

MOT D'INTRODUCTION

Chère Madame, cher Monsieur,

Nous avons l'avantage de vous présenter une sélection d'actualités Suisse et internationale depuis maintenant plus de trois ans. Nous espérons que le panel, qui est choisi, résumé et commenté par nos soins, vous renseigne et vous permet de rester dans l'actualité juridico-fiscale.

Soucieux de vous transmettre la meilleure information au bon moment, nous avons pris le pari de changer de concept dès le 1^{er} janvier 2015. Par conséquent, notre newsletter qui va couvrir les périodes de septembre à décembre 2014, sera la dernière sous cette forme.

En effet, nous souhaitons opter pour une forme plus interactive des sélections d'actualité tout en permettant un accès à l'information de manière plus rapprochée. D'ici la fin de l'année 2014, nous vous transmettrons tous les détails sur le nouveau concept 2015.

Nous vous souhaitons une excellente lecture.

Groupe ILEX – Genève, Lausanne, Lugano



Sélection d'actualités (mai à août 2014)

Suisse

Avril 2014	Bons de participation émis par des sociétés coopératives.....	4
Mai 2014	Transfert de la fortune commerciale à la fortune privée.....	4
Mai 2014	Motivation d'un recours et diligence professionnelle.....	4
Mai 2014	Décisions incidentes, décisions finales.....	4
Mai 2014	Responsabilité du notaire et prescription de l'action contre lui.....	5
Mai 2014	Déductibilité des intérêts passifs.....	6
Mai 2014	Mandat de négociation d'échange automatique de renseignements fiscaux.....	6
Mai 2014	Taxation par estimation TVA.....	6
Juin 2014	Détermination du canton de domicile et compétence d'imposition	7
Juin 2014	Non déductibilité des contributions au 3ème pilier	7
Juin 2014	Communication d'informations fiscales aux autorités indiennes	7
Juillet 2014	Taxation par estimation TVA.....	7
Juillet 2014	Assujettissement à la TVA.....	8
Juillet 2014	Passage du principe du débiteur à celui de l'agent payeur	9
Août 2014	Modifications de la LAAF.....	9
Août 2014	Accords sur l'échange de renseignements fiscaux (AERF).....	9

OCDE

Juillet 2014	Publication du standard d'échange automatique d'informations	9
--------------	--	---

Union-Européenne

Juillet 2014	Modification de la Directive mère-fille	10
--------------	---	----

Bermudes

Juillet 2014	Modification du Trustee Act 1975.....	10
--------------	---------------------------------------	----

Chypre

Juillet 2014	CDI avec la Suisse	10
--------------	--------------------------	----

**Sélection d'actualités (mai à août 2014)*****Etats-Unis d'Amérique***

Mai 2014	Clarification de la procédure d'enregistrement des trustees.....	11
Juillet 2014	Réciprocité dans FATCA ?	11

Israël

Juin 2014	Prolongation du délai de déclaration de trusts.....	11
-----------	---	----

Royaume-Uni

Août 2014	Changement de pratique concernant les personnes résidentes et non domiciliées ..	11
-----------	--	----

Russie

Juin 2014	Troisième modification du projet d'offshorisation	12
Août 2014	Obligation de déclaration d'autres nationalités et de résidence prolongée à l'étranger	12
Août 2014	Projet de loi d'un impôt de solidarité.....	12

SUISSE**Avril 2014 - Bons de participation émis par des sociétés coopératives**

L'arrêt du 28 avril du Tribunal fédéral (4 A_363/2013) annule celui rendu par le Tribunal administratif fédéral le 13 juin 2013 qui avait admis la possibilité pour une société coopérative d'émettre des bons de participation. Selon le Tribunal fédéral, la lacune en la matière (absence de dispositions légales applicables aux sociétés coopératives) ne peut être comblée que par le législateur.

L'arrêt du Tribunal administratif fédéral avait été brièvement commenté à la page 7 de notre Newsletter mai-août 2013.

Mai 2014 - Transfert de la fortune commerciale à la fortune privée

Le litige qui a conduit à l'arrêt du Tribunal fédéral du 1^{er} mai (2C_977/2013) portait sur le moment du transfert d'un immeuble exploité en hôtel de la fortune commerciale à la fortune privée. S'inscrivant dans une jurisprudence constante, cet arrêt rappelle que :

- la dévolution successorale est sans effet sur la qualification d'immeubles en tant qu'éléments de la fortune commerciale,
- l'affermage provisoire des immeubles commerciaux préserve leur statut d'éléments de la fortune commerciale.

