

Jurisprudences choisies en droit international

Nelly Iglesias, IFN Tax & Law
Avocate
Experte fiscale diplômée

Lausanne, 1er octobre 2021

OREF

 EXPERT
SUISSE

1. Arrêt 2C_80/2021 du 29.07.2021 : Théorie des anciennes réserves

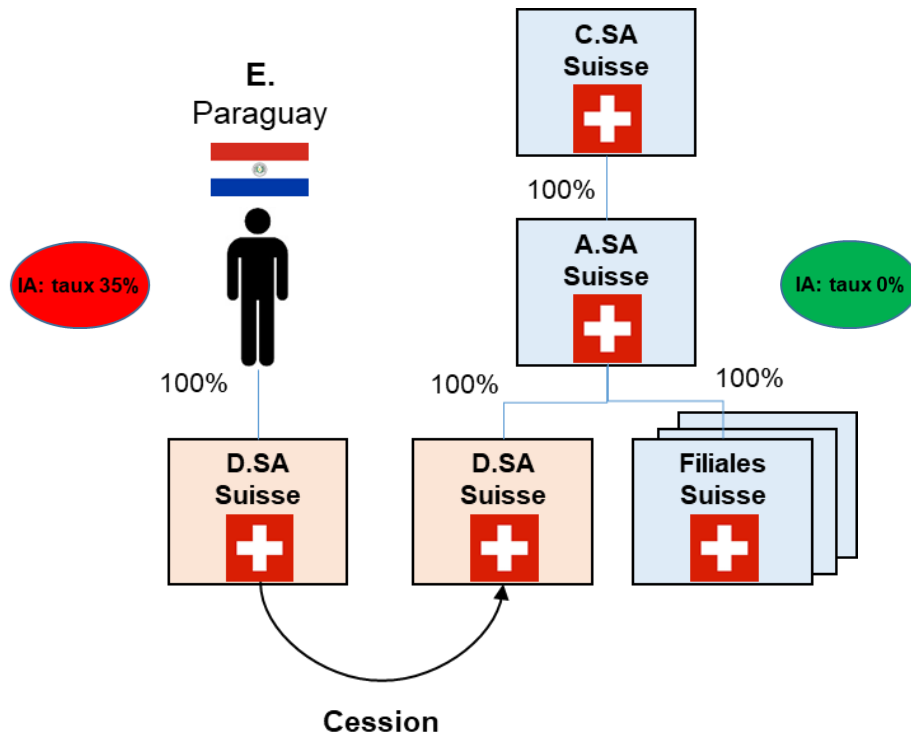
Problématique

- Refus du remboursement de l'impôt anticipé à hauteur du montant d'impôt théorique calculé sur les anciennes réserves existantes au moment de la cession des actions de la société cible à l'acheteur qui bénéficie d'un droit au remboursement plus favorable que celui auquel pouvait prétendre le vendeur.

- Fondements juridiques :
 - Art. 21 al. 1 lit. a et al. 2 LIA
 - Art. 24 al. 2 LIA
 - Théorie de l'évasion fiscale

- Conditions de l'évasion fiscale :
 - Forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi ;
 - Ce choix a été abusivement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée ;
 - Le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale.

Etat de fait (1/3)



- D.SA, société résidente en Suisse, a pour but l'exercice d'activités entrant dans le cadre d'une fiduciaire.
- A.SA, société résidente en Suisse, a pour but la prise de participations dans toute société. Elle détenait, au 31.12.2004, l'entier du capital-actions de 3 sociétés fiduciaires. Entre 2005 et 2010, elle a encore acquis le capital-actions ou pris des participations dans 4 autres sociétés fiduciaires.
- En date du 23.03.2005, E., domicilié au Paraguay, cède 100% des actions de D.SA à A.SA. Le prix de vente est de CHF 1'100'000.-.
- Les parties au contrat de vente du 23.03.2005 se sont engagées à maintenir une gestion normale de D.SA, à tout le moins pour l'année de la vente.

