

MOT D'INTRODUCTION

Chère Madame, cher Monsieur,

Nous avons l'avantage de vous présenter la 6^{ème} édition régulière de notre newsletter couvrant la période de **janvier à avril 2013**.

Comme à chaque édition, notre document regroupe des informations tant juridiques que fiscales, sur le plan national et international. Nous tâchons, en toute circonstance, de synthétiser les informations recueillies pour en faire ressortir les données capitales et pertinentes. Comprenez par là que notre objectif est de vous renseigner sur une actualité à large échelle tout en vous prenant le moins de temps possible, car les sujets vont directement à l'essentiel.

Dans une économie comme la nôtre, où la formation continue est très importante, mais, paradoxalement, dans laquelle le temps fait défaut, nous avons estimé que cette manière de procéder était importante et précieuse.

Nous espérons, par conséquent, que notre vision vous agrée et nous vous laissons le soin de nous faire part de vos remarques ou propositions éventuelles.

Nous vous souhaitons une excellente lecture.

Groupe ILEX – Genève, Lausanne, Lugano



Sélections d'actualité (janvier à avril 2013)

Suisse

Janvier 2013	Revenus de fondations	4
Janvier 2013	Taux spécial TVA	4
Janvier 2013	Droit à la réplique et délai	4
Février 2013	Loi sur l'assistance administrative fiscale	4
Février 2013	FATCA	4
Février 2013	Double imposition de rendements	5
Février 2013	Imposition d'après la dépense	5
Février 2013	Tax Information Exchange Agreement (TIEA)	5
Mars 2013	Données volées et entraide	5
Mars 2013	Accords de coopération fiscale avec le Royaume-Uni et l'Autriche	6
Mars 2013	Impôt à la source	6
Mars 2013	Loi sur les placements collectifs de capitaux	6
Mars 2013	Délais de paiement	6
Mars 2013	Provision pour impôts lors de soustraction fiscale	7
Avril 2013	Exonération des associations à buts idéaux	7
Avril 2013	TVA, compléments de prix et subventions	7
Avril 2013	Détermination du domicile principal	7

OCDE

Février 2013	Etablissement stable, bénéficiaire effectif, transfert de bénéfices	8
Février 2013	Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)	8

UNION EUROPEENNE

Février 2013	Blanchiment et fiscalité	9
Février 2013	Portée de la jurisprudence Schumacker	9

**AUTRICHE**

Avril 2013 Levée du veto à l'échange automatique d'informations 9

ETATS-UNIS D'AMERIQUE

Janvier 2013 FATCA 10

Mars 2013 CDI avec la Suisse 10

JERSEY

Avril 2013 Révocation du Protector 10

PAYS-BAS

Janvier 2013 Transfert de bénéfices 11

ROYAUME-UNI

Avril 2013 LDF 11

Avril 2013 Honoraires d'avocat 11

Avril 2013 Tests de résidence 11

Avril 2013 Mesures anti-abus 11

Avril 2013 Echange automatique d'informations 12

SUISSE**Janvier 2013 - Revenus de fondations**

Dans un arrêt du 20 décembre 2012 mais rendu public cette année (2C_711/2012 et 2C_712/2012), le Tribunal fédéral a admis le recours de l'Administration fiscale du canton de Zurich confirmant ainsi que les distributions reçues par un contribuable d'une fondation liechtensteinoise étaient entièrement imposables au titre du revenu et non à concurrence de 40 % seulement, comme les rentes viagères.

Janvier 2013 - Taux spécial TVA

Le Conseil fédéral a prolongé jusqu'à fin 2017 la durée d'application du taux spécial de 3,8 % de la TVA pour les prestations d'hébergement (art. 25 al. 4 LTVA).

Janvier 2013 - Droit à la réplique et délai

Dans un arrêt du 21 janvier (2C_560/2012 et 2C_561/2012), le Tribunal fédéral a rappelé que la notion de droit à la réplique devrait être comprise largement et qu'elle visait le droit conféré à la partie de se déterminer sur toute prise de position versée au dossier, même si le juge a renoncé à ordonner un nouvel échange d'écritures.

Le Tribunal a ensuite estimé qu'un délai d'une dizaine de jours était insuffisant pour garantir l'exercice du droit de répliquer et qu'il violait donc l'article 29 de la Constitution; en revanche, dans une autre affaire, un délai de trois semaines avait été jugé suffisamment long.

Février 2013 - Loi sur l'assistance administrative fiscale

Le 1^{er} février est entrée en vigueur cette loi qui autorise en particulier les demandes groupées concernant bien sûr des faits postérieurs à son entrée en vigueur.

