

Actualités et jurisprudence en matière d'impôts directs

Journée de droit fiscal 2025

Didier Nsanzineza, Avocat, Expert fiscal diplômé, Associé Kellerhals Carrard Genève



Kellerhals
Carrard

Actualités

Valeur locative – État des lieux

Législation actuelle	Projet au 20.12.2024
Valeur locative de la résidence principale et secondaire incluse dans le revenu imposable	Supprimée
Frais d'entretiens intégralement déductibles pour la résidence principale et secondaire	Supprimée
N/A	Impôt immobilier spécial sur les résidences secondaires
Intérêts hypothécaires intégralement déductibles	<ul style="list-style-type: none"> Intérêts hypothécaires déductibles pour les immeubles de rendement (répartition proportionnelle selon le type d'immeubles) Intérêts hypothécaires déductibles pour le 1er logement avec échelle dégressive pendant 10 ans (maximum CHF 10'000.- pour les contribuables mariés et CHF 5'000.- pour les autres)
Frais de démolition en vue d'une construction de remplacement déductibles IFD et ICC	Frais de démolition en vue d'une construction de remplacement d'un immeuble de rendement non déductibles au niveau IFD mais disposition potestative au niveau ICC
Frais relatifs à des mesures énergétiques intégralement déductibles	Supprimée au niveau IFD et disposition potestative au niveau ICC jusqu'en 2050

Valeur locative – État des lieux

Art. 33 P-LIFD

Art. 33, al. 1, let. a

¹ Sont déduits du revenu:

- a. les intérêts passifs privés, en fonction de la part que représente l'ensemble des valeurs patrimoniales immobilières situées en Suisse, à l'exception des immeubles ou des parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit, par rapport à l'ensemble de la fortune; ne sont pas déductibles les intérêts des prêts qu'une société de capitaux accorde à une personne physique avec laquelle elle a des liens étroits ou qui détient une part importante de son capital à des conditions nettement plus avantageuses que celles qui sont habituellement proposées aux tiers;

Valeur locative – État des lieux

Art. 9 al. 2 let. a, et al. 3 et 3bis P-LHID

Art. 9, al. 2, let. a, 3 et 3^{bis}

² Les déductions générales sont:

- a. les intérêts passifs privés, en fonction de la part que représente l'ensemble des valeurs patrimoniales immobilières situées dans le canton, à l'exception des immeubles ou des parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit, par rapport à l'ensemble de la fortune;

³ Pour les contribuables qui possèdent des immeubles privés, les cantons peuvent prévoir des déductions pour la restauration des monuments historiques. Sont déductibles les frais occasionnés par les travaux que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre, pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés.

Imposition des rentes viagères (pilier 3b)

- Jusqu'au 31.12.2024, imposition sur un rendement forfaitaire de 40%
- À partir du 01.01.2025, nouvelle réglementation pour les rentes viagères
- Rentes LCA:
 - Part de rendement imposable calculée en fonction du taux d'intérêt maximum fixé par la FINMA
 - Éventuelles prestations excédentaires imposées sur un rendement forfaitaire de 70%
 - Rente viagère financée au moyen d'une prime unique
 - Taux d'intérêt technique maximal au 1^{er} janvier de l'année de conclusion du contrat
- Rentes selon le code des obligations/étrangères
 - Rendement moyen des obligations de la Confédération à dix ans
- Impact sur le calcul de l'impôt successoral en présence d'une rente viagère
- Application rétroactive aux contrats conclus par le passé

k Imposition des rentes viagères (pilier 3b)

Art. 22 al.3 LIFD

³ Les assurances de rentes viagères ainsi que les contrats de rentes viagères et d'entretien viager sont imposables à raison de leur part de rendement. Celle-ci se détermine comme suit:

- a. pour les prestations garanties provenant d'assurances de rentes viagères soumises à la loi du 2 avril 1908 sur le contrat d'assurance (LCA)⁵⁶, le taux d'intérêt technique maximal (m) défini conformément à l'art. 36, al. 1, de la loi du 17 décembre 2004 sur la surveillance des assurances⁵⁷ qui était applicable à la conclusion du contrat est déterminant pendant toute la durée de celui-ci:
 1. si le taux d'intérêt est supérieur à zéro, la part de rendement se calcule au moyen de la formule suivante, en arrondissant le résultat au pourcentage entier le plus proche:

$$\text{part de rendement} = \left[1 - \frac{(1 + m)^{22} - 1}{22 \cdot m \cdot (1 + m)^{23}} \right] \cdot 100 \%$$

