cas de ce genre, la
question se pose de savoir
qui est le bénéficiaire de la
prestation, l'actionnaire ou
le proche. Dans ce
contexte, deux approches
sont concevables. Selon la
théorie du *triangle*, une
prestation ne peut être
accordée qu'à l'actionnaire
qui en gratifie ensuite le
proche. Suivant cette
conception, la prestation
appréciable en argent
passe donc nécessairement
dans un premier temps à
l'actionnaire. Le proche
reçoit ensuite celle-ci par
le truchement de
l'actionnaire. Une autre
vision des choses
considère que le proche
est directement gratifié de
la prestation appréciable
en argent, sans qu'il n'y ait
d'étape intermédiaire
auprès de l'actionnaire
(théorie du *bénéficiaire
effectif*).

ii. En pratique, sur la base de
la jurisprudence du

tribunal fédéral, l'AFC applique généralement la théorie du triangle dans le domaine des impôts directs sous réserve de deux exceptions : (i) il existe un rapport particulier entre le bénéficiaire direct et la société (contrat de travail par exemple); ou (ii) il est évident au bénéficiaire effectif qu'il reçoit une prestation appréciable en argent.

iii. La conséquence de l'application de cette théorie c'est que la prestation doit être imposée auprès de l'actionnaire et non auprès du proche. Par exemple pour l'impôt anticipé.

6. la réalisation des réserves latentes

a. les cas de réalisation

i. Dans toute entreprise, des réserves latentes peuvent résulter de fait que la valeur réelle d'un actif ou celle d'un passif dépasse, respectivement soit inférieure, à celle de sa valeur comptable. Une réserve latente ne peut être imposée que lorsqu'elle est réalisée. Le concept de réalisation, fondamental sur ce point, n'est toutefois pas défini par les normes fiscales. D'une manière générale, les réserves latentes seront considérées, fiscalement parlant, comme réalisées, dans trois hypothèses. En premier lieu, lorsque le bien, englobant la plus-value, est aliéné ou, d'une autre manière, transformé en somme d'argent, on

parle alors de *réalisation effective* (En cas de réalisation effective (par exemple, vente ou expropriation d'actifs de la personne morale), la différence entre la valeur comptable du bien et la somme reçue en échange fait ainsi l'objet d'imposition (art. 58 al. 1 let. c LIFD; 24 al. 1 let. b LHID; 12 let. j LIPM).)
→ on réservera toutefois la possibilité de reporter l'imposition des réserves latentes, lorsque les conditions du emploi sont remplies.

- ii. En second lieu, la plus-value peut-être matérialisée par son inscription dans la comptabilité ; il s'agira de *réalisation comptable*. la réévaluation d'actifs ou la diminution comptable de passifs provoquera l'imposition sur les réserves latentes ainsi dissoutes (art. 58 al. 1 let. c LIFD; 24 al. 1 let. b LHID; 12 let. j LIPM) (réalisation comptable).
- iii. Enfin, le droit fiscal voit également un cas de réalisation lorsque la survenance d'un événement particulier entraîne une impossibilité subséquente d'imposition d'une réserve latente : c'est un cas de réalisation systématique (par exemple → le déplacement du siège d'une entreprise hors du pays, un changement de statut fiscal d'une entreprise qui passe du

régime d'imposition
ordinaire à un régime
privilegié) art 58 al 1 let C
LIFD. ATTENTION le
transfère du siège dans un
autre canton n'entraîne
pas la réalisation
systématique donc pas
d'imposition des réserves
latentes.

- b. La restructuration au sens de l'art 61 LIFD, lorsqu'il y a une fusion avec une autre société qui reprend tous les actifs et passifs n'est pas imposable tant que la nouvelle société reste assujettie en suisse.
 - i. Attention au transfert sous le manteau avec le droit de timbre d'émission si on essaie de l'éviter.
Toutefois ce cas concerne une société qui a été liquidée. Normalement la restructuration fait partie de la liste d'exonération du droit de timbre d'émission ?
- c. le emploi
 - i. En principe, la sortie à titre onéreux d'éléments nécessaires à l'exploitation de l'entreprise provoque la réalisation des réserves latentes afférentes à ces éléments (réalisation effective). La loi prévoit une importante exception à cette règle en cas de emploi, à savoir lorsque la société *remplace* ces éléments dans un certain délai par des biens remplissant la même fonction économique (art. 64 al. 1 LIFD; 24 al. 4 et 8 al. 4 LHID; 17 LIPM). Le emploi, dans la mesure où les conditions légales sont réalisées, entraîne un report de l'imposition sur

les réserves latentes, jusqu'à la réalisation ultérieure des biens de remplacement. Le emploi en franchise d'impôt n'est admis qu'aux quatre conditions cumulatives suivantes :

A) L'objet du emploi et son remplaçant sont des *biens immobilisés nécessaires à l'exploitation*. Seuls les biens immobilisés qui servent directement l'exploitation sont considérés comme nécessaires à celle-ci; n'en font pas partie, notamment, les biens qui ne sont utiles à l'entreprise que par leur valeur de placement ou de rendement (art. 64 al. 3 LIFD). Selon la doctrine, cette limitation, notamment en ce qui concerne la fortune de placement, est critiquable (Reich 1983, p. 206; Reich 1996, p. 60). Il semble d'ailleurs que la pratique ne soit pas aussi restrictive que le texte légal ne le laisse à penser. Un problème de qualification se posera souvent pour les participations. La détention de participations dans des sociétés qui détiennent des éléments nécessaires à l'activité de l'entreprise devrait être considérée comme une immobilisation de biens pouvant bénéficier du emploi. Par contre, pour les sociétés holding, dès lors qu'elles n'exercent pas d'activité commerciale, un emploi de leurs participations ne

devrait pas entrer en considération

- B) Le emploi s'effectue dans un *délai raisonnable*. En pratique, un délai de 2 ans est considéré sans autre comme admissible (Reich 1996, p. 64; CFFE 1995, p. 176). Des délais plus longs sont certes concevables (4 ans selon Probst, p. 238), mais ils doivent pouvoir être objectivement justifiés. On notera que plus le emploi tarde dans le temps, plus il sera difficile de reconnaître qu'il porte sur un élément nécessaire à l'exploitation.
- C) Le réinvestissement a lieu *sur le territoire Suisse*. En droit cantonal, la limitation du emploi sur le territoire du canton est désormais contraire à la LHID (art. 24 al. 2 let. b LHID).
- D) La valeur comptable du bien remplacé est préservée : Le rendement réalisé lors de la sortie de l'élément immobilisé objet du emploi doit nécessairement être neutralisé.

ii. quelques régimes particuliers

1. les sociétés coopératives

- a. En principe, les sociétés coopératives, on l'a vu, sont soumises au même régime que les sociétés de capitaux, tant en ce qui concerne l'impôt sur le bénéfice que sur le capital (art. 49 LIFD; 20 LHID; 1 al. 2 let. a, 28 LIPM). La Confédération a notamment aboli l'impôt spécial de 3% sur les ristournes et rabais

(perçu dans la mesure où ils excédaient 5,5% du prix des marchandises).

2. les associations et les fondations

- a. Les associations et fondations sont désormais imposées, suivant les règles applicables aux personnes morales (art. 49 al. 1 let. b LIFD; 20 al. 1 LHID ; 1 al. 2 let. b LIPM). Le **bénéfice net** imposable est établi selon les principes figurant à l'art. 58 al. 1 LIFD (solde du compte de résultats, règles correctrices) qui sont applicables par analogie dans la mesure où l'entité en question n'établit pas de compte de résultat. Toutefois, les cotisations versées aux associations par leurs membres, de même que les apports à la fortune des fondations, ne font pas partie du bénéfice imposable (art. 66 al. 1 LIFD; 18 al. 1 LIPM). Les *cotisations* des membres sont les prestations annuelles et répétées versées à l'association pour couvrir ses dépenses courantes et destinées à lui permettre d'atteindre son but social.
- b. Les associations peuvent en outre *déduire* de leurs recettes imposables toutes les dépenses liées à l'acquisition de ces recettes; les autres dépenses ne sont déductibles que si elles excèdent le montant des cotisations des membres (art. 66 al. 2 LIFD; 18 al. 2 LIPM). Cette règle a pour effet d'obliger les associations à compenser tout d'abord les charges non liées à l'acquisition de ces recettes avec les cotisations des membres.
- c. Pour les fondations, seules les dépenses servant aux buts de la fondation de famille au sens du droit civil sont de nature à être qualifiées de dépenses justifiées par l'usage commercial

b. Le calcul de l'impôt

i. L'imposition dans le temps

1. À partir du premier janvier 1995, les impôts sur le bénéfice net sont calculés sur la base du bénéfice réalisé pendant la période fiscale (art. 80 al. 1 LIFD; 31 al. 3 LHID; 37 al. 1 LIPM). Celle-ci correspond à l'exercice commercial (art. 79 al. 2 LIFD; 31 al. 2 LHID ; 37 al. 2 LIPM). Tant en droit fédéral que cantonal, les personnes morales sont donc soumises au système d'imposition *postnumerando*. Excepté l'année de fondation, elles doivent clore chaque année un bilan et un compte de résultat (art. 79 al. 3 LIFD; 31 al. 2 LHID; 37 al. 3 LIPM).
2. En cas de fondation nouvelle, le premier exercice sert de base d'imposition. En droit fédéral (uniquement jusqu'au 31 décembre 1997), comme en droit genevois, il s'avère nécessaire toutefois d'annualiser le bénéfice ordinaire de la société pour calculer le taux d'imposition, dans l'hypothèse où le premier exercice a une durée plus longue ou plus courte que 12 mois. En effet, il sied de tenir compte du caractère progressif du taux de l'impôt fédéral (conformément au système des trois paliers applicable jusqu'au 31 décembre 1997; art. 222 LIFD qui remplace l'art. 68 LIFD), et du droit genevois, uniquement pour les associations, fondations et autres personnes morales (art. 25 LIPM). Une fois calculé, le taux sera alors appliqué au bénéfice effectivement réalisé dans la comptabilité (sans annualisation) (art. 3 de l'ordonnance sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes morales, du 16 septembre 1992; RS 642.117.2).
3. En cas de liquidation ou de transfert du siège à l'étranger, la société doit également clore ses comptes (art. 79 al. 3 LIFD). Le bénéfice qui en découle servira de base à l'imposition jusqu'à la fin de l'assujettissement, sans annualisation ni réduction proportionnelle, sauf pour le calcul du

taux. Les bénéfices et pertes extraordinaires ne sont par contre pas annualisés pour le calcul du taux (art. 3 al. 3 de l'ordonnance sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes morales).