L'on peut se demander si cette loi, compte tenu de l'évolution vers l'échange automatique d'informations, restera plus longtemps en vigueur que l'ordonnance en la matière qu'elle a abrogée.

Février 2013 - FATCA

La signature de l'accord FATCA entre les deux pays a eu lieu le 14 février à Berne.

Pour rappel, cet accord avait été paraphé le 3 décembre dernier. Il s'agit du Modèle 2 permettant aux établissements financiers suisses d'échanger des informations directement avec le Trésor américain.

Février 2013 - Double imposition de rendements

Dans son arrêt du 14 février (2C_620/2012), le Tribunal Fédéral a eu à se prononcer sur la question de savoir si, dans le cadre d'une procédure de taxation ICC, les rendements de la fortune mobilière non déclarés du contribuable devaient être pris en compte à raison de leur montant brut ou net (des 35% d'impôt anticipé). La loi genevoise, applicable en l'espèce, la LHID et la LIFD sont muettes sur ce point. Le recours de l'administration fiscale cantonale a été admis en ce sens que c'est bien le montant brut qui devait être pris en compte dès lors que le contribuable n'avait pas déclaré le revenu et sa source dans sa déclaration d'impôts.

Février 2013 - Imposition d'après la dépense

Le 20 février, le Conseil fédéral a fixé au 1^{er} janvier 2014 l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions sur l'imposition d'après la dépense, laissant aux cantons deux ans pour adopter leurs lois; les nouvelles dispositions, en matières d'IFD et d'ICC, seront ainsi applicables à partir du 1^{er} janvier 2016.

Les personnes imposées au 1^{er} janvier 2016 à des conditions plus favorables que celles prévues par les nouvelles dispositions continueront à en bénéficier durant une période maximale de cinq ans.

Pour rappel, les minima ont été relevés, avec un plancher de Fr. 400,000 pour l'IFD, plancher laissé à la libre appréciation des cantons qui prélèveront aussi un impôt sur la fortune.

Actuellement les cantons ayant aboli ce mode d'imposition dans leur loi sont : AR, BL, BS, SH et ZH.

Février 2013 - Tax Information Exchange Agreement (TIEA)

Ce sont les autorités de Jersey qui ont annoncé le 29 janvier qu'un accord de ce type (AERF en français) a été paraphé avec la Suisse.

Dans notre Newsletter d'août 2012, nous signalions l'ouverture de négociations entre Guernsey et la Suisse.

Mars 2013 - Données volées et entraide

Le 19 mars, le Tribunal fédéral a rendu un arrêt en matière d'entraide judiciaire accordée à la Belgique concernant les comptes bancaires à Genève de deux sociétés étrangères (1C_260/2013).

Jugeant le recours formé contre l'arrêt du 26 février de la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral irrecevable, le Tribunal fédéral a rappelé que saisie d'une demande d'entraide, l'autorité suisse n'a pas à s'interroger sur la validité et la crédibilité des preuves recueillies dans la procédure pénale étrangère, ces questions relevant de la compétence du juge pénal étranger, aussi longtemps que la présomption d'absence de violation des garanties fondamentales (notamment celles de l'article 6 CEDH) n'était pas renversée par des éléments de preuves incontestables. En l'espèce, cette présomption bénéficiait pleinement aux autorités belges dès lors que les éléments de preuves recueillies par elles l'avaient été légalement, même si à la base se trouvaient des données volées transmises par les autorités allemandes.

Cette jurisprudence illustre bien que si des données volées ne peuvent servir de base à une demande d'entraide recevable par la Suisse, elles peuvent néanmoins être en quelque sorte rendues « légales » par l'intermédiaire d'une procédure étrangère ouverte et menée à la suite de leur mise à disposition.

Mars 2013 - Accords de coopération fiscale avec le Royaume-Uni et l'Autriche

L'AFC a publié le projet de directive concernant la régularisation fiscale et le prélèvement d'un impôt à la source libératoire sur la base de la loi déjà en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2013.

Mars 2013 - Impôt à la source

Il sera désormais possible pour les employeurs d'envoyer les décomptes de l'impôt à la source par voie électronique aux autorités cantonales, ce qui allégera grandement la procédure. L'ordonnance fédérale modifiée entrera en vigueur au début de l'année 2014.

Mars 2013 - Loi sur les placements collectifs de capitaux

Le 1^{er} mars sont entrées en vigueur les modifications de la loi (LPCC) et de l'ordonnance (OPCC). La révision apporte des modifications importantes concernant la définition et la gestion des placements collectifs et la distribution de parts.