- b. 2. si le taux d'intérêt est nul ou négatif, la part de rendement est de 0 %;
pour les prestations excédentaires réalisées sur les assurances de rentes viagères qui sont soumises à la LCA, elle est de 70 %;
- c. pour les prestations provenant d'assurances de rentes viagères étrangères ou de contrats de rentes viagères ou d'entretien viager, le rendement annualisé, augmenté de 0,5 point de pourcentage, des obligations émises par la Confédération pour une période de dix ans (r) au cours de l'année fiscale concernée et des neuf années précédentes est déterminant:
 1. si le rendement est supérieur à zéro, la part de rendement se calcule au moyen de la formule suivante, en arrondissant le résultat au pourcentage entier le plus proche:

$$\text{part de rendement} = \left[1 - \frac{(1 + r)^{22} - 1}{22 \cdot r \cdot (1 + r)^{23}} \right] \cdot 100 \%$$

2. si le rendement est nul ou négatif, la part de rendement est de 0 %.⁵⁸

➤ [Part de rendement imposable des assurances de rentes viagères soumis à la LCA](#)

Réforme fiscale – Canton de Vaud

- Initiative populaire: baisse de l'impôt sur le revenu de 12%
- Contre-projet du Conseil d'État (et ACI):
 - Diminution d'impôt de 3.5% (2024), 0.5% (2025), 1% (2026) et 2% (2027) = 7%
 - Augmentation de diverses déductions fiscales (primes d'assurances, frais de garde, etc)
 - Augmentation du seuil d'imposition de succession en ligne directe: CHF 250'000.- à CHF 1'000'000.-
 - Augmentation du seuil annuel d'imposition de donation en ligne directe: CHF 50'000.- à CHF 300'000.-
 - Diminution du seuil pour l'abattement de 50% en cas de transfert d'entreprises en ligne directe: 40%/33% à 25%
 - Suppression de l'intégration de l'imposition partielle des dividendes dans le calcul du bouclier fiscal
 - Suppression de la référence au « rendement net » dans le calcul du bouclier fiscal
 - Diminution du seuil de détention pour le RETIF (*i.e* 25% à 10%), assouplissement des conditions matérielles relatives à la convention d'actionnaire, précision sur la notion de salaire conforme et possibilité de bénéficier de la déduction forfaitaire de 30% si dividende non convenable (*i.e.* CSI 28)

Jurisprudence Personnes physiques

k

1. 9C_757/2023* – Fonds de placement étranger Faits

- Acquisition par A. de parts d'un fonds de placement étranger le 05.11.2020
- Fonds de placement étranger soumis à l'autorité de surveillance de deux pays
- Aucun lien avec la Suisse
- Réinvestissement continu des revenus générés par le fonds de placement
- Intégration par l'Afc-SG des revenus du fonds de placement attribuables à A. dans ses revenus imposables même si aucune distribution effective (*i.e.* réinvestissement)
- Recours formé par A.

k

1. 9C_757/2023* – Fonds de placement étranger Analyse

- Art. 10 al. 2 LIFD
 - Attribution des revenus du fonds aux investisseurs proportionnellement à leur participation (*i.e.* transparence fiscale) sauf si détention de biens immobiliers ou SICAF (*i.e.* opacité fiscale)
- Assimilation des fonds étrangers à des fonds suisses si conditions de l'art. 119 LPCC remplies
 - 4 catégories de fonds de placements étrangers reconnus (*i.e.* Circulaires no 24 et 25 de l'AFC)
 - Fonds soumis à une surveillance étrangère reconnue par l'AFC
- Imposition dans le chef de l'investisseur au moment de l'échéance de distribution par le fonds et non au moment de la réalisation du revenu par le fonds lui-même avec trois catégories
 - Pragmatisme vs Capacité contributive en raison de l'administration de masse (par exemple, vente des parts en milieu d'année)
 - Fonds de distribution (*i.e.* au minimum 70% selon la documentation contractuelle) = Distribution
 - Fonds mixte ou de thésaurisation = Bonification, en principe lors de la clôture de l'exercice
- **Gain de cause pour l'Afc-SG**

k

2. 9C_643/2023 – Déduction pension alimentaire Faits

- A. et B. sont des ex-concubins.
- Union de fait selon le droit canadien ≠ Mariage
- Enfant C. né de cette union
- Convention de séparation signée en 2007 entre A. et B. prévoyant deux contributions d'entretien mensuelles à verser par A. à B.:
 - Une contribution en faveur de B.
 - Une contribution en faveur de C.
- Demande de déduction dans la déclaration fiscale d'A. pour les deux contributions d'entretien