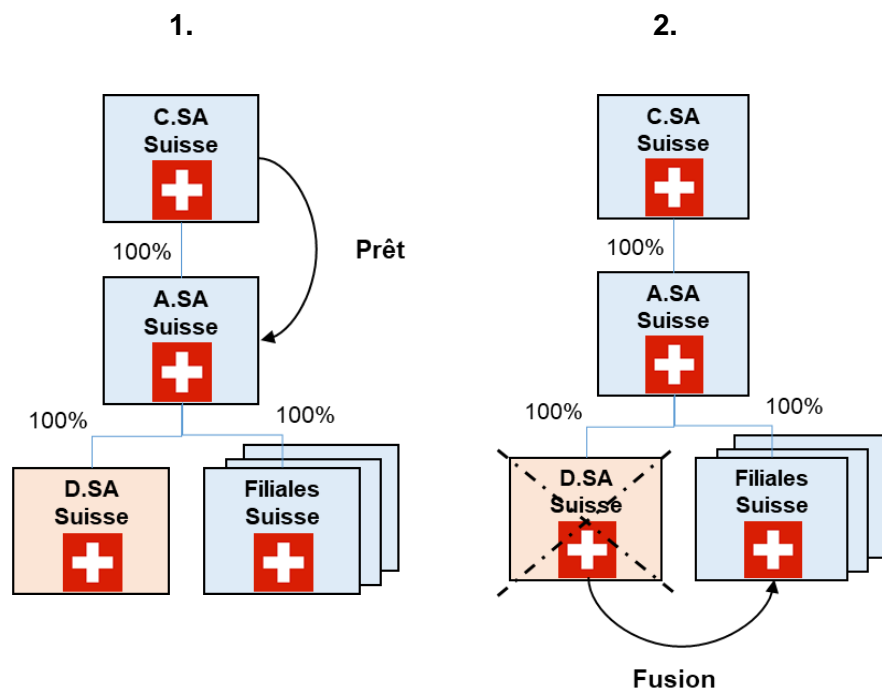
Etat de fait (2/3)

- Les comptes de D.SA et de A.SA au 31.12.2004 se présentent comme suit:

D.SA			
Actif		Passif	
Liquidités	759'415	Créanciers divers	650'000
Autres actifs circulants	184'268	Autres capitaux étrangers	267'127
Autres actifs	759'618	Capital-actions	100'000
		Réserve générale	50'000
		Bénéfice reporté	636'174
TOTAL	1'703'301	TOTAL	1'703'301

A.SA			
Actif		Passif	
Actifs	2'754'235	Fonds étrangers	2'574'139
		Capital-actions	240'000
		Perte reportée	- 59'904
TOTAL	2'754'235	TOTAL	2'754'235

Etat de fait (3/3)



- Courant 2005 C.SA prête CHF 650'000.- à A.SA.
- En 2005, le chiffre d'affaires de D.SA augmente d'un tiers (CHF 939'000.-). De 2006 à 2008 le chiffre d'affaires passe à CHF 691'000.-, CHF 509'000.-, puis à CHF 49'000.-, pour remonter à CHF 182'000.- en 2009. Les charges afférentes au personnel (salaires et charges sociales uniquement) commencent à baisser en 2007 jusqu'à s'éteindre en 2009.
- En date du 21.06.2011, A.SA demande à l'Administration fédérale des contributions (AFC) l'application de la procédure de déclaration pour s'acquitter de l'impôt anticipé.
- En date du 26.07.2011, D.SA déclare un dividende à l'AFC par formule 103 pour un montant de CHF 820'300.-, décidé par AG du 10.06.2010 pour l'exercice commercial 2009 et dont l'échéance a été fixée au 20.12.2010. L'impôt anticipé déclaré s'élevait à CHF 287'105.
- Refus de la demande de A.SA de s'acquitter de l'impôt anticipé par déclaration et fixation d'un impôt anticipé de CHF 222'661.-, soit 35 % des réserves de CHF 636'174.- disponibles au moment de la vente en 2005, sur la base des comptes 2004.
- Fusion de D.SA avec une société-sœur suivie de sa radiation le 26.07.2012.

Points clés (1/2)

- Pratique des anciennes réserves selon la position de l'AFC : Il y a lieu d'admettre une évasion fiscale lorsqu'une société holding ayant son siège en Suisse achète à des personnes domiciliées (ou ayant leur siège) à l'étranger à un prix supérieur à leur valeur nominale toutes les actions d'une société ayant son siège en Suisse qui dispose d'importantes réserves, représentées par des avoirs en banque, titres et encaisse non nécessaires à l'exploitation de la société achetée.

- Appréciation du TF: La pratique des anciennes réserves constitue un fort indice de l'existence d'une potentielle évasion fiscale, mais ne remplace pas l'examen approfondi et concret des conditions auxquelles la jurisprudence soumet l'existence d'une évasion fiscale.

- Eléments retenus par le TF comme étant constitutifs de « soupçon d'évasion fiscale » mais non comme l'existence même d'une évasion fiscale :
 - Achat d'un porte-monnaie plein (pratique des anciennes réserves)
 - Cessation des activités économiques de la société cible 3 ans après la vente

Points clés (2/2)

- Motifs d'économie d'impôt retenus par le TF plutôt que motifs de développement stratégique
 - Pas d'utilisation des liquidités de D.SA pour acquérir d'autres sociétés fiduciaires entre 2005 et 2010
 - Prêt accordé à A.SA en 2005 pour un montant de CHF 650'000.-
 - Pas d'intérêt économique à l'acquisition de D.SA compte tenu de la liquidation de fait 3 ans après l'achat

- Contrairement à la liquidation partielle indirecte, la théorie des anciennes réserves n'est pas impactée par un délai de 5 ans.