ii. Le taux

1. En droit fédéral

a. Les sociétés de capitaux et les coopératives

i. Le régime progressif ayant été abandonné par la réforme de 1997 de la fiscalité des entreprises ; à partir du 1^{er} janvier 1998, les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives sont soumises à un taux **proportionnel** fixe de **8,5%** sur le bénéfice net (art. 68 LIFD). Cette réforme est d'ailleurs liée à l'abolition de l'impôt sur le capital (voir *infra* § 11). Comme l'impôt lui-même est déductible, on arrive à un taux effectif d'environ 7,9%.

b. Les associations, les fondations et les autres personnes morales

i. L'impôt sur le bénéfice des *associations*, *fondations* et autres personnes morales est de 4.25% du bénéfice net, étant entendu que le bénéfice n'est pas imposé s'il n'atteint pas 5 000 fr. (art. 71 LIFD).

2. En droit cantonal

a. Les cantons demeurent libres pour la fixation des taux d'imposition. Ils ne sont notamment pas obligés d'adopter un système d'imposition proportionnel pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives comme le droit fédéral.

b. Le droit genevois, comme nous l'avons déjà noté auparavant,

applique également depuis le 20 février 1999 un taux proportionnel fixe, pour les sociétés de capitaux et les coopératives, de 10 % du bénéfice net (art. 20 LIPM). A cet impôt de base, il convient d'ajouter les centimes additionnels cantonaux et communaux fixés chaque année par l'autorité législative. Le taux nominal global fédéral et cantonal est donc de 31,99%. Comme l'impôt lui-même est déductible, on arrive à un taux effectif d'environ 24,6 %.

- c. Les associations, fondations, fonds de placements détenant des immeubles en propriété directe et autres personnes morales sont imposés à des taux variables s'échelonnant entre 5 et 10% du bénéfice net (art. 25 LIPM). Un seuil d'imposition n'est pas prévu en droit genevois.

7. L'IMPOT SUR LE CAPITAL

a. Introduction

- i. **N'est un impôt que cantonal**, les cantons sont obligés de le percevoir en vertu de l'art 2 al 1 let b LHID.

- b. L'objet de l'impôt → le capital propre (art 29 al 1 LHID ; art 27 LIPM), le montant du capital imposable n'est toutefois pas le même suivant le type de personnes morales.

- i. Les sociétés de capitaux et les coopératives

- 1. En général

- a. Le capital propre = capital-actions ou capital social libéré (art 29 al 2 let a LHID ; art 28 al 1 LIPM), donc comprend les réserves ouvertes mais les réserves latentes que dans des limites bien précises (les réserves latentes du bilan fiscal mais pas du bilan commercial)
- b. Les autres réserves latentes, notamment les plus-values sur certains éléments de l'actif ne font pas l'objet de l'impôt sur le capital.

c. Pour les sociétés de capitaux et les coopératives en liquidation, l'impôt sur le capital a pour objet la fortune nette (art 29 al 2 let c LHID ; art 31 LIPM). Il faut entendre par ce vocable, la valeur de liquidation de la société au moment de la liquidation, les actifs et les passifs étant estimés à leur valeur vénale.

2. Le capital dissimulé

a. Les sociétés de capitaux et les coopératives doivent en outre l'impôt sur un éventuel capital propre dissimulé. Est en effet traitée comme du capital propre imposable la part de leurs fonds étrangers qui lui est économiquement assimilable (art. 29 a LHID; 30 LIPM). Le financement étranger est considéré comme dissimulant du capital propre, ***lorsque la société obtient des fonds d'un actionnaire ou d'une personne qui lui est proche, qu'elle n'aurait pu les obtenir par ses propres moyens de la part de tiers et qu'elle expose les fonds au risque inhérent à la marche des affaires dans une mesure inhabituelle pour ceux de tiers*** (ATF du 6 novembre 2008, RDAF 2009 II 546, 551 ; ATF du 26 avril 2006, RDAF 2007 II, consid. 4.2). Point n'est besoin de démontrer que les conditions d'une évasion fiscale sont remplies, car la comparaison avec le tiers découle d'une analyse économique de la norme fiscale. Les administrations fiscales ont établi des règles schématiques posant, en fonction des types de sociétés (immobilières, financières, industrielles), des ratios minima de fonds propres.

b. Voir page 183 poly II pour les ratios

c. CONSEQUENCE

- i. Le capital dissimulé est assimilé à du capital social et est traité comme tel. L'impôt sur le capital est donc dû sur ce montant.
 - ii. N'étant pas rattachées aux réserves de la société, d'éventuelles pertes reportées ne pourront pas être compensées avec le capital dissimulé.
 - iii. Les intérêts passifs dus sur la part des fonds étrangers assimilés à du capital propre seront intégrés dans le bénéfice imposable de la société (art 65 LIFD ; art 24 al 1 let c LHID ; art 12 let f LIPM). Les intérêts passifs sont en effet qualifiés de distributions dissimulées de bénéfice.
- ii. Les associations, les fondations et autres personnes morales
1. L'impôt sur le capital a pour objet la fortune nette déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques (art 29 al 2 let c LHID ; art 32 LIPM).
- c. Le calcul de l'impôt
- i. Dans le temps
 1. L'impôt sur le capital est calculé sur la base de l'état du capital propre existant à la fin de la période fiscale (art 31 al 4 LHID ; art 39 LIPM). Comme pour l'impôt sur le bénéfice, la période fiscale correspond à l'exercice commercial (art 31 al 2 LHID ; art 37 al 2 LIPM)
 - ii. Le taux
 1. En général, l'impôt correspond dans les cantons à un taux proportionnel fixe. A Genève, le taux est de 1.8 pour mille pour les sociétés de capitaux et les coopératives à moins que celles-ci

n'aient pas de bénéfices imposables. Dans cette hypothèse, le taux est alors de 2 pour mille (art 33 LIPM). Comme de coutume, les centimes additionnels cantonaux et communaux doivent être ajoutés à l'impôt cantonal de base.

2. En droit genevois, la fortune nette des **associations, fondations et autres personnes morales** est déterminée conformément aux règles applicables aux personnes physiques (art 32 al 1 LIPM). Le capital imposable est divisé en tranches taxées en fonction de taux allant de 0.75 pour mille à 4.25 pour mille (centimes additionnels non compris) (art 36 LIPM)

ii. L'IMPOSITION SPECIALE DU REVENU ET DE LA FORTUNE

1. *L'impôt à la source* sur le revenu des personnes physiques et morales

a. Généralités

- i. La LHID prévoit un régime commun d'imposition à la source (art 32ss LHID ; art 83ss LIFD).
- ii. Perçu dans le chef du débiteur du revenu imposable (le plus souvent l'employeur). Contrairement à l'impôt anticipé, celui-ci n'est toutefois pas le contribuable de l'impôt ; il ne fait que représenter le contribuable. En principe, l'impôt à la source se substitue à l'impôt dû selon la procédure ordinaire (art 87, 99 LIFD ; 35 al 2 LHID ; 17 LISP). Toutefois, pour les contribuables domiciliés ou en séjour en suisse, si le revenu brut soumis à l'impôt à la source du contribuable ou de son conjoint vivant en ménage commun dépasse par an un certain montant, une taxation ordinaire est faite ultérieurement avec imputation de l'impôt à la source (art 90 al 2 LIFD ; art 6 LISP) le seuil est de 120 000FR en droit fédéral et 500 000FR en droit genevois (art 6 LISP).
- iii. Le débiteur (le plus souvent l'employeur) est tenu de retenir l'impôt dû, de remettre au contribuable un relevé ou une attestation et de verser périodiquement les impôts à l'autorité fiscale compétente (art 88 et 100 LIFD). Le débiteur reçoit une commission de

perception pour sa collaboration (art 88 al 4 et 100 al 3 LIFD ; art 13 OIS)

b. Les personnes physiques domiciliées ou en séjour en suisse

- i. Sont assujettis à l'impôt à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante les travailleurs étrangers qui, sans être au bénéfice d'un permis d'établissement, sont domiciliés ou en séjour en Suisse, respectivement dans le canton (art. 83 al. 1 LIFD; 1 al. 1 LISP). Les époux en ménage commun sont imposés selon le régime ordinaire si l'un d'eux a la nationalité suisse ou est titulaire d'un permis d'établissement (art. 83 al. 2 LIFD; 1 al. 2 LISP).
- ii. L'impôt est calculé sur le revenu brut. Il englobe tous les revenus provenant d'une activité pour compte d'autrui, y compris les revenus accessoires tels que indemnités, commissions, allocations, primes d'ancienneté, gratifications, pourboires, tantièmes et autres avantages appréciables en argent, ainsi que les revenus acquis en compensation (art. 84 LIFD; 2 LISP). Le barème est établi d'après le taux de l'impôt sur les personnes physiques (art. 85 LIFD; 3 LISP). Il tient compte des frais professionnels, des primes et cotisations d'assurances ainsi que des charges de famille (art. 86 LIFD ; 4 LISP). En droit fédéral, le taux est fixé par l'AFC. A Genève, il découle du règlement d'application de la LISP (RS/GE D 3 20.01).

c. Les personnes physiques et morales qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse.