k 2. 9C_643/2023 – Déduction pension alimentaire Analyse

- Déduction refusée par l'Afc-NE pour les années 2018 à 2020 alors qu'accordée pour les années précédentes
- Art. 33 al. 1 let. c LIFD et 9 al. 2 let. c LHID
 - « *la pension alimentaire versée au 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, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille* »;
- Applicable également aux partenaires enregistrés
- Union de fait au Canada non assimilable à un mariage ou un partenariat enregistré
- Réglementation fiscale fondée sur les obligations d'entretien découlant du droit de la famille, notamment en cas de séparation ou de dissolution
- Pas de « ruling » en cas d'acceptation d'une déduction pendant plusieurs années (i.e. étanchéité des périodes fiscales)
- **Gain de cause pour l'Afc-NE**

3. 9C_176/2024 – Distribution d'une fondation Faits

- Décès de C. en 2012, 5 héritiers
- Dénonciation spontanée par l'exécuteur testamentaire annonçant l'existence d'un compte bancaire détenu par C. à travers une fondation panaméenne dont les statuts disposent que:
 - C. est la première bénéficiaire de son vivant et à son décès, distribution par le Conseil de fondation de CHF 10'000.- à CHF 100'000.- à des tiers, le solde devant être distribué aux petits-neveux et aux petites-nièces (nés ou à naître) à leurs 30 ans
- Intégration par l'Afc-GE du compte bancaire de la fondation panaméenne dans les actifs de la masse successorale de C. à répartir entre les 5 héritiers
- Réclamation de l'exécuteur testamentaire afin de reconnaître une fondation « opaque » et non « transparente »
- Taxation rectificative de l'Afc-GE incluant la part revenant aux tiers et prélèvement de l'impôt successoral selon le taux applicable aux petits-neveux/nièces (*i.e.* 4ème catégorie = 22% à 27%) – Taxation de la succession entrée en force
- Taxation en 2020 au titre de revenu dans le chef d'A. (*i.e.* petite nièce) d'une distribution effectuée par la fondation panaméenne le jour de ses 30 ans

3. 9C_176/2024 – Distribution d'une fondation Analyse

- Art. 24 let.a LIFD – Exonération en cas de succession
- Art. 16 al.1 LIFD – Imposition en cas d'une distribution d'une fondation reposant sur une obligation juridique (i.e. fondation de famille)
- Interdiction du dualisme des méthodes:
 - Adoption par l'autorité de deux points de vue mutuellement exclusifs dans une même affaire ou dans le cadre du même état de fait (i.e. principe également applicable aux contribuables)
 - Applicable même en présence de deux divisions différentes de la même autorité fiscale
- Admission par l'Afc-GE de l'erreur sur le traitement fiscal successoral (i.e. abstraction de la personnalité juridique de la fondation panaméenne)
- Analyse erronée de la Cour de justice car non reconnaissance de la qualité de partie de la Contribuable A. lors de la succession alors qu'elle est débitrice des droits successoraux, donc état de fait similaire portant sur la même contribuable
- **Gain de cause pour A.**

4. 9C_89/2023 – Donation et fortune commerciale Faits

- A.A et B.A sont mariés
- Acquisition par A.A de 15% de la parcelle X le 27.09.2004
- Constitution par A.A d'une société simple le 05.07.2005 avec d'autres promoteurs pour la construction d'un complexe résidentiel
- Octroi des autorisations nécessaires le 12.12.2012
- Cession par A.A de 7.5% à un tiers et donation de 7.5% à son mari, B.A le 02.06.2014
- Vente de la parcelle X le 10.10.2017, soit 3 ans après la donation et 12 ans après l'acquisition
- Requalification du gain immobilier par l'Afc-VS en revenu issu d'une activité indépendante dans le chef de B.A