En l'espèce, c'est à la date du partage successoral, et non pas de l'affermage que le transfert de la fortune commerciale à la fortune privée a eu lieu, déclenchant le prélèvement de l'impôt.

Mai 2014 - Motivation d'un recours et diligence professionnelle

L'arrêt du 6 mai du Tribunal fédéral (2C_1011/2013) est cinglant pour le représentant de la recourante : s'étant contenté de reprendre mot pour mot au titre de mémoire de recours celui déposé devant l'instance inférieure, l'avocat a vu son recours déclaré irrecevable pour vice de forme et les frais judiciaires mis à sa charge personnelle.

Mai 2014 - Décisions incidentes, décisions finales

L'objet de l'arrêt du 25 mai du Tribunal fédéral (2C_990/2013) – franchise sur l'importation d'une œuvre d'art – ne présente pas un très grand intérêt. En revanche, les règles de procédure fondamentales qu'il rappelle, posées dans la LTF, méritent d'être revues.

Ainsi, le Tribunal fédéral précise, avec quelques exemples de sa propre jurisprudence, la différence entre une décision finale, formatrice (qui met un terme à la procédure), et une décision préjudicielle ou incidente (qui ne constitue qu'une étape vers la décision finale).

Cela découle sur les conséquences pour ce qui est des conditions de recevabilité des recours dont les unes et les autres peuvent faire l'objet.

En l'espèce le recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral a été jugé irrecevable. De nature préjudicielle, il n'offrait qu'un angle d'attaque très étroit, correspondant aux conditions de l'article 93 alinéa 1 LTF, non remplies.

Mai 2014 - Responsabilité du notaire et prescription de l'action contre lui

La responsabilité du notaire relève-t-elle du droit privé ou du droit public et, partant quel est le droit applicable à la prescription de l'action contre lui ? Dans l'affaire portée devant le Tribunal fédéral et faisant l'objet de son arrêt du 19 mai (4 A-34/2014), il s'agissait de l'omission d'un notaire valaisan de déposer des actes qu'il avait instrumentés au Registre foncier et de requérir l'inscription du transfert de la propriété.

Le tribunal rappelle que l'activité ministérielle du notaire n'est pas une industrie au sens de l'article 61 alinéa 2 CO mais une tâche officielle qui relève du droit public. Ainsi l'application des règles régissant le mandat ne peuvent s'appliquer. La responsabilité des fonctionnaires et employés publics est régie par les articles 41 ss du CO mais les cantons sont libres de la soumettre au droit public cantonal en vertu de l'article 61 alinéa 1 CO.

Si donc, comme c'est le cas du canton du Valais, il existe une loi cantonale, la responsabilité des notaires est régie exclusivement par elle ; si le canton ne fait pas usage de cette faculté, la responsabilité pour les actes ministériels des notaires est régie directement par les articles 41 ss CO appliqués à titre subsidiaire.

Le notaire, outre ses fonctions ministérielles, remplit régulièrement d'autres tâches qui relèvent du droit privé, donc du contrat de mandat. Le Tribunal fédéral a reconnu la compétence des cantons, déduite directement de l'article 6 CC de régler la responsabilité de leurs notaires pour l'ensemble de leur activité (ministérielle et privée), à condition de ne pas l'alléger par rapport à ce que prévoit le droit fédéral. Ainsi, lorsque le canton adopte une réglementation sur la responsabilité du notaire, voire soumet toutes les activités du notaire à un régime unique de responsabilité, le droit cantonal s'applique exclusivement. Lorsque le canton se borne à renvoyer au droit fédéral, celui-ci s'applique alors à titre de droit cantonal supplétif et selon la jurisprudence à la doctrine majoritaire, la responsabilité est alors régie par les articles 41 ss CO.

Pour ce qui est du point de départ de la prescription de l'article 60 alinéa 1, il part dès que le lésé a connaissance de son dommage. En l'espèce, il commençait à courir dès la réception de la décision de taxation par la demanderesse et non pas depuis la date où elle pouvait calculer le montant de l'impôt.