- i. Les contribuables domiciliés à l'étranger, c'est-à-dire qui ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse au sens du droit fiscal, sont soumis à l'impôt à la source pour certains types de revenus définis dans la loi. En principe, il s'agit d'états de fait générateurs d'un rattachement économique (assujettissement limité) en Suisse, au sens de l'art. 5 LIFD (respectivement 4 al. 2 LHID; 3 LIPP). Comme déjà mentionné, ces différentes règles s'appliquent sous réserve des dispositions spécifiques des CDI, respectivement des accords bilatéraux régissant l'imposition des frontaliers. Les personnes suivantes sont soumises à l'impôt à la source (art. 91 ss LIFD; 7 ss LISP):
 1. - les travailleurs exerçant une activité lucrative dépendante pendant de courtes périodes ou comme frontaliers, sur le revenu de leur activité

2. les artistes, sportifs et conférenciers, sur leur revenu et les indemnités découlant de leur activité personnelle en Suisse (même si les revenus et indemnités en question sont versés au tiers organisateur); il est à préciser que l'activité peut être exercée à titre indépendant ou dépendant, accessoire ou principal, pourvu qu'elle soit exercée par un artiste, sportif ou conférencier, dont l'activité personnelle en Suisse provoque un rattachement économique (Obersohn 2005, p. 168) ;
3. - les administrateurs ou membres de la direction de personnes morales ayant leur siège ou leur administration effective en Suisse (respectivement de personnes morales étrangères ayant un établissement stable en Suisse) sur les tantièmes, jetons de présence, indemnités et autres rémunérations versés par la personne morale, respectivement l'établissement stable;
4. - les titulaires ou usufruitiers de créances garanties par gage immobilier ou nantissement sur des immeubles sis en Suisse, sur les intérêts versés;
5. - les personnes qui reçoivent des prestations de prévoyance, découlant d'un rapport de travail de droit public, d'un employeur ou d'une institution de prévoyance ayant son siège en Suisse;
6. - les bénéficiaires de prestations provenant d'institutions suisses de droit privé de prévoyance professionnelle ou de formes reconnues de prévoyance individuelle liée;
7. - les personnes travaillant dans le trafic international, à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un véhicule de transports routiers, sur les salaires ou autres rémunérations provenant d'un employeur ayant son siège ou un établissement stable en Suisse.

2. *L'imposition des bénéfices et des gains immobiliers*

a. En général

i. Les modalités de l'impôt

1. Les gains en capital sur des éléments de fortune appartenant au patrimoine privé échappent, du moins au niveau

fédéral, à l'impôt ordinaire sur le revenu (art 16 al 3 LIFD). Les cantons sont toutefois tenus de percevoir un impôt sur les gains immobiliers (art 12 LHID). L'impôt sur les gains immobiliers doit être nettement distingué des droits de mutation, lesquels ne visent pas le gain en tant que tel, mais frappent le transfert de propriété.

ii. Le sujet fiscal

1. Le contribuable est le vendeur de l'immeuble. Dans le cas de l'art 12 al 2 let a LHID, le sujet fiscal est la personne qui avait le pouvoir de disposer économiquement sur l'immeuble. Le gain immobilier, s'agissant des époux vivant en ménage commun et des partenaires enregistrés et par contre taxé séparément (art 3. Al 3 LHID).

iii. L'objet de l'impôt

1. L'impôt frappe les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole (art 12 al 1 LHID). Pas de définition de l'immeuble. Normalement les cantons font référence au droit civil art 655 CC. À Genève le droit cantonal prévoit que dans l'immeuble il y ait une participation à une société immobilière (art 12 al 2 let d LHID)
2. Le gain imposable correspond à la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissement 12 LHID.
3. La notion d'aliénation est vaste. Tous les transferts de propriété, au sens du droit civil, sont visés (vente, échange, apport), mais la définition légale englobe tous les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (art 12 al 2 let a LHID).

4. **Déduction : (art. 12 al. 1 LHID).** Les impenses sont déductibles du produit de l'aliénation.

- a. Par impenses, on vise les frais engagés par le contribuable qui sont liés à la vente immobilière et ceux qui ont conduit à une augmentation de la valeur fiscale de l'immeuble.

iv. Le report de l'impôt

1. Les cantons sont tenus d'accorder un report d'imposition dans les cas visés à **l'art. 12 al. 3 LHID**. Tout se passe, sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers, comme si le transfert n'avait pas eu lieu ou, en d'autres termes, comme s'il n'y avait pas eu réalisation du gain. L'imposition est simplement prorogée jusqu'à la nouvelle aliénation imposable. (simplement on imposera lors de la prochaine aliénation s'il n'y a pas à nouveau un emploi) :

- a. **Transfert de propriété par succession, avancement d'hoirie ou donation (let. a) ;**
- b. **Transfert de propriété entre époux en rapport avec le régime matrimonial ou en cas de divorce (let. b) :** un transfert entre époux d'une part de propriété sur l'immeuble dont l'un des époux a financé l'acquisition peut bénéficier de l'art. 12 al. 3 let. b LHID
- c. **Remembrement dans le cadre d'un remaniement parcellaire, d'un plan de quartier, de rectification d'une aire agricole ou d'une expropriation (let. c) ;**
- d. **Remploi d'un immeuble agricole ou sylvicole (let. d) ;**
- e. **En cas de réinvestissement total ou partiel du produit de l'aliénation de l'habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur,**

dans la mesure où le produit est affecté, dans un délai approprié, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage (let. e). On notera que le remploi est admis si l'immeuble se trouve en Suisse et donc pas nécessairement dans le même canton.

i. **Dans le cas où, s'agissant d'un couple marié,** l'un des époux était seul propriétaire inscrit au registre foncier alors que les deux époux sont ensuite inscrits comme propriétaires de l'immeuble de remplacement, la jurisprudence a jugé conforme à l'art. 12 al. 3 let. d LHID de ne prendre comme remploi que la part afférente à l'époux aliénateur.

f. **La méthode dite absolue du calcul du remploi :** le report de l'impôt n'est accordé que pour la part du gain qui est réinvestie dans l'objet de remplacement, en plus du montant des frais d'investissement de l'objet aliéné.

i. Un immeuble acheté pour 100 est revendu à 200, puis réinvesti dans un immeuble pour 150. Le gain prorogé est de 50 (et non de 100).

v. Le calcul de l'impôt

1. les cantons doivent veiller à ce que les bénéfices réalisés à court terme soient imposés plus lourdement (**art. 12 al. 5 LHID**).

a. La plupart des cantons ont ainsi mis en place des barèmes dégressifs en fonction de la

durée de détention de
l'immeuble.

- b. **Par exemple**, Genève prévoit un taux de 50 % jusqu'à 2 ans et 0 % après 25 ans

b. En droit genevois

i. Introduction

- 1. Frappe les gains résultant de diverses transactions immobilières, notamment les opérations d'aliénations d'immeubles et cela indépendamment du statut juridique de la fortune (privée ou commerciale) du contribuable concerné.

ii. L'objet

- 1. L'impôt frappe l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles situés dans le canton (art 80 LCP) ainsi que le produit de certains gains en rapport avec de tels immeubles (art 83 LCP).
- 2. Par *aliénation*, on entend tout acte qui confère à l'acquéreur la propriété ou la réelle disposition économique d'un immeuble, soit notamment la vente, l'échange, le partage, l'expropriation et l'apport dans une société (art. 80 al. 4 LCP). Est assimilé à l'aliénation le transfert de l'immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée et réciproquement (art. 80 al. 5 LCP). L'aliénation d'actions ou de parts d'une société immobilière (définie dans l'article 30 al. 3 LIPM) est traitée comme une aliénation d'immeuble (art. 80 al. 2 LCP). Les *gains en rapport* avec l'immeuble sont définis à l'art. 83 LCP. Il s'agit typiquement de prestations reçues, avant ou après la vente, par le propriétaire ou titulaire d'un droit immobilier (produit de cession d'un droit d'emption ou de préemption, de constitution ou de modification de charges ou de droits de superficie, etc.).
- 3. **Exonération art. 81 al. 3 LCP :**
 - a. La vente forcée si les créanciers ne sont pas entièrement désintéressés
 - b. La revente d'un immeuble qu'un créancier a dû acquérir

dans une vente forcée pour couvrir sa créance, si celle-ci n'est pas entièrement éteinte par le prix de vente ;

c. Donation

4. **Remploi** : l'aliénateur, dans un délai de 5 ans, utilise le produit de la vente pour acquérir, construire ou transformer un immeuble de même nature :

a. L'impôt normalement perçu peut être remboursé (art. 85 LCP).

b. Suppose que le propriétaire vive dans le logement aliéné (ATA/GE, RDAF 2006 II 87).

c. Seul l'impôt relatif au bénéfice qui a effectivement été investi, en plus du montant de la valeur d'acquisition du bien aliéné, est remboursé.

d. Lorsque les propriétaires ont acquis leur nouveau bien immobilier avant de se dessaisir de l'ancien, dans un délai de 18 mois

iii. La base d'imposition

1. L'impôt se calcule sur la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition du bien (art. 82 al. 1 LCP). Par valeur d'acquisition, on vise le prix payé pour acquérir le bien, augmenté des impenses ou, à défaut de prix, sa valeur vénale (art. 82 al. 2 LCP). La valeur d'aliénation correspond au prix de vente diminué des impenses supportées par l'aliénateur (art. 82 al. 6 LCP).