4. 9C_89/2023 – Donation et fortune commerciale Analyse

- Activité indépendante
 - Caractère systématique et/ou planifié des opérations, acquisition en vue d'une revente rapide, fréquence élevée des transactions, courte durée de possession, relation étroite entre l'activité accessoire et la profession, utilisation de connaissances spécialisées, engagement de fonds étrangers importants, réinvestissement du bénéfice réalisé ou encore constitution d'une société de personnes
- Donation – Passage de la fortune commerciale à la fortune privée (*i.e.* réalisation systématique)
- Selon le TF, arguments en faveur d'une fortune commerciale
 - Nouvelle analyse concrète concernant le statut d'indépendant de B.B
 - Absence d'imposition en 2014 sur la réalisation systématique n'a pas d'impact au moment de la vente
 - Constitution d'une société simple avec des spécialistes de l'immobilier un an après l'acquisition de la parcelle (oui, mais par A.A?)
 - Démarches entreprises par B.B pour trouver un acquéreur (est-ce suffisant pour une requalification?)
- **Gain de cause pour l'Afc-VS**

5. 9C_680/2022* – Bénéfice de liquidation Faits

- Exploitation d'une SNC par A. et B.
- Transformation en SA avec effet au 01.01.2014
- Réévaluation comptable de certains actifs immobilisés dans la SNC en 2013
- Demande d'application de l'imposition séparée du bénéfice de liquidation au 31.12.2013 car cessation de l'activité indépendante lors de la transformation, notamment sur la réévaluation des actifs immobilisés
- Refusée par l'AFC mais admis par l'ACI sur réclamation

5. 9C_680/2022* – Bénéfice de liquidation Analyse

- Art. 37b al.1 LIFD
 - Imposition privilégiée sur les réserves latentes réalisées au cours deux derniers exercices commerciaux
- Imposition privilégiée possible en cas de réalisation effective, systématique ou comptable
 - Par exemple, si restructuration non fiscalement neutre ou vente dans les 5 ans des actions de la SA
- Imposition privilégiée accordée si existence d'un lien de causalité entre la réalisation des réserves latentes et la liquidation de l'activité indépendante
 - Existence du lien de causalité accordé par l'ACI et le TF (*i.e. infra*, analyse du TC-VD)
 - «[I]e critère de la causalité entre la réalisation et la liquidation expressément exigé dans la jurisprudence précitée doit être compris comme permettant de distinguer la dissolution de "véritables" réserves latentes pouvant bénéficier de l'imposition allégée, des revenus ordinaires de l'activité indépendante devant en être privé» (*i.e. revenus ordinaires ou extraordinaire*s)
 - Reprise de l'activité par une SA non problématique
- **Gain de cause pour A. et B.**



Jurisprudence Prévoyance

6. 9C_762/2023 – Rappel d’impôts et provision Faits

- Exploitation par A. d’une raison individuelle
- Application de la méthode d’encaissement des cotisations AVS aux fins de la comptabilité (*i.e.* comptabilisation au moment du règlement de la facture)
- Ouverture par l’Afc-GE d’une procédure en rappel d’impôt pour les années 2007 à 2012
- Absence de prise en compte par l’Afc-GE d’une provision AVS dans le cadre du rappel d’impôt

6. 9C_762/2023 – Rappel d'impôts et provision Analyse

- Cotisations sociales peuvent être comptabilisées à la date de la facture même si différente de la période fiscale
- Admissibilité d'une provision si deux conditions cumulatives sont remplies :
 - Charge justifiée par l'usage commercial
 - Charge dûment comptabilisée
- Admis exceptionnellement même en l'absence d'une comptabilisation si violation d'une norme de droit commercial impérative (*i.e.* correction de bilan)
 - Pas admissible en cas d'omission imputable au contribuable, mais admissible si provision pour impôts insuffisante en cas de reprise sur le bénéfice d'une société
- Obligation de l'Afc-GE de calculer provisoirement les montants des cotisation AVS, même si faute du contribuable lors de la taxation ordinaire
- Nouveau calcul des amendes en raison de la diminution de la charge fiscale
- **Gain de cause pour A.**

7. 9C_527/2023 – Rachat et retraite partielle Faits

- A. occupe deux emplois auprès de B.SA et C.SA dont il est actionnaire
- Affiliation auprès des deux caisses de pension de B.SA et C.SA
- Rachat régulier dans les deux caisses de pension de B.SA et C.SA en 2014, 2015 et 2016
- Cessation d'activité auprès de B.SA en janvier 2016 (âgé de 59 ans)
 - Droit à une retraite anticipée selon le règlement de la caisse de pension
- Transfert des avoirs de la caisse de pension de B.SA sur deux comptes de libre passage
- Refus par l'Afc-NE de la déduction fiscale relative aux rachats effectués en 2014, 2015 et 2016 et imposition du transfert sur les comptes de libre passage