Mai 2014 - Déductibilité des intérêts passifs

Dans un arrêt du 5 mai (2C_1011/2012), le Tribunal fédéral a une fois de plus confirmé la règle selon laquelle un excédent d'intérêts passifs liés à un immeuble à l'étranger ne peut pas être déduit de la base de calcul du revenu d'un contribuable soumis à l'imposition illimitée en Suisse, cette règle étant le corrélat de la règle selon laquelle les revenus d'immeubles situés à l'étranger ne peuvent pas être imposés en Suisse.

Voir l'arrêt du 23 janvier 2014 rapporté à la page 4 de notre précédente Newsletter.

Mai 2014 - Mandat de négociation d'échange automatique de renseignements fiscaux

Le 21 mai, le Conseil fédéral a approuvé les projets de mandat de négociation en vue d'introduire l'échange automatique de renseignements fiscaux avec les Etats partenaires. On s'attend à ce que ces projets soient approuvés dans le courant de l'automne.

La Suisse n'est pas favorable à un accord global et le projet prône l'introduction de l'échange automatique par des accords bilatéraux et par l'extension de l'AFisE. Par la suite, une loi d'application sera nécessaire.

Mai 2014 - Taxation par estimation TVA

L'arrêt rendu par le Tribunal fédéral (2C_1077/2012 et 2C_1078/2012) le 24 mai porte sur la taxation par voie d'estimation prévue à l'article 79 LTVA. Dans le cadre d'une telle estimation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'évaluation la plus appropriée au commerce de l'assujetti et prendre les hypothèses dont les résultats se rapprocheraient le plus de la réalité. L'Administration fédérale des contributions doit prendre en compte objectivement, toutes les circonstances dont elle a connaissance.

Le côté savoureux de cet arrêt réside dans les détails sur lesquels le chiffre d'affaires réalisé sur des prestations sexuelles dans un bar à contacts a été estimé. L'activité était exercée dans douze chambres par quelque quinze à vingt travailleuses du sexe. Pour procéder à son choix, le client devait offrir à son élue une coupe de champagne facturée à CHF 25. Les tarifs de base variaient de CHF 150 pour une demi-heure à CHF 300 pour une heure. L'autorité de taxation a estimé qu'il fallait compter en moyenne trois verres de champagne pour deux prestations sexuelles. Elle a ensuite estimé que 80% des clients optaient pour une demi heure et 20% pour une heure, arrivant ainsi à une moyenne par prestation de CHF 180. Ces chiffres ont été mis en rapport avec le nombre de préservatifs achetés – de l'ordre de 21'000 à 22'000 selon les exercices.

L'estimation proposée par la recourante, partant de 17 prestations sexuelles par jour ou de 6'205 par an, a été jugée peu plausible par le tribunal car en disproportion manifeste avec les plus de 20'000 préservatifs achetés par an.

Jun 2014 - Détermination du canton de domicile et compétence d'imposition

Les critères pour délimiter, en cas de pluralités de cantons d'attache, celui du domicile principal sont rappelés dans l'arrêt du 18 juin du Tribunal fédéral (2C_934/2013 et 2C_935/2013). Le canton de domicile principal est celui avec lequel le contribuable entretient les relations personnelles, familiales et sociales les plus étroites.

Mais aussi longtemps que la question est incertaine, le for d'imposition pour l'impôt fédéral direct ne peut être fixé que par l'Administration fédérale des contributions (art. 108 al.3 LIFD), rappelle le Tribunal fédéral.

Jun 2014 - Non déductibilité des contributions au 3^{ème} pilier

L'arrêt du Tribunal fédéral du 23 juin (2C_348/2013), confirme le jugement attaqué en ce sens que même par application de l'Accord sur la libre circulation des personnes (ALCP), un ressortissant d'un Etat contractant ne peut bénéficier de la sécurité sociale que s'il est salarié dans l'Etat du séjour. Par voie de conséquence ces contributions à la prévoyance professionnelle ne sont fiscalement pas déductibles.