2. Dans la mesure où l'acquisition est intervenue plus de 10 ans avant l'aliénation, le contribuable peut demander, alternativement: (a) que la valeur prise en considération soit la valeur fiscale 5 ans avant l'aliénation, s'il s'agit d'un immeuble locatif; ou (b) que la valeur à prendre en compte soit la valeur fiscale 10 ans avant l'aliénation majorée de 30% (art. 82 al. 5 LCP).

iv. Le calcul de l'impôt

1. Le taux de l'impôt, subdivisé en 7 tranches, est dégressif en fonction de la durée de détention de l'immeuble (voir la table figurant à l'art. 84 al. 1 LCP). Aucun centime additionnel n'est perçu (art. 87 al. 1 LCP). Le taux passe de 50%, après une durée de détention de moins de 2 ans, à 0% à partir de 25 ans.
 - a. a) 50% lorsque le propriétaire des biens immobiliers a été propriétaire pendant moins de 2 ans;
 - b. b) 40% lorsqu'il l'a été pendant 2 ans au moins mais moins de 4 ans;
 - c. c) 30% lorsqu'il l'a été pendant 4 ans au moins mais moins de 6 ans;
 - d. d) 20% lorsqu'il l'a été pendant 6 ans au moins mais moins de 8 ans;
 - e. e) 15% lorsqu'il l'a été pendant 8 ans au moins mais moins de 10 ans;
 - f. f) 10% lorsqu'il l'a été pendant 10 ans au moins mais moins de 25 ans;
 - g. g) 0% lorsqu'il l'a été pendant 25 ans et plus.
 - h.

v. Le sujet de l'impôt

1. L'impôt est dû par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain, même s'il est domicilié dans un autre canton (art. 80 al. 3 LCP). Les époux vivant en ménage commun sont considérés comme contribuables distincts, étant entendu que les partenaires enregistrés ont le même statut que des époux (art. 80A LCP).

vi. La procédure de perception

1. Le mécanisme de perception de l'impôt est caractéristique de sa fonction de garantie. L'aliénateur est en effet tenu de consigner (sans intérêt) l'impôt auprès du notaire instrumentant l'acte de vente, ou du préposé à l'office des faillites. Le notaire doit refuser d'instrumenter la transaction tant que la consignation n'a pas été faite (art. 86A al. 2 LCP). En principe, lorsque le bénéfice de

l'aliénation d'immeubles est soumise à un impôt annuel entier sur le revenu, l'impôt spécial sur les gains immobiliers est **imputé** sur l'impôt annuel entier ou même remboursé pour la part qui excède son montant (art. 26 LIPM). Tel sera le cas, notamment, des professionnels de l'immobilier dont les bénéficiaires immobiliers sont frappés en vertu du régime ordinaire (art. 19 LIPP), ou des personnes morales imposées sur le bénéfice net résultant du compte de pertes et profits (incluant les gains provenant d'actifs immobiliers) (art. 11 LIPM). En outre, lorsque le bénéficiaire immobilier est soumis à un impôt annuel entier, l'aliénateur peut, à sa demande, être *dispensé* du paiement de l'impôt sur les gains immobiliers, moyennant remise d'une garantie bancaire (art. 86A al. 4 LCP). La base légale de l'imputation de l'impôt pour les immeubles appartenant à la fortune commerciale des personnes physiques est certes moins claire depuis l'entrée en vigueur de la LIPP, puisque l'art.33C LCP a été supprimé. Cette règle découle à notre avis de toute manière de la fonction même de garantie de l'impôt sur les gains immobiliers. Elle peut également se déduire d'une interprétation *a fortiori* de l'art.86A al.4 LCP.

3. Les impôts fonciers

- a. Le Canton de Genève prélève un impôt immobilier sur tous les immeubles sis dans le canton (voir art. 76 ss LCP). De nature réelle, cet impôt est dû sur la valeur fiscale de l'immeuble (au sens de l'art. 50 LIPP), sans la diminution fixée à la let. e de l'article 50 LIPP, et sans la possibilité de déduire les éventuelles dettes qui le grèvent (art. 76 al. 2 LCP). Il n'y a pas de centimes additionnels. Le taux varie entre 1 et 2 pour mille suivant que le propriétaire est une personne physique (art. 76 LCP) ou morale (art. 77 LCP). Les coopératives d'habitation remplissant les conditions de l'art. 78 LCP sont exonérées. De même, à partir du 5 août 2008, les immeubles qui respectent un standard de « haute performance énergétique » sont exonérés pour une durée de 20 ans (art. 78 in fine LCPD).

4. Les impôts communaux genevois

- a. Compétences

- i. Conformément à l'art. 291 LCP, lorsque les recettes d'une commune, provenant de ses propres biens, des allocations ou des répartitions faites par l'État ne lui permettent pas de subvenir à ses dépenses, elle est autorisée à percevoir les impôts suivants: a) des centimes additionnels; b) une taxe professionnelle communale. Selon l'art. 30 al. 1 let. b et c de la loi cantonale sur l'administration des communes, du 13 avril 1984 (RS GE B/6/05; LAC), le conseil municipal est compétent pour délibérer du nombre de centimes additionnels communaux à percevoir et de la taxe professionnelle communale. Cette décision est sujette à référendum, à la demande des électeurs communaux (art. 29 al. 2 LAC).
- b. Les centimes additionnels
 - i. À l'heure actuelle, l'ensemble des communes genevoises prélèvent des centimes additionnels: a) sur les impôts cantonaux sur le revenu et la fortune des personnes physiques, b) sur 80% de l'impôt cantonal sur le bénéfice net et le capital des personnes morales et c) sur l'impôt cantonal sur les chiens (art. 291, 293 LCP). Ces centimes correspondent à un pourcentage de l'impôt cantonal de base. Les taux varient de commune à commune. Par exemple en 2006, les centimes variaient entre 51 à Avully, Chancy et Russin, 45,5 en Ville de Genève, 31 à Coligny et 30 à Collonge-Bellerive et Genthod. Le département perçoit les centimes en même temps que les impôts cantonaux puis verse à chaque commune, mensuellement, le montant de centimes qui lui revient (art. 300 LCP).
- c. La taxe professionnelle communale genevoise
 - i. **Sujets 301 LCP :**
 - 1. Les personnes physiques qui exercent une activité indépendante ou exploitent une activité commerciale dans le canton
 - 2. Les sociétés de personnes ou les personnes morales qui ont dans le canton leur siège ou un établissement stable.
 - ii. **Exonéré 310 al. 2 LCP :** les personnes morales qui bénéficient de l'art. 9 LIPM
 - 1. *sauf pour la part éventuelle de leur activité ayant un caractère commercial.
 - 2. **Ex :** la Banque cantonale de Genève bénéficie d'une exonération

proportionnelle identique à celle des impôts directs.

iii. **Calcul** : coefficient applicable sur :

1. a) les chiffres annuels d'affaires des contribuables (art. 304 LCP);
 - a. Selon activité 307 LCP + l'art. 12A RDLCP
 - b. Taux minimaux 307a LCP + calcul des coef 307b LCP
2. b) le loyer annuel des locaux occupés professionnellement (art. 305 LCP);
 - a. Le coefficient des loyers correspond en principe à 5 pour mille
3. c) l'effectif annuel moyen des employés (art. 306 LCP).
 - a. 10 fr. par personne (art.307A LCP)

iii. L'IMPOT ANTICIPE

1. Généralités

- a. Réglé par la LIA et l'OIA.
- b. C'est un impôt spécial sur le revenu
- c. La confédération prélève un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers, les gains faits dans les loteries et les prestations d'assurances (art 132 al 2 Cst)
- d. Le débiteur doit payer l'impôt raison pour laquelle on parle d'impôt à la source (par exemple : dividende de 100, le débiteur soit la société verse 65 au bénéficiaire et 35 au fisc donc c'est à la charge du bénéficiaire, on dit que c'est à la source pck c'est au débiteur de verser directement au fisc. Le bénéficiaire sera imposé sur le revenu mais sur 100. Si le résident est suisse alors on lui remboursera les 35 qu'on lui a pris).
- e. Le bénéficiaire sera imposé sur le revenu mais sur 100. Si le résident est suisse alors on lui remboursera les 35 qu'on lui a pris). On peut aussi le considérer comme un impôt incitatif (à bien déclarer). ATTENTION S'IL N'EST PAS RESIDENT SUISSE ALORS IL N'Y A PAS DE REMBOURSEMENT D'IMPOT ANTICIPE SUR LA BASE DE LA LIA MAIS SUR LA BASE DES CONVENTION DE DOUBLE IMPOSITION (art 22 LIA)

2. Objet

- a. *Les revenus de capitaux mobiliers* → selon l'art 4 LIA, l'impôt anticipé a pour objet,

fondamentalement, les rendements d'obligations, d'actions, de parts à un fonds de placement ou d'avoirs de clients auprès de banques dont l'émetteur ou le débiteur est domicilié en Suisse..

i. Les rendements grevés

1. Les rendements d'obligations

a. L'impôt anticipé frappe les rendements des obligations émises par une personne domiciliée en Suisse, des cédules hypothécaires et let. de rentes émises en série, ainsi que des avoirs figurant au livre de la dette (art 4 al 1 LIA). Les obligations selon la LIA comprennent les reconnaissances de dette écrites se rapportant à des montants fixes, émises en plusieurs exemplaires et visant à l'obtention collective de capitaux étrangers, à la création d'occasions collectives de placement ou à la consolidation d'engagements. Un simple prêt individuel n'est en revanche pas considéré comme une obligation (art 9 LIA)

b. Est un rendement d'obligation toute prestation en argent faite au créancier, fondée sous le rapport de dette et ne se caractérisant pas comme un remboursement de la dette en capital (art 14 al 1 OIA). Il s'agira généralement des intérêts produits par des obligations.

c. Seules sont imposables les obligations émises par une personne domiciliée en suisse.