Mars 2013 - Délais de paiement

Dans un arrêt du 25 mars (2C_1022/2012 et 2C_1023/2013), le Tribunal fédéral a rappelé, à l'occasion d'un recours portant sur les délais de paiements des avances judiciaires, que le moment déterminant pour constater l'observation ou l'inobservation du délai est celui auquel le paiement en faveur de l'autorité est fait à La Poste Suisse ou celui auquel l'ordre de paiement a été débité du compte postal ou bancaire du recourant ou de son mandataire. Lorsqu'un tel paiement est effectué de l'étranger, il faut, pour que le délai de paiement soit réputé observé, non seulement que le montant ait été effectivement débité du compte étranger mais qu'il ait encore été reçu par l'auxiliaire de l'autorité (en général La Poste Suisse) au plus tard le dernier jour du délai.

Mars 2013 - Provision pour impôts lors de soustraction fiscale

Arrêt du tribunal cantonal VD (FI 2011.0063). Les impôts fédéraux, cantonaux et communaux (à l'exclusion des amendes fiscales) constituent des charges justifiées par l'usage commercial. Il est admis que la personne morale contribuable puisse constituer une provision pour des impôts à payer. Cela implique toutefois que les impôts dus pour la période considérée, mais dont le montant n'est pas encore déterminé, fassent l'objet d'une telle provision pour la période considérée, conformément au principe de périodicité. Cette provision doit apparaître dans les comptes de la société. Lorsque l'autorité de taxation redresse le bénéfice imposable d'une société, le montant de la provision pour impôts figurant au bilan peut être inférieur à cela de l'impôt effectivement dû pour cette période. Il s'est posé dans ce contexte la question de savoir si, dans un tel cas, il se justifie de procéder postérieurement à une adaptation de la provision en faveur du contribuable, avec la conséquence que le bénéfice imposable déterminant pour le calcul de l'impôt en sera réduit d'autant. La doctrine admet qu'aussi longtemps que dure la procédure de taxation, une reprise d'impôts justifie en principe une correction correspondante de la provision pour impôts dans le bilan fiscal. Un tel ajustement est toutefois exclu lorsque la reprise d'impôts est la conséquence d'une soustraction fiscale intentionnelle, car la reprise n'est pas imprévisible.

Avril 2013 - Exonération des associations à buts idéaux

Le 10 avril, le Conseil fédéral a mis en consultation le projet de loi visant à exonérer les bénéficiaires des associations à buts idéaux dans la mesure où ils ne dépassent pas Fr. 20'000.

Avril 2013 - TVA, compléments de prix et subventions

Dans un arrêt du 11 avril (2C_933/2012), le Tribunal fédéral a rappelé que lorsqu'une collectivité verse un montant en relation directe avec la vente d'un produit ou la prestation d'un service, il n'y a pas de subvention ordinaire mais un complément de prix. Contrairement aux subventions, qui ne sont pas soumises à la TVA, les compléments de prix le sont de sorte que le bénéficiaire, c'est-à-dire le contribuable, doit la TVA sur ce montant.

Avril 2013 - Détermination du domicile principal

Dans un arrêt du 1^{er} avril (2C_972/2012), le Tribunal fédéral a rappelé quelques principes de l'interdiction de double imposition.

Dans le cas d'espèce, un employé de La Poste de plus de 51 ans, employé dans le canton de Vaud mais ayant déménagé son domicile chez sa mère en Valais, soutenait qu'il y était imposable pour son revenu du travail.

Le Tribunal fédéral a rappelé que lorsqu'une personne travaille à un endroit différent du lieu de sa résidence habituelle, son domicile fiscal se trouve au lieu avec lequel elle a les relations les plus étroites.

Pour le contribuable exerçant une activité lucrative dépendante, le domicile fiscal se trouve en principe à son lieu de travail, soit au lieu à partir duquel il exerce quotidiennement son activité lucrative. Pour le contribuable marié, les liens créés par les rapports personnels et familiaux sont tenus pour plus forts que ceux tissés au lieu du travail; ces principes s'appliquent également au contribuable célibataire car la jurisprudence considère que les parents et les frères et sœurs font partie de la famille. Toutefois, ces critères s'appliquent de manière plus stricte en raison des relations généralement plus distantes qu'un contribuable célibataire a avec sa famille que celui du contribuable marié avec son épouse et le cas échéant ses enfants.

Le Tribunal fédéral a confirmé l'arrêt attaqué désignant le canton de Vaud, lieu de travail, comme domicile principal du recourant.