7. 9C_527/2023 – Rachat et retraite partielle Analyse

- Art. 22 al. 1 LIFD et 79b al. 3 LPP
 - Imposition des revenus de prévoyance lorsque les prestations deviennent exigibles
 - Refus de la déduction de rachat si retrait en capital intervient dans les 3 ans
- Exigibilité acquise si résiliation des rapports de travail à l'âge légal de la retraite ou de la retraite anticipée, même en cas d'une autre activité salariée
 - Exception: règlement prévoyant une déclaration de volonté de l'assuré (*i.e.* droit formateur)
- Art. 16 al. 1 OLP
 - Possibilité de maintenir sa prévoyance au plus tard cinq ans après l'âge ordinaire de la retraite
- Art. 2 al. 1bis LIFD, 12 OLP et Circulaire no 41, ch. 221
 - En principe, aucune incidence fiscale en cas de transfert sur un compte de libre passage (*i.e.* pas de violation du délai de 3 ans) mais maintien du délai de 3 ans sur le compte de libre passage
- Absence d'évasion fiscale sauf si activité salariée « alibi »
- **Gain de cause pour A.**

8. 9C_526/2023 – Divorce, rachat et retraite Faits

- A. divorce le 27.11.2013
- Transfert de CHF 600'000.- de ses avoirs de prévoyance à son ex-épouse dans le cadre du divorce
- Rachats réguliers entre décembre 2013 et avril 2020 d'un montant annuel de CHF 75'000.- pour combler la lacune de CHF 600'000.- issue du divorce
- Retraite d'A. le 31.05.2020, un mois après son dernier rachat
- Retrait partiel du capital (*i.e.* 50% des avoirs de prévoyance)
- Refus des rachats effectués en 2019 et 2020 par l'ACI
- Nouvelle décision sur réclamation de l'ACI refusant la déduction pour l'année 2020

8. 9C_526/2023 – Divorce, rachat et retraite Analyse

- Art. 33 al.1 let.d LIFD et 79b al.3 et al.4 LPP
 - Déduction fiscale des rachats dans la prévoyance
 - Refus de la déduction de rachat si retrait en capital intervient dans les 3 ans
 - Inapplicabilité de la règle des 3 ans en cas de rachat suite à un divorce
 - Exception de l'évasion fiscale
- Rachats annuels de CHF 75'000.- durant 8 ans afin de combler la lacune de CHF 600'000.-
- Utilisation des fonds propres pour procéder au rachat
- Analyse globale et non individuelle de tous les rachats, notamment du rachat en 2020
 - Pas d'application du principe d'étanchéité des périodes fiscales
- Cas différent de l'ATF 142 II 399 (*i.e.* rachat financé par un prêt 2 ans avant la retraite et 14 ans après le divorce)
- **Gain de cause pour A.**

Jurisprudence Personnes morales

9. 9C_703/2023 – Step-up immobilier Faits

- A.SA est une société immobilière détenue par B.SA et C.SA
- Vente par B.SA des actions A.SA à C.SA
 - À la suite de la transaction, détention de l'intégralité des actions d'A.SA par C.SA
- Prélèvement auprès de B.SA d'un impôt spécial sur les gains immobiliers car réduction pour participation lors de la vente des actions d'A.SA (*i.e.* art. 61 al. 2 LI/VD)
- Réévaluation par A.SA de la valeur de ses biens immobiliers dans son bilan fiscal suivi d'une dissolution des réserves latentes imposées pour refléter la valeur taxée aux fins de l'impôt spécial sur les gains immobiliers lors de la vente de ses actions par B.SA à C.SA
- Non-reconnaissance par l'ACI de la réévaluation des biens immobiliers par A.SA, ni de la dissolution des réserves latentes imposées

9. 9C_703/2023 – Step-up immobilier Analyse

- Application du principe de déterminance et inexistence d'une règle fiscale correctrice permettant de se départir du bénéfice comptable pour aboutir à un bilan fiscal dans le cas d'espèce
 - Art. 12 al. 2 let. a LHID ne constitue pas une telle règle même s'il prévoit une réalisation systématique (i.e. approche économique)
- Pas d'application de l'arrêt 2C_355/2012 interdisant l'imposition de la vente des actions suivie de l'imposition de la vente des immeubles car absence de réalisation effective (i.e. réalisation systématique)
 - «[d]u point de vue de la systématique fiscale, on peut se demander pourquoi la neutralité fiscale qui est expressément admise dans l'arrêt 2C_355/2012 au moment de la vente effective ne pourrait pas déjà être admise en permettant la réévaluation comptable neutre fiscalement, puisqu'il s'agit du même procédé du point de vue économique. Un doute est permis quant à la portée du consid. 3.1 de l'arrêt cité, qui revient à créer une règle correctrice qui n'est pas fondée sur une base légale».
 - Quid de l'interdiction du dualisme de méthode (i.e. interprétation économique lors de la vente des actions et interprétation formelle lors de la vente des immeubles) non retenu par le Tribunal fédéral?
- Pas d'application de l'Information No 1/2023 de l'Afc-GE qui prévoit un step-up
- **Gain de cause pour l'ACI**