2. Les rendements de participation

a. En général

i. Sont soumis à l'impôt les rendements d'actions, de parts sociales, de bons

de jouissances ou de bons de participation émis par des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives domiciliées en suisse (art 4 al 1 let b LIA). Est un rendement imposable toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation ou à des tiers les touchant de près qui ne se présente pas comme un remboursement des parts au capital social versé au moment où la prestation est effectuée (art 20 al 1 OIA). L'impôt anticipé frappe donc les dividendes, bonus, actions gratuites, bons de participation gratuits, excédents de liquidation.

b. Les dividendes

- i. L'impôt anticipé est prélevé en premier lieu sur les distributions de réserves aux actionnaires ou à leurs proches sous forme de dividendes, actions gratuites ou excédents de liquidation qui proviennent des « autres réserves ». Toutefois, lorsque, dans le cadre d'une **restructuration**, des réserves sont transférées d'une société à une autre, l'impôt anticipé n'est pas dû aux deux conditions de l'art. 5 al. 1 let. a LIA.

c. Les prestations appréciables en argent

- i. Sont également soumises à l'impôt anticipé non seulement les distributions découlant d'une décision formelle de la société, mais aussi toutes les prestations appréciables en argent faites aux actionnaires ou à leurs proches qui grèvent, généralement de façon occulte, le compte de pertes et profits.
- ii. Selon la jurisprudence constante, sont des prestations appréciables en argent toutes les attributions faites à l'actionnaire ou à une personne qui lui est proche et dont le fondement réside exclusivement dans le rapport de participation; l'impôt anticipé est dû dans la mesure où de telles prestations n'auraient pas été accordées à des tiers dans les mêmes circonstances et sous déduction d'un éventuel remboursement du capital social
- iii. En résumé, il y a prestation appréciable en argent lorsque 4 conditions sont réalisées:
 - 1) la société accorde un avantage sans contre-prestation équivalente;
 - 2) la prestation est accordée à un actionnaire ou à un proche de celui-ci;
 - 3) l'avantage n'aurait pas été accordé à un tiers dans les

mêmes conditions, ce qui rend la prestation insolite;
4) le caractère insolite de cette prestation était reconnaissable pour les organes de la société

iv. Dans tous ces cas, la société s'appauvrit en accordant à un actionnaire ou à un proche un avantage qu'elle n'aurait pas accordé à des tiers dans les mêmes conditions. L'impôt anticipé est alors prélevé sur la différence entre le montant que la société aurait réclamé d'un tiers dans des mêmes conditions et le montant effectivement reçu.

d. L'excédent de liquidation

i. L'excédent de liquidation est également soumis à l'impôt anticipé. Il s'agit de toutes les prestations faites aux actionnaires (ou à leurs proches) par une société dissoute, dans le cadre de la procédure ordinaire de liquidation, prestations qui ne constituent pas un remboursement du capital nominal.

ii. Enfin, le **transfert à l'étranger** du siège d'une société anonyme, d'une société à responsabilité limitée ou d'une société coopérative est assimilé à une liquidation (art. 4 al. 2 LIA). Les réserves ouvertes, latentes, ainsi que les profits reportés de

la société sont alors frappés de l'impôt.

- e. Les rendements de bons de participation et de jouissance
 - i. Les rendements provenant de **bons de participation** et de **bons de jouissance** correspondent à toute prestation appréciable en argent, fondée sur le droit de participation ou le droit de jouissance, faite aux possesseurs de ces droits (art. 20 al. 2 OIA).
 - ii.
- 3. Les rendements d'avoirs de clients auprès de banques et de caisses d'épargnes suisses (art 4 al 1 let d LIA)
 - i. L'expression *banque* ou *caisse d'épargne* vise quiconque s'offre publiquement à recevoir des fonds portant intérêt ou accepte de façon constante des fonds contre intérêt (art. 9 al. 2 LIA). Il en va ainsi, selon la pratique de l'AFC, lorsque le nombre des créanciers dépasse 20 et que la somme totale des fonds se monte au moins à 500'000 francs
 - ii. Toute prestation appréciable en argent faite au créancier, fondée sur le rapport de dette et ne se caractérisant pas comme un remboursement de la dette en capital est imposable (art. 14 al. 1 OIA).
 - iii. Les intérêts passifs des banques sont donc généralement frappés de l'impôt anticipé, sous

réserve de deux exceptions. En premier lieu, les intérêts des avoirs de clients ne sont pas soumis si le montant de l'intérêt n'excède pas CHF 200 par an (art. 5 al. 1 let. c LIA).

- iv. En second lieu, les intérêts provenant de créances comptables entre banques sont exonérés (avoirs interbancaires)
- v. Enfin, les intérêts des dépôts destinés à constituer et alimenter un avoir en cas de survie ou de décès auprès d'établissements, caisses et autres institutions servant à l'assurance-vieillesse, invalidité ou survivants, ou à la prévoyance sociale, ne sont pas non plus soumis à l'impôt anticipé

ii. Le domicile en suisse

1. La notion de **domicile en Suisse** est définie à l'art. 9 LIA. Elle vise non seulement quiconque possède son domicile en Suisse, y réside d'une manière durable, y a son siège statutaire ou y est inscrit comme entreprise au Registre du commerce, mais également les personnes morales ou sociétés commerciales sans personnalité juridique dont le siège statutaire se trouve à l'étranger, «mais qui sont effectivement dirigées en Suisse et y exercent une activité» (art. 9 al. 1 *in fine* LIA).
2. L'art. 9 al. 1 dernière phrase LIA, très importante en pratique, permet ainsi de considérer comme suisses des sociétés dont le siège statutaire se trouve à l'étranger à la double condition 1) que le

siège effectif de direction soit en Suisse et 2) qu'une activité y soit exercée.

- a. Des indices de *direction effective* sont, dans la règle: la résidence des membres du conseil d'administration, le lieu où les décisions importantes dans la vie de la société sont rendues, l'endroit où la comptabilité, la correspondance sont tenues et où les documents sont conservés (Pfund 1971, no 1.16 ad art. 9 al. 1 LIA). En ce qui concerne l' « *activité* » (« *Geschäftstätigkeit* » dans le texte allemand), on exige en principe une activité effective sur le marché suisse provoquant des revenus de source suisse (Athanas, in :Höhn/Athanas, p.415). Dans une affaire célèbre, le Tribunal fédéral a par exemple jugé qu'une société étrangère gérée effectivement depuis la Suisse qui accepte dans ce pays des fonds contre intérêts peut être considérée comme domicilié en Suisse, au sens de l'article 9 LIA (ATF 104 Ib 220 = RDAF 1981 325 ; ATF 107 Ib 98 = RDAF 1983 28).
 - b. En outre, sont aussi considérées comme domiciliées en Suisse les *entreprises* inscrites au Registre du commerce. Cette disposition peut concerner, par exemple, les succursales suisses de sociétés étrangères qui disposent d'une indépendance suffisante tant économique qu'organisationnelle et notamment d'une comptabilité propre, et qui sont gérées de façon autonome (Pfund 1971, no1.11 ad art.9 al.1 LIA). Cette condition sera difficilement réalisée. Elle vise en pratique essentiellement les succursales suisses de banques étrangères (pour les intérêts sur les avoirs de clients attribuables à leur activité exercée en Suisse).
- b. Les gains dans les loteries
- i. L'impôt anticipé a pour objet les lots en espèces effectivement payés dépassant 50 fr. et provenant de loteries organisées en Suisse, de paris professionnels ou d'opérations analogues (sport-toto, PMU romand, etc.) (art. 6 LIA). A contrario, les gains *en nature* ne sont pas soumis à l'impôt anticipé (Stockar, 2000, p. 62). Les gains en or sont considérés comme des gains en espèces, en tout cas lorsqu'ils ne représentent que la conversion d'un montant originellement fixé

en francs (Archives 62, 431). En revanche, les pièces d'or de collection sont en général considérées comme des gains en nature (Pfund, 1971 N. 5 ad Art. 6).

c. Les prestations d'assurances

- i. L'impôt anticipé frappe les prestations en capital faites en vertu d'assurances sur la vie, ainsi que les rentes viagères et les pensions, si l'assurance appartient au portefeuille suisse de l'assureur et si, au moment où se produit l'événement assuré, le preneur d'assurance ou un ayant droit est domicilié en Suisse (art. 7 al. 1 LIA).
- ii. Sont exonérées: les prestations en capital, dans la mesure où le total de la prestation découlant de la même assurance n'excède pas 5000 fr.; les rentes et les pensions dont le montant n'excède pas 500 fr. par an; les prestations de l'AVS et de l'AI (art. 8 al. 1 LIA).

3. Le taux

- a. L'impôt s'élève à 35% pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries; 15% pour les rentes viagères et les pensions; 8% pour les autres prestations d'assurances (art. 13 LIA).

4. Le contribuable et ses obligations

a. Définition

- i. L'obligation fiscale incombe au **débit**eur de la prestation imposable (contribuable) (art. 10 al. 1 LIA). Pour l'impôt sur les rendements de capitaux mobiliers, la société, respectivement l'émetteur de l'obligation, la direction du fonds ou la banque seront responsables de l'impôt. Pour l'impôt sur les gains de loteries ou sur les prestations d'assurances, l'organisateur des loteries, respectivement l'assureur, sont débiteurs de l'impôt y afférent.

- b. L'obligation fiscale → peut être remplie de deux manières. Selon la règle générale, l'impôt anticipé doit être versé à l'AFC. Exceptionnellement, l'obligation fiscale peut être remplie par déclaration.

i. Le versement de l'impôt

1. L'impôt anticipé est un impôt fondé sur le système de la taxation spontanée. Le contribuable est tenu de déclarer et de payer l'impôt de sa propre initiative, sans attendre une prise de position de l'administration. La créance fiscale de

l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers et sur les gains de loterie *naît* au moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA).