Jun 2014 - Communication d'informations fiscales aux autorités indiennes

Le 23 juin, le Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales s'est senti obligé d'infirmer les informations étalées avec une certaine insistance dans la presse indienne selon laquelle une liste d'une centaine de noms de résidents indiens avec des fonds non déclarés en Suisse aurait été livrée au gouvernement indien à la fois par des canaux « officiels et inofficiels ». Il s'agirait d'au moins deux banques suisses.

Le communiqué rappelle qu'en l'état actuel la Suisse ne donne pas suite à des demandes fondées sur des documents volés, d'une part, et que l'échange automatique d'informations, accepté quant à son principe, n'est pas encore opérationnel, d'autre part.

Juillet 2014 - Taxation par estimation TVA

L'intérêt de l'arrêt rendu par le Tribunal administratif fédéral le 10 juillet (A-351/2014) réside dans la systématique qu'il rappelle dans la procédure de taxation par estimation en matière de TVA, à savoir que :

- l'Administration fédérale des contributions a le devoir de procéder à une estimation, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, lorsque les documents comptables font défaut ou sont incomplets (conditions de forme) ou que les résultats présentés ne correspondent manifestement pas à la réalité (condition de fond).

- Dans la procédure de recours, l'assujetti peut attaquer la réalisation des conditions de l'estimation, d'une part, et l'estimation elle-même (le chiffre d'affaires et la correction de l'impôt préalable déductible), d'autre part, le fardeau de la preuve incombant à l'autorité fiscale.
- Mais pour qu'il parvienne à faire modifier la taxation par estimation, le recourant doit prouver que celle-ci est *manifestement* erronée, à défaut de quoi, il supportera les conséquences de son propre comportement qui l'a engendrée.

Il y a dans cet arrêt un autre aspect intéressant, toujours de procédure, concernant la portée de la notification d'estimation qui, rappelons-le, n'est pas une décision (voir aussi l'arrêt du Tribunal fédéral du 21 mars 2014 rapporté à la page 7 de notre précédente Newsletter et le résumé d'arrêts dans celle de septembre-décembre 2013). Il s'ensuit que si le contribuable la conteste devant l'Administration fédérale des contributions, il ne s'agit pas d'une réclamation au sens de l'article 83 LTVA mais d'une demande de décision en constatation selon l'article 82 alinéa 1 lettre c LTVA. Dans le cas d'espèce, les réclamations déposées par le recourant ont été traitées comme telles par l'autorité de taxation et constituent donc des décisions selon l'article 5 PA, de sorte que lorsque le recourant porte l'affaire sans réserves devant le Tribunal administratif fédéral, il est censé avoir consenti à l'abandon d'une étape de la procédure selon l'article 83 alinéa 4 LTVA.

Juillet 2014 - Assujettissement à la TVA

L'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 15 juillet (A-5017/2013) rappelle en détail les conditions objectives et subjectives de l'assujettissement à la TVA avant de s'arrêter sur la question centrale, celle fixant l'étendue de la déduction de l'impôt préalable, surtout lorsque l'activité entrepreneuriale s'accompagne d'une qui ne l'est pas.

Dans le cas d'espèce, l'assujetti était une fondation organisée de manière à mener une activité entrepreneuriale et l'objet du litige portait sur l'application par l'Administration fédérale des contributions du ratio 25/75 selon sa pratique arrêtée dans « Info TVA concernant la pratique 04, précisions relatives à l'impôt TVA 01 » : « L'AFC nie l'orientation vers une réalisation de recettes à caractère de permanence lorsqu'il est prévisible que les dépenses liées à une activité ne seront pas couvertes de façon permanente à hauteur de 25% au minimum par des recettes réalisées à partir de prestations (à l'exclusion de revenus de capitaux et de revenus d'intérêts), mais qu'elles le seront à plus de 75 % par des éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation, tels que les subventions, les dons, les financements croisés, les apports en capitaux, etc., sans qu'il y ait une raison entrepreneuriale concrète à ce sujet. » (§ 7.2 à la page 15).

L'argument de la recourante que cette pratique est dépourvue de base légale a été admis par le tribunal, par référence à l'article 10 alinéa 1 LTVA dont les conditions étaient remplies en l'espèce.