- Conclusion du TF : Réalisation des conditions de l'évasion fiscale car la vente des actions de D.SA par un actionnaire domicilié à l'étranger (E.) à une société suisse (A.SA) ne peut s'expliquer que par l'intention d'éviter à l'actionnaire étranger la charge d'impôt anticipé qui aurait été due sur une distribution antérieure à l'achat.

- Commentaires :
 - Le TF applique la théorie des anciennes réserves sans vérifier si les liquidités de la société cible (ou une partie du moins) auraient pu être nécessaires à son exploitation au moment de l'achat, selon les principes généralement admis par l'AFC.
 - Les motifs purement fiscaux retenus par le TF plutôt que stratégiques sont discutables.

2. Arrêt 2C_987/2020 du 22.06.2021 : Rapports fiduciaires dans les relations internationales

Problématique

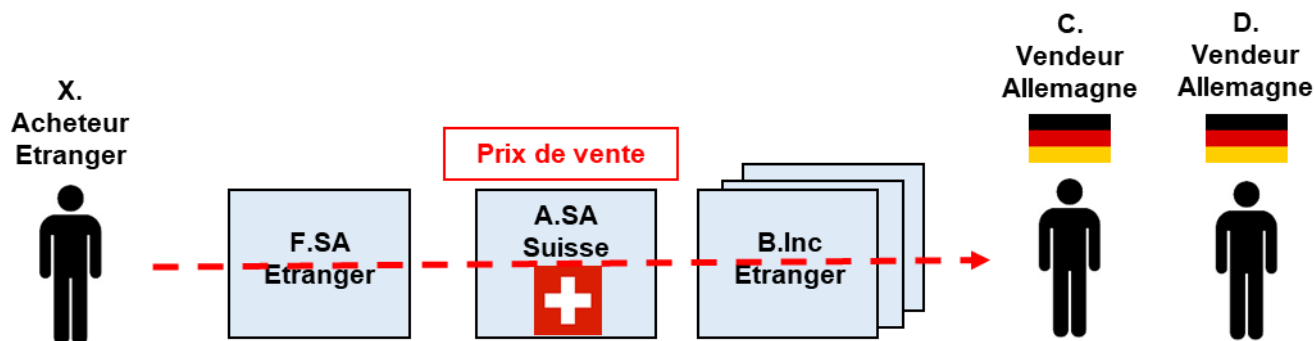
- Refus de la déduction de charges de marchandises livrées par des tiers à l'étranger et conditions pour admettre un rapport fiduciaire en matière internationale.

- Fondements juridiques :
 - Art. 58 al. 1 lit. a et lit. b LIFD
 - Art. 24 al. 1 lit. a LHID / Art. 77 al. 1 ch. 1 et 2 de la Loi sur les impôts cantonaux et communaux du canton de Nidwald
 - Notice sur les rapports fiduciaires (octobre 1967)

- Principes :
 - Charges justifiées par l'usage commercial
 - Degré de preuve
 - Conditions pour qu'un rapport fiduciaire soit reconnu fiscalement en matière internationale

Etat de fait

- A.SA résidente en Suisse s'est vue refusée, pour la période fiscale 2013, la déduction de charges pour un montant de CHF 2'480'858.- qualifiées de « charges de marchandises (dépenses de tiers) » dans ses comptes (en allemand : « *Waren Aufwand (Aufwand Dritteleistungen)* »).
- La contrepartie est la société B.Inc résidente à l'étranger.
- Absence de contrat pour justifier ces dépenses et absence de comptes de B.Inc.
- A.SA reconnaît qu'il ne s'agit pas de livraisons de marchandises d'une société à l'étranger. Elle prétend en revanche qu'elle aurait servi de conduit, agissant à titre fiduciaire, pour le transfert de fonds en relation avec la vente de produits entre un acheteur domicilié à l'étranger et des vendeurs domiciliés en Allemagne. A.SA n'aurait prélevé qu'une commission de 3% sur le prix de vente.