2. Le contribuable a l'obligation de **faire supporter** le montant d'impôt anticipé sur le destinataire de la prestation imposable (art. 14 LIA). Toute convention contraire est nulle, nous dit la loi (voir aussi ATF 108 Ib 475; RDAF 1984, 372). Le débiteur doit donc retenir l'impôt sur la prestation versée, puis le verser à l'AFC au moyen de la formule appropriée. Par exemple, sur un intérêt de 100 fr., la banque ne doit verser que 65 fr. au créancier. Il n'est pas toujours possible de réduire le montant de la prestation, notamment dans le cas de prestations en nature. Dans ce cas, le bénéficiaire doit verser au débiteur un montant correspondant à celui de l'impôt dû
3. Dans la mesure où le contribuable ne transfère pas l'impôt sur le créancier, il sera réputé lui avoir fourni une prestation nette, déjà grevée de l'impôt (calcul «ins Hundert», voir Höhn/Waldburger I, § 21 n. 43). En d'autres termes, au taux de 35%, pour un versement de 100 fr., la société est censée avoir fourni au créancier un versement de 65 fr. En conséquence, sur la base d'une simple règle de trois, le montant d'impôt à payer correspondra à celui de la prestation effective du contribuable multiplié par 100/65, soit 53,84% de la prestation (en lieu et place de 35%) (pour un exemple pratique célèbre, voir Archives 62, 280 = RDAF 1993, 410).
 - a. **Exemple:** L'actionnaire d'une société de capitaux reçoit une prestation appréciable en argent de 200 fr. La société devra payer à l'AFC, dans la mesure où elle n'a pas fait supporter l'impôt à son actionnaire, le montant de 107, 7

fr. (correspondant à 53,84% de 200). Ainsi, la société sera réputée avoir effectué une prestation totale à son actionnaire de 307,70 fr. (soumise à l'impôt sur le revenu auprès de ce dernier).

ii. Déclaration remplaçant le paiement de l'impôt

1. En matière d'impôt sur les *prestations d'assurances*, l'assureur exécute généralement son obligation par simple déclaration. Toutefois, dans la mesure où, avant le versement, le preneur d'assurance ou un ayant droit signifie par écrit à son assureur son opposition à la déclaration, l'impôt doit alors être versé (art. 19 al. 1 LIA)
2. La procédure de déclaration n'est, dans tous les cas, admissible que si les bénéficiaires de la prestation auraient droit au remboursement.

5. Le remboursement de l'impôt → l'ayant droit, au sens des art 22 à 28 LIA, peut demander le remboursement de l'impôt anticipé à l'AFC, dans la mesure où il remplit les conditions fixées par l'art 21 LIA.

a. L'ayant droit

- i. Personne physique doit avoir domicile en suisse à l'échéance de la prestation imposable (art 22 LIA)
- ii. En cas de séjour, les personnes physiques peuvent demander le remboursement si elles sont assujetties de façon illimitée (art 51 al 1 OIA) voir même à certaines conditions si assujettissement limités (art 51 al 2 OIA)
- iii. Les personnes morales et sociétés commerciales sans personnalités doivent avoir leur siège en suisse (art 24 al 2 LIA) → comprend les personnes morales, les sociétés en nom collectif et en commandite, mais pas les sociétés simples et autres associations de personnes ou communautés de droit.
- iv. Les **établissements stables** en Suisse d'entreprises étrangères ont également droit au remboursement de l'impôt anticipé sur les revenus frappés de cet impôt (art. 24 al. 3 LIA).

1. Dans ce dernier cas, selon la pratique de l'AFC, les titres grevés de l'impôt anticipé doivent servir exclusivement l'établissement stable sis en Suisse et constituer un élément du patrimoine nécessaire à l'exploitation, à moins que l'activité de l'établissement stable soit essentiellement orientée vers l'obtention de rendements soumis à l'impôt anticipé, auquel cas le remboursement de l'impôt anticipé est également possible (Praxis, n.4 ad. art. 24 al. 3 LIA). Le Tribunal fédéral confirmé dans ce contexte que l'art. 24 al. 3 LIA exige non seulement que l'entreprise étrangère soit tenue de payer des impôts cantonaux et communaux sur le revenu grevé, mais encore que ce revenu provienne de la fortune d'exploitation de l'établissement stable (ATF du 22 février 2008, StR 2008, p. 475).
- v. En outre, les **États étrangers** et les **organisations internationales** peuvent prétendre au remboursement aux conditions de l'art. 28 LIA.
- b. Le droit de jouissance
 - i. En général
 1. L'ayant droit au remboursement de l'impôt sur les **revenus de capitaux mobiliers** doit avoir, au moment de l'échéance de la prestation imposable, le *droit de jouissance* sur le rendement soumis à l'impôt (art. 21 al. 1 let. a LIA).
 - a. Cela signifie celui qui bénéficie de la rentrée d'argent.
 2. Pour l'impôt sur les **gains faits dans les loteries**, l'ayant droit doit être *propriétaire* du billet au moment du tirage (art. 21 al. 1 let. b LIA).
 3. Enfin, le bénéficiaire d'une **prestation d'assurance** grevée de l'impôt a droit au remboursement s'il produit l'attestation de l'assureur visée à l'art. 14 al. 2 LIA (art. 33 LIA).
 - ii. En cas de prestation appréciable en argent
 1. Lorsqu'une prestation appréciable en argent est effectuée non pas en faveur de l'actionnaire, mais d'un proche de ce dernier, la détermination de l'ayant droit au remboursement de l'impôt anticipé se pose. A ce sujet, deux théories sont concevables. Tout d'abord, selon la théorie du bénéficiaire direct, la

prestation appréciable en argent est réputée avoir été effectuée directement en faveur de la personne ayant bénéficié d'un avantage. En revanche, selon la théorie du triangle, la prestation appréciable en argent passe nécessairement, au préalable, par l'actionnaire de la société, lequel la transmet à son tour au bénéficiaire final de la prestation

2. Les articles 1 al. 2 et 14 al. 2 LIA prévoient que le remboursement de l'impôt anticipé intervient en faveur du *bénéficiaire* de la prestation imposable. Sur cette base, l'AFC applique d'une manière générale la théorie du bénéficiaire effectif. Toutefois, à titre exceptionnel, la théorie du triangle s'applique dans les **3 cas** suivants

- a. Assainissement d'une société proche. Lorsqu'une société effectue une prestation appréciable en argent en faveur d'une société apparentée devant être assainie, l'AFC applique la théorie du triangle, car l'assainissement d'une société en péril est du ressort de l'actionnaire (société mère) et non d'une société soeur.
- b. Assainissement dans le cadre d'une fusion. Lorsqu'une société effectue une prestation appréciable en argent en faveur d'une société apparentée devant être assainie, l'AFC applique la théorie du triangle, car l'assainissement d'une société en péril est du ressort de l'actionnaire (société mère) et non d'une société soeur.
- c. Prestation à une personne physique proche, ou à une personne morale proche qui n'est pas dominée par le même groupe d'actionnaires. Dans la mesure où cette prestation repose de manière reconnaissable pour les tiers exclusivement sur des rapports familiaux ou amicaux entre l'actionnaire de la société qui fait la prestation et la personne qui en profite, la théorie du triangle s'applique. En effet, dans un tel cas, la société prestataire n'est qu'un instrument permettant à l'actionnaire d'effectuer une donation.

- c. Déclaration du revenu grevé
 - i. **Déclaration conforme :**
 - 1. Déclarer le revenu grevé de l'impôt anticipé ou la fortune d'où il provient (**art. 23 LIA**)
 - 2. Personnes Morales : les rendements doivent avoir été comptabilisés régulièrement (**art. 25 LIA**)
 - ii. **Moment :** la déclaration doit être faite en même temps que la déclaration ordinaire sur le revenu et la fortune, mais au plus tard avant que la taxation concernant ces impôts n'entre en force
- d. Absence d'évasion fiscale
 - i. Le remboursement est enfin inadmissible dans tous les cas où il pourrait permettre d'éluider un impôt (**art. 21 al. 2 LIA**)

6. Procédure de remboursement

- a. La demande de remboursement peut être présentée *au plus tôt* après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue (art. 29 al. 2 LIA). Déposée antérieurement, une telle requête doit se fonder sur de justes motifs (art. 29 al. 3 LIA). Le droit au remboursement *s'éteint* si la demande n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de l'année d'échéance (art. 32 al. 1 LIA). Si l'impôt anticipé n'est payé et transféré qu'à la suite d'une contestation de l'AFC, le bénéficiaire dispose d'un délai supplémentaire de 60 jours (art. 32 al. 2 LIA).
- b. Les **personnes physiques** doivent faire leur demande auprès des autorités fiscales du canton où elles étaient domiciliées au début de l'année civile suivant l'échéance de la prestation imposable (art. 30 al. 1 LIA). Quant aux **autres ayants droit** (personnes morales, sociétés commerciales sans personnalité, notamment), ils doivent présenter leur demande à l'AFC (art. 30 al. 2 LIA). Il en va de même pour celui ou celle qui prétend avoir droit au remboursement de l'impôt anticipé sur les prestations d'assurances (art. 33 al. 2 LIA).
- c. Pour les personnes physiques, le remboursement de l'impôt anticipé est accordé, dans la règle, sous forme d'imputation des impôts cantonaux et communaux. Les cantons peuvent également prévoir le remboursement en espèces (art. 31 LIA). En revanche, l'AFC est compétente pour rembourser l'impôt anticipé aux personnes morales et sociétés commerciales sans

personnalité; elle le fait généralement en espèces (Stockar, Aperçu p. 49).

iv. LES DROITS DE TIMBRE

1. Généralité

- a. On trouve les règles dans la LT. Il y a trois impôts différents. Il faut oublier le nom « droit de timbre », en réalité cet impôt touche certains mouvements de capitaux et s'applique aussitôt que la transaction visée par la loi est réalisée.

2. Les droits de timbre d'émission

- a. Objet → deux types

- i. L'émission de droits de participations

1. En général

- a. **Ça touche la création ou l'augmentation**

- i. l'augmentation ou la création de valeur nominale c'est concrètement la fondation d'une société, l'augmentation de son capital, voire l'émission d'actions gratuites sous réserve de l'art 6 al 1 let d et h LT.