10. 9C_135/2023* – Remise d'actions propres Faits

- Rachat d'actions propres cotées en bourse par A.SA entre 2011 et 2012 comptabilisé dans un poste négatif dans les fonds propres
- Octroi d'actions propres à des collaborateurs dans le cadre d'un plan d'intéressement en 2015
- Différence positive (*i.e.* coût d'acquisition – valeur d'attribution) de CHF 65'082'950.- non comptabilisée dans le compte perte et profits d'A.SA mais compensée avec le poste négatif
- Solde positif affecté à la réserve légale issue du capital
- Réintégration par l'Afc-ZH de la différence positive dans le bénéfice imposable d'A.SA

10. 9C_135/2023* – Remise d'actions propres Analyse

- Application du principe de déterminance sauf si art. 58 al.1 let. c LIFD
 - Réintégration de produits non comptabilisés = Règle correctrice fiscale
- Art. 60 let. a LIFD
 - Apports non imposables
- Art. 959a al. 2 ch. 3 let. e CO
 - Rachat d'actions propres = Appauvrissement de la société
 - Traitement comptable similaire si acquisition des actions de la société-mère par la société-fille
 - Constitution d'un poste de fonds propres négatifs à hauteur du coût d'acquisition et pas d'activation dans les actifs
 - Dissolution du poste fonds propres négatif lors de la remise en circulation des actions propres

10. 9C_135/2023* – Remise d'actions propres Analyse

- MSA – Chiffre III.3.7.5.2, no 775
 - Comptabilisation avec (*i.e.* charges de personnel ou produits financiers) ou sans incidence (*i.e.* capitaux propres) sur le compte pertes et profits
 - Dichotomie possible avec le traitement fiscal appliqué à l'employé
- Absence de règle correctrice fiscale
 - Contraire à l'analyse du comité de la Conférence suisse des impôts (CSI) sur le nouveau droit comptable du 12 février 2013 (mise à jour du 5 février 2020)
 - Règles de l'impôt anticipé et impôt revenu pour le détenteur de parts ne sont pas des règles correctrices pour l'impôt sur le bénéfice
- Mise à jour prochaine de
 - Circulaire no 5 du 19 août 1999 – Acquisition des propres droits de participation
 - Circulaire no 37a du 4 mai 2018 – Traitement fiscal des participations de collaborateur par l'employeur
- **Gain de cause pour A.SA**

11. 9C_690/2022 – Taux d'intérêts *safe harbor* Faits

- Octroi par B.SA à sa filiale A.SA d'une ligne de crédit pour un maximum de CHF 1'000'000'000.- incluant une part fixe et une part variable
- Taux d'intérêt annuel de 2.5% pour la part fixe et 3% pour la part variable
- Fixation par l'Afc-ZH d'un taux d'intérêt admissible de 1.08% pour la part fixe et la part variable et donc ajustement du bénéfice d'A.SA
- TA-ZH admet partiellement le recours d'A.SA tout en fixant un ajustement du bénéfice d'A.SA sur la base des lettres-circulaires publiées par l'AFC (*i.e.* 2% en 2014 et 1.5% en 2025)
- Recours de l'Afc-ZH

11. 9C_690/2022 – Taux d'intérêts *safe harbor* Analyse

- Lettres-circulaires de l'AFC destinées à simplifier et uniformiser la pratique, mais non-constraininges
 - Lettres-circulaires valables pour les impôts directs ICC également
- Absence de PAA (*i.e.* présomption non-réfragables) en cas d'application des lettres-circulaires et présomption réfragable en cas de non-application des lettres-circulaires
 - En cas de non-application des lettres-circulaires, fardeau de la preuve revient au contribuable
- Autorités fiscales liées par les lettres-circulaires si elles sont appliquées par le contribuable, sinon, possibilité d'appliquer d'autres taux conformes au marché
 - En cas de non-application des lettres-circulaires, analyse des autorités fiscales afin de déterminer le taux effectivement applicable au cas concret
 - Absence de violation de la protection de la bonne foi
- **Gain de cause pour l'Afc-ZH**