Juillet 2014 - Passage du principe du débiteur à celui de l'agent payeur

Selon le communiqué de presse du Conseil fédéral du 12 juillet, le Département des Finances a été chargé de préparer un projet de document en vue d'une consultation tendant à modifier le système de l'impôt anticipé pour renforcer le marché des capitaux en Suisse. Cette modification porte pour l'essentiel sur le passage du système actuel du débiteur de l'impôt à celui de l'agent payeur.

Août 2014 - Modifications de la LAAF

Le 1er août entrent en vigueur les modifications apportées à la Loi fédérale sur l'assistance administrative, en vigueur depuis le 1^{er} février 2013 et succédant à l'ordonnance en la matière.

Le nouvel article 21a de la loi permet de retarder la notification des personnes concernées jusqu'après la communication des informations à l'Etat tiers. Cette procédure est tout de même exceptionnelle et elle est soumise à des conditions précises : urgence ou risque de compromettre l'aboutissement de l'enquête.

Même si cette modification de la loi a été dictée par les standards internationaux d'échanges d'informations, son caractère anticonstitutionnel n'est pas atténué. Il s'agit en effet de dispositions qui sont contraires à l'article 29 (garanties générales de procédure) et 29a (garantie de l'accès au juge) de la Constitution.

Août 2014 - Accords sur l'échange de renseignements fiscaux (AERF)

Le 20 août, le Conseil fédéral adoptait un message concernant quatre nouveaux accords en la matière – avec l'Andorre, le Groenland, Saint-Marin et les Seychelles (voir Newsletter 01-04.2014). Ces accords ont été signés entre mars et mai 2014.

Rappelons que ceux avec Jersey, Guernesey et l'île de Man, en l'absence de referendum, entreront en vigueur le dernier trimestre 2014 ou au plus tard le 1^{er} janvier 2015.

Voir aussi page 7 de notre précédente Newsletter.

OCDE**Juillet 2014 - Publication du standard d'échange automatique d'informations**

Publié en date du 21 juillet, l'OCDE a publié la version complète du nouveau standard d'échange automatique d'informations. Il comprend un modèle d'accord intergouvernemental et un standard de reporting commun avec un commentaire détaillé.

A la différence du FATCA, il retient comme critère la résidence et non pas la nationalité.

Nous aurons sans doute l'occasion de revenir sur les développements en la matière.

UNION EUROPEENNE

Juillet 2014 - Modification de la Directive mère-fille

La Directive 2014/86/EU, adoptée le 8 juillet, est entrée en vigueur le 8 août. Il s'agit d'une directive modifiant la Directive mère-fille en imposant à l'Etat de résidence d'assurer que les dividendes reçus par la société-mère ne bénéficieront pas d'une double non-imposition.

BERMUDES

Juillet 2014 - Modification du Trustee Act 1975

Le Trusts Amendment Act, 2014 adopté le 22 juillet avec effet rétroactif vise à donner une base légale aux tribunaux des Bermudes pour l'application du principe Hastings-Bass. Cette modification avait été prévue avant les arrêts *Futter v Futter* et *Pett v Hold* de la Cour Suprême du Royaume-Uni.

Voir page 16 et 11 de nos Newsletter respectivement mai-août 2013 et septembre-décembre 2013.

Par ailleurs, l'amendement énumère neuf « reserved powers and interests » en faveur du settlor.

A cet égard, cette législation est plus généreuse que celles d'autres pays reconnaissant au settlor la capacité de retenir certains pouvoirs. Corrélativement, elle diminue le champ d'application de l'exception de « sham trust » (simulation).

CHYPRE

Juillet 2014 - CDI avec la Suisse

Une convention contre les doubles impositions des revenus et de la fortune a été signée entre les deux pays le 25 juillet. Elle prévoit notamment un taux de retenue à la source sur les dividendes réduit à zéro lorsqu'ils proviennent de participations d'au moins 10% détenus depuis au moins un an.

Les dividendes versés par une société d'un des pays à des résidents de l'autre peuvent déjà bénéficier de l'article 15 AFisE. Calqués sur la Directive mère-fille révisée, les planchers de la CDI sont plus avantageux que ceux de l'AFisE qui n'ont pas été adaptés selon la modification de la directive.