- ii. Deux autres transactions sont assimilées à la création de droits de participation :

- iii. Il s'agit en premier lieu des versements supplémentaires que les actionnaires ou associés font à la société sans contre-prestation correspondante et sans que soit augmenté le capital social inscrit au RC ou le montant versé sur les parts sociales de la société coopérative (art 5 al 2 Lt a LT) → par exemple : apports à fond perdu, renonciations à des créances de la part des actionnaires

(ATTENTION, dans le cas d'une renonciation à une créance il faut se demander si l'actionnaire agit sous la casquette de l'actionnaire ou sous celle d'un tiers. Pour faire la différence entre les deux il suffit de se demander si un tiers aurait fait le même prêt à la société dans les mêmes circonstances. Si oui alors casquette tiers. Si non alors casquette d'actionnaire. S'il agit comme actionnaire alors quand il renonce à son créance → art 60a LIFD c'est un apport pas d'impôt sur le bénéfice mais imposition sous le droit de timbre d'émission. S'il agit comme un tiers → art 58 LIFD ce sera un bénéfice imposable, il pourra éventuellement composé avec les pertes du passé mais il n'y a pas de droit de timbre d'émission. En gros du coup j'en déduis mais c'est écrit nul part, que l'apport sous casquette d'un tiers rejoint le poste réserve tandis que l'apport sous casquette d'un actionnaire rejoint le poste agio.),
apports de biens évalués en dessous de leur valeur réelle (apports dissimulés). ATTENTION les versements des actionnaires ou des associés qui reposent sur une contre-prestation de la société ne sont en

revanche pas soumis au droit d'émission.

En principe, les versements supplémentaires qui n'émanent pas d'actionnaires ou d'associés ne sont pas frappés du droit de timbre d'émission. La pratique prévoit notamment une exception à cette règle, lorsque l'apport est effectué par un proche de l'actionnaire qui a été placé aux fins d'éviter l'impôt.

- iv. en second lieu, le transfert de la majorité des actions ou parts sociales d'une société économiquement liquidée ou dont les actifs ont été rendus liquides est également frappé (transfert du manteau). Face à cette situation le législateur part du principe que cette société a été liquidée puis reconstituée d'où le prélèvement du droit de timbre d'émission. C'est ce que l'on appelle le transfert de cadre juridique. Toutefois si le transfert porte sur une société dont les droits de participation sont inférieurs à un million de francs, aucun droit de timbre d'émission ne sera dû en vertu de l'art 6 al 1 let h LT. Si on dépasse la franchise d'un

million alors on paie uniquement que ce qui dépasse et pas sur le tout. La franchise d'un million ne s'applique pas pour les apports à fond perdu, il faut que ce soit une émission de titre.

b. **de la valeur nominale à titre onéreux ou gratuit, de droits de participations** (c'est-à-dire les actions de sociétés anonymes ou de sociétés en commandite par actions suisses ou les parts sociales de sociétés à responsabilité limitée suisses ou les parts sociales de sociétés coopératives suisses ou les bons de jouissance de sociétés suisses ou les bons de participation de sociétés suisses et d'entreprises commerciales suisses ayant un statut de droit public → art 5 al 1 let a LT).

2. Exceptions → art 6 al 1 LT contient une liste d'exceptions aux droits d'émission sur les participations. Sont visées les opérations suivantes

a. Fondations de PME

i. Depuis le 1^{er} janvier 2006, sont exonérés les droits de participation émis à titre onéreux lors de la fondation ou de l'augmentation du capital d'une société de capitaux, dans la mesure où les versements des actionnaires ne dépassent pas en tout la somme de 1 000 000 fr. (art. 6 al. 1 let. h LT).

b. Opération de restructuration

i. Ne sont pas non plus soumis les droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de fusions ou de concentrations équivalant économiquement à des

fusions, de transformations et de scissions de sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée ou sociétés coopératives (art. 6 al. 1 let. *abis* LT).

c. Certaines opérations déjà frappées du droit

i. Certaines transactions ayant donné lieu précédemment au prélèvement d'un droit d'émission sont exonérées. Il s'agit des droits de participation créés ou augmentés au moyen de précédents agios et versements des actionnaires ou associés, ou créés ou augmentés au moyen d'un capital-participation (art. 6 al. 1 let. d et g LT). Dans les deux cas la société doit prouver qu'elle a payé le droit d'émission sur ces agios et versements, respectivement sur le capital-participation

d. Le déplacement de sociétés étrangères en suisse

i. Depuis le 1^{er} avril 1993, date de l'abrogation de l'art. 5 al. 2 let. c LT, le transfert du siège d'une société étrangère vers la Suisse n'est plus frappé de droit de timbre d'émission. On réservera toutefois les cas d'évasion fiscale, par exemple si la société est transférée en Suisse, peu après avoir été constituée

dans un État ne connaissant aucune imposition comparable au droit de timbre d'émission.

e. Les sociétés de capital risque

i. Depuis le 1^{er} mai 2000, date d'entrée en vigueur de la loi fédérale sur les sociétés de capital- risque (LSCR), les sociétés anonymes suisses qui sont des sociétés de capital- risque reconnues sont exonérées du droit de timbre d'émission (art. 4 al. 1 LSCR).

f. Les parts de placements collectifs de capitaux

i. Depuis l'entrée en vigueur de la LPCC, 1^{er} janvier 2007, la création de parts de placements collectifs au sens de la LPCC n'est pas non plus soumise au droit d'émission (art. 6 al. 1 let. i LT).

ii. L'émission d'obligations et de papiers monétaires

1. Frappe l'émission par une personne domiciliée en suisse d'obligations (définit art 4 al 3 et art 4 LT → d'une manière générale ce sont des reconnaissances de dettes écrites se rapportant à des montants fixés, émises en plusieurs exemplaires et visant à l'obtention collective de capitaux étrangers, à la création d'occasions collectives de placement ou à la consolidation d'engagements) et de documents relatifs à des sous-participations à des créances provenant de prêts accordés à des débiteurs domiciliés.

a. En pratique, on distingue plusieurs catégories. Il y a **obligation d'emprunt**, lorsqu'un débiteur accepte des fonds de plus

de 10 créanciers contre l'émission de reconnaissances de dettes à des conditions identiques et que le montant du crédit est d'au moins 500'000 fr. On est en présence d'une **obligation de caisse** si un débiteur - qui n'est pas une banque - accepte de manière constante des fonds, pour un crédit total de 500'000 fr., de plus de 20 créanciers à des conditions semblables

b. Les **papiers monétaires** sont des obligations qui ont une durée fixe et ne dépassent pas 12 mois. La durée se calcule de la création du rapport de la dette jusqu'à l'échéance (et non selon la durée restante). ATTENTION depuis 2012 on ne prend plus le droit de timbre la dessus

b. Obligation fiscale et échéance du droit

i. Les **papiers monétaires** sont des obligations qui ont une durée fixe et ne dépassent pas 12 mois. La durée se calcule de la création du rapport de la dette jusqu'à l'échéance (et non selon la durée restante)

ii. La créance fiscale échoit généralement 30 jours après l'expiration du trimestre durant lequel la créance fiscale est née (art. 11 LT). Le moment de la naissance de cette créance, quant à lui, est fixé à l'art. 7 LT.

c. Taux et base de calcul

i. Droit de participation

1. 1% (art 8 LT)

2. sur les bons de jouissances émis gratuitement, un taux spécial de 3Fr par bon s'applique (art 9 al 1 let d LT)

3. En cas de versements supplémentaires, le droit se calcule sur le montant du versement (art. 8 al. 1 let. b LT); pour le transfert du manteau, sur la fortune nette de la société, mais au moins sur la valeur nominale de tous les droits existants (art. 8 al. 1 let. c LT). Les apports en nature, les choses et les droits doivent être

estimés à leur valeur vénale au moment de l'apport (art. 8 al. 3 LT).

ii. Remise du droit d'émission

1. En cas d'assainissement (Dans le contexte de l'art.12 LT, la notion d'*assainissement* a un sens plus étroit que dans le langage courant. Cette notion ne vise que les mesures spécifiques qui permettent l'élimination des pertes accumulées et le rétablissement de la rentabilité de l'entreprise en difficulté) ouvert ou tacite d'une société anonyme, d'une société en commandite par actions, d'une société à responsabilité limitée ou d'une société coopérative, si la perception du droit d'émission devait avoir des conséquences manifestement rigoureuses, le sursis à la perception ou la **remise** du droit doit être accordé (art. 12 LT).

3. Les droits de timbre de négociation

a. Objet de l'impôt

i. En général

1. Le droit de négociation a pour objet le transfert à titre onéreux de la propriété de documents visés par la LT lorsque l'un des cocontractants ou l'un des intermédiaires est un commerçant suisse de titres (art. 13 al. 1 LT). Pour que le droit de timbre soit dû, les quatre conditions cumulatives suivantes doivent donc être réalisées:

a. un document imposable;

- i. Seuls les titres expressément désignés dans la loi sont imposables. La loi distingue trois catégories (art. 13 al. 2 LT).

A) Certains titres émis par une *personne domiciliée en Suisse*, à savoir:

a. Les obligations

- b. Les actions, parts sociales de sociétés à

responsabilité
limitée et
coopératives, les
bons de
participation et de
jouissance

C. Les parts de
placement
collectifs

B) Les titres émis par
une personne
domiciliée à
l'étranger et
remplissant les
mêmes fonctions
économiques que les
titres mentionnés
plus haut.