Pour un arrêt qui ne fait que confirmer les principes généraux et une jurisprudence constante, l'on peut s'étonner qu'il ait fait l'objet dès le lendemain de sa publication de commentaires dans la presse quotidienne, mettant en avant le fait qu'il s'agissait d'un employé de La Poste de 51 ans avec un salaire qui ne serait pas suffisamment élevé pour donner lieu à toute cette procédure. Comme si l'égalité de traitement ne devait pas s'appliquer dans ce cas...

OCDE

Février 2013 - Etablissement stable, bénéficiaire effectif, transfert de bénéfices

Le 12 février, l'OCDE a publié les observations reçues dans le cadre de la consultation lancée en vue de réviser le commentaire du Modèle de Convention OCDE.

Février 2013 - Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

Sur mandat du G 20, l'OCDE a émis son rapport visant à encourager la lutte contre le transfert de bénéfices principalement de grandes sociétés internationales de manière à éviter que ces sociétés subissent un taux d'impôt souvent réduit à 5% alors que les entreprises locales sont frappées d'un impôt pouvant aller jusqu'à 30%.

La prochaine étape est la préparation d'un plan d'actions, conjointement avec les gouvernements, en vue de conduire quelques méthodes pour freiner cette tendance et quelques solutions.

Voir information donnée ci-dessous concernant les Pays-Bas.

UNION EUROPEENNE**Février 2013 - Blanchiment et fiscalité**

Le 5 février, la Commission européenne a présenté son projet de révision de la 4^{ème} Directive en matière de lutte contre le blanchiment (http://ec.europa.eu/internal_market/company/financial-crime/index_en.htm).

Pour rappel, une consultation est en cours en Suisse pour appliquer les décisions du GAFI et établir la liste des crimes fiscaux préalables à du blanchiment.

Février 2013 - Portée de la jurisprudence Schumacker

Dans son arrêt du 28 février *Katja Ettwein v. Finanzamt Konstanz* (C-425/11), la Cour de justice de l'Union Européenne a précisé que la jurisprudence *Schumacker* (CJUE 14.2.1995, C-279/93) était applicable aussi lorsque l'un des époux était résident de Suisse, c'est-à-dire dans les pays hors de l'Union Européenne.

Pour mémoire, l'arrêt Schumacker est un arrêt cardinal relatif au principe de la liberté de mouvement des personnes selon l'article 48 du traité de Rome et à celui des limites de la non-discrimination.

Cet arrêt a été largement évoqué par le Tribunal fédéral en matière d'imposition à la source dans un arrêt du 26 janvier 2010 (2C_319/2009).

AUTRICHE**Avril 2013 - Levée du veto à l'échange automatique d'informations**

Quelques semaines après le Luxembourg, l'Autriche a accepté de se joindre à la Suisse, au Liechtenstein, à Monaco, à Andorre et à San Marin dans le cadre de la révision de la Directive européenne sur la fiscalité de l'épargne.

En contrepartie, l'Autriche demande que cet échange d'informations soit étendu à au moins tous les pays membres de l'OCDE, qu'il s'applique aussi aux bénéficiaires de trusts et aux propriétaires économiques de sociétés boîtes aux lettres, de même que la prise en compte de ses traités de coopération fiscale avec la Suisse (RUBIK) et le Liechtenstein.

Les plus hautes autorités ont cependant insisté sur la volonté de préserver intact le secret bancaire pour les résidents fiscaux autrichiens.

ETATS-UNIS D'AMERIQUE**Janvier 2013 - FATCA**

Le 21 janvier, les autorités américaines ont publié la réglementation contenant les dispositions d'application du FATCA. Il s'agit d'un document de 544 pages sous la référence TD 9610.

Aucun doute que les banquiers du monde entier se plongeront dans cette lecture passionnante.

Mars 2013 - CDI avec la Suisse

Dans un arrêt du 14 mars (Sergio Garcia v. Commissioner of Internal Revenue, 140 T.C. No. 6, Docket No. 13649-10), la Cour Fiscale américaine a eu à se prononcer sur la répartition du droit d'imposer de redevances liées à l'utilisation de l'image personnelle d'un golfeur professionnel résident de Suisse, d'une part, et des services personnels rendus par celui-ci à une société américaine, d'autre part.

Après avoir modifié la proportion entre les deux types de revenus, le tribunal a jugé que les premiers constituaient des redevances au sens de l'article 12 CDI et n'étaient par conséquent pas imposables aux Etats Unis, rejetant ainsi le jugement de l'instance inférieure qui les faisait entrer sous l'article 17 CDI. Pour ses services personnels en revanche, le recourant a été reconnu imposable aux Etats-Unis.

JERSEY**Avril 2013 - Révocation du Protector**

Le 23 avril, la Cour royale a rendu un jugement marquant dans *In the Matter of the Representation of C, D, E and F in the Matter of the A & B Trusts*.