Jurisprudence Impôts spéciaux

12. 9C_195/2023 – Droits de donation Faits

- Transfert d'un bien immobilier par A.B à son fils B.B
- Valeur du bien immobilier: CHF 1.5 million
- Paiement par B.B à A.B de CHF 500'000.-
 - Donation mixte (*i.e* CHF 1.5 millions – CHF 500'000) en faveur du fils B.B
- Inscription au registre foncier d'une copropriété en faveur de B.B et sa concubine C.C à raison de 1/2 chacun
- Prélèvement de droits de donation par l'Afc-BL à la suite de l'inscription de C.C au registre foncier en tant que copropriétaire à raison d'1/2 (*i.e.* CHF 500'000)

12. 9C_195/2023 – Droits de donation Analyse

- Selon Afc-BL, donation de B.B à un tiers (i.e. C.C., la concubine) au moment de l'inscription au registre foncier
 - *Quid de la donation d'A.B à C.C?*
- Application du taux pour les donations entre tiers de 30% sur une assiette de CHF 500'000.-
- Absence de:
 - contrat écrit de société simple entre B.B et C.C indiquant les apports, donc présomption 50/50
 - contrat de prêt écrit entre B.B et C.C ou de mention dans leurs déclarations fiscales
- Accords écrits rédigés ultérieurement non valables
- Donation d'un bien immobilier sous forme de remise de créance ne nécessite pas un acte authentique
- Gain de cause pour l'Afc-BL

13. 9C_393/2023* – Gain immobilier et IP Faits

- Une institution de prévoyance professionnelle A. prévoit d'effectuer des opérations immobilières à Genève.
- Demande d'exonération dans le canton de Genève (*i.e.* procédure formelle)
- Demande acceptée par l'Afc-GE à l'exception de l'impôt immobilier complémentaire ainsi que l'ICC sur le bénéfice résultant de transactions immobilières (*i.e.* imposition au taux ordinaire sur l'impôt sur le bénéfice)

13. 9C_393/2023* – Gain immobilier et IP Analyse

- Art. 80 al. 2, 3 et 4 LPP
 - Même si institution de prévoyance exonérée, possibilité de prélever un impôt général sur le bénéfice ou un impôt spécial sur les gains immobiliers en cas de transactions immobilières
- Art. 9 al. 1 let. e et al. 2 LIPM = art. 23 al. 1 let. d et al. 4 LHID
 - Exonération des institutions de prévoyance à l'impôt sur le bénéfice mais sujettes à l'impôt spécial sur les gains immobiliers
 - Droit harmonisé et contraire à l'art. 80 al. 4 LPP (disposition potestative)
- Art. 80ss LCP
 - Prélèvement d'un IGBI à Genève sur les gains immobiliers privés et commerciaux
 - Si biens immobiliers commerciaux, imputation de l'IBGI à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (*i.e.* art. 26 LIPM / art. 12 al. 4 LHID – Système mixte/matériellement dualiste)
 - Contraire au droit harmonisé car le résultat aboutit à un impôt sur le bénéfice (LIPM) et non un impôt spécial sur les gains immobiliers (LCP)
- **Gain de cause pour la Contribuable A.**

Jurisprudence Intercantonal et procédure

14. 9C_14/2023* – Rappel d’impôts Faits

- A.SA a son siège dans le canton de ZH et plusieurs succursales dans différents cantons dont GE
- Taxations définitives (et non provisoires) dans le canton de GE en 2012 (pour 2011), en 2014 (pour 2012) et en 2015 (pour 2013) avant taxation définitive en 2016 (pour 2011 à 2013) dans le canton de ZH (*i.e.* siège d’A.SA)
- L’Afc-ZH taxe A.SA en procédant à des corrections dans le bénéfice net et la répartition intercantionale. L’Afc-ZH en informe l’Afc-GE.
- En janvier 2017, A.SA contacte l’Afc-GE en lui demandant de lui transmettre des taxations finales tenant compte des taxations émises par l’Afc-ZH.
- En mai 2020, ouverture d’un rappel d’impôt pour soustraction d’impôts avec amende par l’Afc-GE sur la base des taxations définitives émises par l’Afc-ZH