ETATS-UNIS D'AMERIQUE**Mai 2014 - Clarification de la procédure d'enregistrement des trustees**

Emise par l'IRS, cette clarification porte sur l'exemption des trustees de Trustee-Documented Trusts des obligations du FATCA. La procédure à suivre est analogue à celle des groupes bancaires mentionnés comme « sponsoring entities » de certifier leurs filiales et succursales. L'obligation de déclaration est déplacée des trustees aux institutions financières avec lesquelles ils sont en relation.

Juillet 2014 - Réciprocité dans FATCA ?

Selon un communiqué de presse du Département du Trésor américain du 30 juillet une « Notice of Proposed Rule Making (NPRM) » a été émise en vue de modifier le Bank Secrecy Act (BSA) visant à obliger les banques à identifier les personnes détenant des sociétés pour plus de 25% avec des comptes dans les banques américaines. Cette notice est un document de consultation pour une durée de 60 jours.

Le principal objectif de cette révision est de permettre au gouvernement de faire face à ses obligations réciproques dans le cadre des accords FATCA. *L'absence de celle-ci dans les accords FATCA avait fait l'objet des principales critiques des pays contractants.*

ISRAEL**Juin 2014 - Prolongation du délai de déclaration de trusts**

Avec effet en 2013, les trusts constitués par des résidents non-israéliens pour des bénéficiaires israéliens durant la vie du constituant (« relative trusts ») sont soumis à une obligation de déclaration, pour ce qui est de la résidence, avec des conséquences fiscales d'une imposition de 25 ou 30% sur le revenu distribué.

La date limite pour cette première déclaration, fixée d'abord au 31 décembre 2013, puis reportée au 31 décembre 2014, a maintenant été fixée au 30 avril 2015.

ROYAUME-UNI**Août 2014 - Changement de pratique concernant les personnes résidentes et non domiciliées**

Les autorités fiscales ont modifié avec effet immédiat leur pratique en assimilant les revenus étrangers servant à garantir des prêts comme étant rapatriés.

RUSSIE**Juin 2014 - Troisième modification du projet d'offshorisation**

Les nouvelles dispositions adoptent le principe d'une « liste blanche », contrairement au premier projet préconisant une « liste noire » excluant ainsi des règles CFC (Controlled Foreign Corporation) les sociétés des pays avec lesquels la Russie échange des informations et qui ont un taux effectif d'impôt sur les bénéfices excédant le 75% du taux russe de 15%. De même, les sociétés de l'Union économique Eurasiennne, c'est-à-dire la Biélarusse et Kazakhstan, échappent aux règles CFC.

Pour être prise en compte sous les règles CFC, une société étrangère (détenue comme par le passé pour au moins 10%), doit réaliser un bénéfice de RUB 3 millions.

Il y a d'autres modifications dans le projet de loi modifié telle que l'extension des règles de « thin capitalisation ».

Août 2014 - Obligation de déclaration d'autres nationalités et de résidence prolongée à l'étranger

La loi numéro 142-FZ, en vigueur depuis le 4 août, modifiant les articles 6 et 30 de la Loi fédérale sur la nationalité, rend la non-déclaration d'une nationalité étrangère ou d'une résidence prolongée à l'étranger aux autorités russes pour tous les résidents russes, infraction pénale. Cette obligation de déclaration accorde un délai de 60 jours dès l'acquisition de nationalité étrangère ou de la résidence prolongée à l'étranger sous peine d'une amende de RUB 200'000 ou une année de salaire ou de revenu ou d'un service d'utilité publique jusqu'à 400 heures. Le délai de déclaration aux autorités russes de migration échoit le 1^{er} octobre 2014.

Cette loi s'appliquera aux résidents de Crimée seulement à partir du 1^{er} janvier 2016.

Bien que partis à l'étranger pour un séjour prolongé, les russes conservent fréquemment un enregistrement de résidence dans leur maison ou appartement en Russie, culture soviétique oblige. Ils encourent donc le risque de se voir considérés comme des résidents russes et, en cas de non déclaration selon la nouvelle loi, en subir les conséquences.

Août 2014 - Projet de loi d'un impôt de solidarité

Le Parlement a proposé certains amendements du Code des impôts visant à introduire un impôt de solidarité qui consiste à faire passer l'impôt sur le revenu de 13 à 30% pour les individus disposant d'un revenu de plus de RUB 12 millions.

Cet impôt serait utilisé au développement de l'infrastructure de la Crimée.