C) Les documents
relatifs à des sous-
participations à des
titres (art 13 al 2 let c
LT)

b. un transfert de propriété à titre
onéreux;

i. La notion de *transfert* est
différente de celle du droit
privé (Archives 46, 535).
En droit de timbre de
négociation, un transfert
se produit, notamment,
lors de l'achat, de la vente
ou de l'échange de titres.
Peu importe que le
transfert se produise ou
non par l'intermédiaire
d'une bourse. On notera
qu'en cas d'échange, il y a
double transfert et donc
obligation de payer deux
fois le droit de
négociation.

ii. Il y a transfert à *titre
onéreux* chaque fois qu'il
existe un lien étroit entre
le transfert du titre et la

prestation de l'acquéreur (Archives 46, 537). La donation de titres n'est en revanche pas imposable, de même que la remise d'actions gratuites.

c. l'intervention d'un commerçant de titres; Le commerçant de titres est défini à l'art. 13 al. 3 LT. Les entités suivantes sont visées:

i. banques et sociétés financières

ii. personnes physiques et morales et les sociétés de personnes suisses et les succursales suisses d'entreprises étrangères qui ne tombent pas sous le coup du chiffre précédent, et dont l'activité consiste exclusivement, ou pour une part essentielle, (i) à exercer pour le compte de tiers le commerce de documents imposables (**commerçants**), ou (ii) à s'entremettre en tant que conseiller en placement ou gérant de fortune dans l'achat et la vente de documents imposables (**intermédiaires**) (art. 13 al. 3 let. b LT).

iii. Les **sociétés de capitaux** et les coopératives, ainsi que les institutions suisses de **prévoyance** professionnelle et de prévoyance liée, non visées par les chiffres précédents, dont l'actif se compose, d'après le dernier bilan, pour plus de 10 millions de francs de documents imposables (art.13 al.2 let. d LT). On notera que les institutions de prévoyance professionnelle et de prévoyance liée (*caisses de pensions*) ne sont considérées comme des commerçants de titres qu'à partir du 1^{er} juillet 2001 (RO 2000, 2993). Ces entités sont définies à l'art. 13 al. 4 LT.

iv. la **Confédération**, les **cantons**, les **communes** politiques ainsi

que les institutions suisses **d'assurances sociales** sont également des commerçants de titre (art. 13 al. 3 let. f LT) (RO 2000, 2993). Les institutions suisses d'assurances sociales (fonds et caisses de compensation AVS/AI/AC) sont définies à l'art. 13 al. 5 LT.

v. ATTENTION → les fonds de placement suisses et étrangers ne sont pas des commerçants de titres. Il en va de même pour les membres étrangers d'une bourse suisse pour les titres suisses traités à cette bourse.

d. la non-réalisation d'un cas d'exonération.

i. art 14 LT

b. Taux et base de calcul

i. Le taux est de **1,5 pour mille** pour les titres émis par une personne domiciliée en Suisse et de **3 pour mille** pour les titres émis par une personne domiciliée à l'étranger.

c. Obligation fiscale

i. Le contribuable

1. Le contribuable est le commerçant de titres (art. 17 al. 1 LT). Il doit s'annoncer spontanément à l'AFC avant le début de l'assujettissement (art. 19 OT) et tenir un registre des négociations dans lequel il inscrit les opérations soumises au droit pendant la période de décompte, en général le trimestre (art. 21 OT).

2. La créance fiscale *prend naissance* lors de la conclusion de l'opération, sauf pour les opérations conditionnelles (ou d'options) pour lesquelles la créance fiscale naît lors de l'exécution de l'opération (art. 15 LT). Le droit de négociation échoit trente jours après l'expiration du trimestre durant lequel la créance fiscale est née (art. 20 LT).

ii. La procédure de perception

1. La procédure ordinaire

a. Premièrement le commerçant peut intervenir de deux manières différentes

- i. Co-contractant → il y a la vente directe d'un titre, cette opération ne lie que le commerçant et le client
 - ii. Intermédiaire → il y a un client, le commerçant et le deuxième client. Le commerçant est un intermédiaire entre les deux.
- b. Conçu comme une forme de demi droit (art 17 LT). Les demis droits sont du par chacune des parties. Le prélèvement du droit se fait selon le système des demis droits
 - i. Co-contractant → Se prélève (le commerçant) un demi droit (0.75 pour mille si c'est suisse ou 1.5 pour mille si c'est étranger) pour lui même et un pour le client. Le commerçant est donc un contribuable aussi. Si il ne veut pas payer il peut mettre à la charge de son client.
 - ii. Intermédiaire → Un demi droit pour le client 1 et un demi droit pour le client 2. Il peut payer ces demi droit sur ses propres deniers ou il peut les mettre à la charge du client.

2. Exceptions

- a. Trois catégories d'exceptions
 - i. La procédure d'émission qui fait l'objet d'un traitement particulier (art 18 LT)
 - ii. Les opérations conclues avec des banques ou agents de change étrangers (art 19 LT)
 - iii. Investisseurs exonérés (art 17a al 2 LT) → les états étrangers et banques

centrales, les placements collectifs suisses et étrangers de capitaux ; les institutions étrangères d'assurances sociales et de prévoyance professionnelle ; les sociétés d'assurances sur la vie étrangère soumises à une surveillance équivalente à celle de la confédération ; les sociétés étrangères dont les actions sont cotées auprès d'une bourse reconnue et leurs sociétés affiliées étrangères consolidées.

4. Le droit de timbre sur les primes d'assurances (pas examiné dans le cours)
 - a. Objet
 - b. Taux et base de calcul
 - c. Obligation fiscale
- v. **LA TVA** (pour la TVA on doit suivre une systématique bien précise) → le principe c'est que l'on récupère la TVA qu'un autre a du payer avant. Du coup si on est le tout premier de la chaîne on ne récupère rien du tout mais on va reporter sur le prix de vente. L'élément caractéristique de la TVA consiste en ce que chaque assujéti 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 ("Vorsteuerabzug") qu'il a dû supporter lors de l'acquisition du bien ou du service en amont. La déduction de la charge préalable (parfois aussi appelée taxe d'amont) est d'ailleurs un des principes directeurs de la TVA (qui doivent guider l'interprétation des normes régissant cet impôt). Il ne s'agit toutefois pas d'un principe constitutionnel qui l'emporte sur d'autres normes constitutionnelles (ATF 123 II 451). On déduit l'impôt préalable en vertu de 'art 28 LTVA.
 1. **objet de l'impôt**: c'est à dire est-ce que l'acte est susceptible d'être soumis à la TVA au sens de l'art 18 TVA ?
 - a. livraison de biens
 - b. prestation de service
 2. **localisée en suisse** (art 7 LTVA) → dans ce cas il faut distinguer
 - a. les livraisons de biens
 - i. importer → on enlève la TVA en France et on la met au taux suisse

- ii. exporter → on enlève la TVA et on la remet au taux du pays. Donc on enlève la TVA en suisse par exemple puis on la met au taux français. On a en outre le droit à la déduction de la charge fiscale préalable car c'est une exonération (art 23 LTVA)
- b. les prestations de services
 - i. on parle vraiment de localisation (art 8 LTVA). La règle générale est que la prestation de service est localisée au lieu où se trouve le bénéficiaire de la prestation. Donc la si ça trouve il n'y a pas de TVA à l'étranger ou alors il y a une tva très élevée. Si on fournit un service en suisse alors tva en suisse (art 7,8 et 45 LTVA)
 - ii. Il y a des exceptions
- 3. **N'est pas hors champs de l'impôt** (art 21 LTVA)
 - i. ATTENTION l'entreprise A ne peut pas mettre sur sa facture la TVA. Par exemple bcp dans la santé, dans le domaine bancaire,
 - ii. plus une entreprise fait des opérations hors champs plus son droit à récupérer les impôts (la tva) préalable est réduit. Si quelqu'un ne fait aucune opération hors champs alors il pourra récupérer l'entier de la tva.
 - iii. Pour pouvoir se faire rembourser la tva préalable que l'entreprise a payé, elle va augmenter le prix du produit à la fin c'est ce que l'on appelle la taxe occulte.
- 4. **N'est pas exonérée** (art 23 LTVA)
 - i. C'est différent de l'hors champs dans le sens où ce n'est pas soumis à la TVA mais par contre ça n'a aucun impact sur le droit à la récupération de l'impôt préalable. Art 18 LTVA. On facture donc avec un taux 0. Par exemple cas de livraison de bien à l'étranger.
- 5. **Effectuée par un assujetti** (art 10 LTVA)
 - i. Dépend du chiffre d'affaire. Montant de 100 000CHF qui est généralement requis pour être assujettit. On peut renoncer à être libéré de la TVA. On peut donc choisir d'être assujettit à la tva même si son chiffre d'affaire est inférieur à 100 000CHF.
 - ii. ATTENTION, il faut que ce soit une personne qui ait une activité entrepreneuriale et pas une activité isolée (genre vente d'une voiture).
 - iii. En matière de vente immobilière on peut demander à être assujetti à la TVA, c'est

intéressant pour récupérer la tva payée lorsqu'on paie des travaux (donc prestation de service). Par contre il faut vérifier que ce soit dans le cadre d'une activité entrepreneuriale. Bref pour faire simple si je vends un immeuble je peux jamais demander à être assujetti car c'est pas une activité. Si un prometteur immobilier vend un immeuble c'est en principe hors champs mais il peut opter pour être assujetti. Il aura un intérêt à le faire uniquement s'il a du payer avant de la tva qu'il pourra ainsi récupérer.

6. TAUX DE 8%

i. 2.5% si art 25 al 2 LTVA

ii. 3.8% art 25 al 4 LTVA

b. EXEMPLE → on a 3 assujettis : A B C et D consommateur

i. A vend une marchandise 100CHF. Il doit rajouter 8CHF de TVA. A va donc payer 8CHF à l'AFC car il n'y a pas d'impôt préalable à déduire.

ii. B achète donc à A pour 108CHF. Il vend la marchandise 200CHF. Sur ces 200CHF il doit ajouter 16CHF de TVA. Donc prix final 216CHF. Par contre B peut déduire les 8CHF d'impôt préalable. Donc il ne doit payer que 8CHF à L'AFC.

iii. C achète à B pour 216CHF. Il veut revendre pour 400CHF. Il rajoute donc 32CHF de TVA. Prix final est de 432CHF. Il peut déduire 16CHF d'impôt préalable payé par B. résultat C doit rendre 16CHF à L'AFC et va vendre le produit final 432CHF au consommateur D.