14. 9C_14/2023* – Rappel d'impôts Analyse

- Circulaire CSI no 16, ch.22
 - Dépôt d'une déclaration fiscale dans le canton principal et envoie d'une copie dans les cantons secondaires
 - Première taxation du canton « leader » et proposition de répartition pour les cantons secondaires
- ATF 139 I 64 du 08.05.2006
 - Déchéance automatique du droit du canton du domicile secondaire de procéder à un rappel d'impôt si taxation définitive intervenue avant la taxation définitive du canton du siège/leader
 - Taxation provisoire devient définitive à Genève après un an (*i.e.* art. 38 al. 2 LPFisc).
- Revirement de jurisprudence
 - ATF 139 I 64 limite la souveraineté du canton secondaire car il lui impose d'attendre la taxation définitive du canton principal avant d'émettre une taxation (limitation non prévue par la LHID)
 - Conditions exhaustives du rappel d'impôts prévues par la loi à analyser par le canton secondaire
- **Gain de cause pour l'Afc-GE**

15. 9C_591/2023* – Relations intercantonales Faits

- A.SA est inscrite au registre du commerce avec un siège dans le canton de SG
- Transfert du siège dans le canton d'AR le 22.09.2008
- Demande d'informations de l'Afc-SG en août 2021 afin de déterminer le domicile fiscal d'A.SA
- Décision du 21.10.2021 de l'Afc-SG informant A.SA de son assujettissement illimité dans le canton de SG en raison du lieu de son administration effective
 - Analyse de l'Afc-SG basée sur le contrat de location dans le canton d'AR (sous-location, loyer peu élevé), l'infrastructure dans les deux cantons (bureaux, stockage, etc.) ainsi que le personnel (activités, lieu de travail habituel, etc.)
 - Analyse de l'Afc-SG adoubée par l'Afc-AR
- Recours d'A.SA contre cette décision et demande subsidiaire d'annulation des décisions de taxation du canton d'AR entrées en forces et remboursement de l'impôt payé dans le canton d'AR

15. 9C_591/2023* – Relations intercantonales

Analyse

- En cas de multiples revendications de souveraineté fiscale par différents cantons, application des principes relatifs à l'interdiction de la double imposition intercantonale (*i.e.* art. 127 al.3 Cst)
 - En principe, domicile fiscal principal déterminé sur la base de l'administration effective avec possible domicile fiscal spécial au siège si canton différent
- Possibilité de transférer le fardeau de la preuve et la charge de l'administration de la preuve au contribuable, même pour des faits générateurs d'impôts, si l'autorité fiscale parvient à faire apparaître la survenance de ces faits comme au moins « très probable »
 - Jurisprudence développée dans le cadre de transfert international reprise pour les relations intercantonales
- Conception aujourd'hui contraire au principe de la maxime inquisitoire (*i.e.* art. 46 al. 1 LHID) et à la répartition du fardeau de la preuve (objective)
- Mais, **allègement du degré de la preuve**, pas contraire aux principes précédents
- Utilisation de la notion de « vraisemblance prépondérante » appliquée notamment en assurances sociales et non plus de la preuve absolue car administration de masse

15. 9C_591/2023* – Relations intercantonales Analyse

- En cas de relations intercantonales, présence d'un faisceau d'indices suffisant car impossibilité d'exiger une certitude absolue
 - Si vraisemblance prépondérante donnée, renversement du fardeau de la preuve
- ATF 149 II 354 (*i.e.* revirement de jurisprudence)
 - Déchéance du droit de demander le remboursement lors d'une double imposition intercantonale en cas de comportement contraire à la bonne foi si 1) abus qualifié et 2) intérêt légitime du canton à conserver les impôts perçus à tort
- Paiements compensatoires dans le cadre de la péréquation financière calculés sur les impôts perçus ne représentent pas un intérêt légitime
 - Canton d'AR privé de CHF 689'528.- pour les années 2011 à 2015 selon ses estimations
 - Calculs de la péréquation financière trop complexes pour lier les impôts perçus à un montant précis
 - Possible procédure civile pour demander la réparation d'un dommage?
- Assujettissement illimité à SG et remboursement par l'Afc-AR des impôts trop perçus
- **Gain de cause pour l'Afc-SG et la Contribuable A.SA (pour sa demande subsidiaire)**



Kellerhals
Carrard

Questions?



Didier Nsanzineza

Avocat, Expert fiscal diplômé, Associé

Tel: +41 58 200 32 00

[didier.nsanzineza@kellerhals-
carrard.ch](mailto:didier.nsanzineza@kellerhals-carrard.ch)

Kellerhals Carrard, Genève

Rue François-Bellot 6
1206 Genève