Le premier point important est celui de l'exercice des fonctions de *Protector*. En l'espèce, il y avait un conflit entre le *Protector*, qui avait une lecture trop stricte, voire trop personnelle, des vœux des *Settlors* de deux trusts discrétionnaires et les attentes, dans leur intérêt, de la majorité des bénéficiaires. La Cour a jugé que le devoir du *Protector* ne pouvait aller au-delà d'assurer le respect par les *Trustees* des vœux du *Settlor*. En conséquence, le *Protector* a été révoqué par la Cour.

Le second point concernait la mise en gestion des actifs en trust, avec l'accord du *Protector*, dans une banque, société sœur du *Trustee*. La Cour a estimé qu'en l'espèce, la décision de confier les avoirs à une banque proche comportait un risque qui n'était pas justifié.

Pour notre part, nous avons toujours conseillé la séparation totale des fonctions dans un trust. La proximité organique entre Trustees et banquiers est incestueuse et source de conflits d'intérêts dont en fin de compte les bénéficiaires pâtissent.

PAYS-BAS**Janvier 2013 - Transfert de bénéfices**

Le 24 janvier, le Gouvernement des Pays-Bas a tenu à rassurer publiquement les investisseurs étrangers en déclarant que, contrairement à d'autres Etats, les Pays-Bas n'entendaient pas recourir à des mesures unilatérales pour empêcher les sociétés internationales de transférer des bénéfices vers des juridictions fiscales plus clémentes.

Il s'agit bien entendu d'une politique conforme aux conventions internationales et à l'exigence d'une substance économique à l'étranger mais il n'en demeure pas moins que des déclarations de ce type sont d'autant plus courageuses qu'elles sont rares dans le climat international actuel où, globalisation ou non, la tendance est nettement en faveur d'un protectionnisme fiscal dicté par les caisses vides des Etats.

ROYAUME-UNI**Avril 2013 - LDF**

Avec effet au 1^{er} avril, les autorités fiscales ont annoncé qu'elles renforceraient les exigences pour le bénéfice du LDF (Liechtenstein Disclosure Facility). Le bénéfice en sera refusé si toutes les informations requises ne sont pas produites.

Avril 2013 - Honoraires d'avocat

Le 1^{er} avril, plusieurs réformes ont été introduites en Angleterre et dans le Pays de Galles en matière de rémunération lors de procédures contentieuses. La plus marquante concerne l'élargissement du domaine d'application de « *Damages Based Agreements* » (« DBA ») sous la forme « pas de succès, pas d'honoraires d'avocat » (avec une limite maximale à 50 %) à toutes les procédures contentieuses.

Certains avocats genevois se rappellent sans doute les honoraires facturés par un de leurs confrères à une héritière italienne et le sort que la justice leur a réservé !

Avril 2013 - Tests de résidence

Le 6 avril sont entrées en vigueur de nouvelles règles de calcul conduisant à la résidence ou non résidence « automatiques ». Il s'agit essentiellement de précisions en nombre de jours, des arrivants ou partants du Royaume Uni et de la notion d'emploi à plein temps.

Avril 2013 - Mesures anti-abus

Les autorités fiscales anglaises ont publié au mois d'avril des dispositions d'application de quelque 200 pages concernant le *General Anti-Abuse Rule* (GAAR). Une grande partie est consacrée à des exemples qui peuvent apporter des réponses immédiates à des questions nées de situations fréquentes.

Avril 2013 - Echange automatique d'informations

A la fin du mois et suivant les Iles Cayman, Anguilla, les Bermudes, les Iles Vierges Britanniques, Montserrat et les Iles Turks et Caicos ont déclaré qu'elles adhéraient à l'échange automatique d'informations dans le cadre de la déclaration commune en rapport avec le FATCA faite en février 2012 par les Etats-Unis, l'Allemagne, l'Espagne, la France, l'Italie et le Royaume-Uni.

Les Bermudes ont opté pour le Modèle 2 qui ouvre la voie à la communication directe des banques locales au Trésor américain, c'est-à-dire le modèle moins répandu, adopté aussi par la Suisse, le Danemark, l'Espagne, l'Irlande, la Norvège et le Mexique.

Guernsey, Jersey et l'île de Man suivront très prochainement ces autres dépendances de la Couronne.

Cette annonce affaiblit ce qui restait comme argument pour la Suisse à l'appui de son opposition à l'échange automatique. En effet, elle clamait qu'elle n'adhérerait à l'échange automatique que si les dépendances britanniques y étaient également obligées. C'est maintenant le cas.