Points clés

- Refus de la déduction des charges justifiées par l'usage commercial faute de preuve suffisante.
- En principe, les autorités fiscales sont en droit d'attribuer des rapports juridiques aux parties dont les noms figurent sur les actes. A titre d'exception, en cas de représentation ou de rapport fiduciaire, il revient au contribuable de prouver un fait qui réduit sa charge fiscale, conformément au fardeau général de la preuve.
- Selon la pratique de l'AFC, les conditions suivantes doivent être remplies pour que le rapport fiduciaire soit reconnu fiscalement :
 - Arrangement écrit datant de la constitution du rapport fiduciaire
 - Désignation des biens sous mandat fiduciaire
 - Pas de risque supporté par le fiduciaire
 - Commission de fiducie
 - Mention distincte des biens sous mandat fiduciaire dans les bilans
 - Comptes particuliers dans la comptabilité du fiduciaire
- Possibilité de prouver l'existence du rapport fiduciaire d'une autre manière
 - Dans les rapports internationaux, exigence d'un degré de preuve plus élevé

**3. Arrêt 2C_638/2020 du 25.02.2021 :
Notion d'intermédiaire au sens de l'art. 13 al. 1 LT**

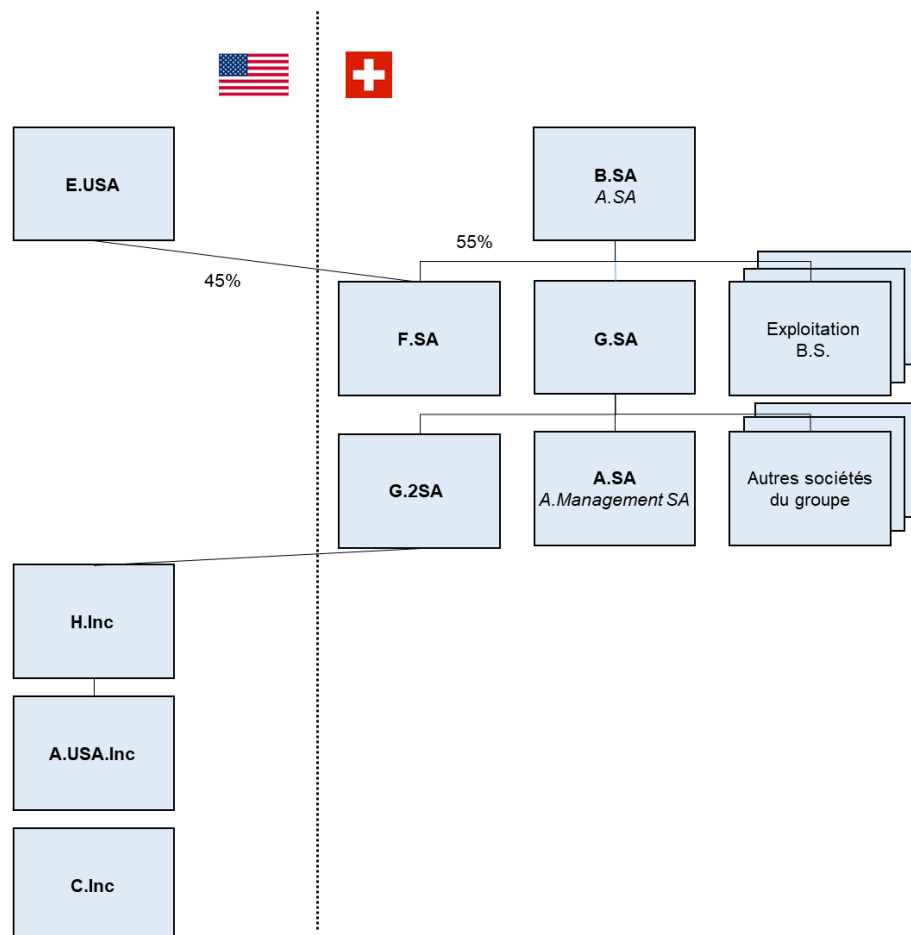
Problématique

- Détermination de la qualité d'intermédiaire au sens de l'art. 13 al. 1 LT dans le cas d'une société holding d'un groupe international considérée comme commerçante de titres au sens de l'art. 13 al. 3 lit. d LT

- Base légale :
 - Art. 13 al. 1, al. 2 al. 3 lit. d LT

- Principes :
 - Le droit de timbre de négociation (DTN) a pour objet le transfert à titre onéreux de la propriété des documents indiqués à l'art. 13 al. 2 LT, si l'un des contractants ou l'un des intermédiaires est un commerçant de titres au sens de l'art. 13 al. 3 LT.
 - Les sociétés anonymes, les sociétés en commandites par actions, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés coopératives suisses dont l'actif se compose, d'après le dernier bilan, de plus de 10 millions de francs de documents imposables au sens de l'art. 13 al. 2 LT sont considérées comme des commerçants de titres au sens de la LT.
 - Sont notamment des documents imposables au sens de l'art. 13 al. 2 LT : obligations, actions, parts de placements collectifs de capitaux, etc.

Etat de fait



- A.SA (ancienne raison sociale: B.SA) était en 2016 la société faîtière du groupe B composé d'un grand nombre de sociétés en Suisse et à l'étranger actives dans le domaine pharmaceutique, l'exploitation de pharmacies, les services de logistiques, les banques de données et l'établissement de réseaux.
- G.2SA, faisant partie du groupe B, acquiert indirectement les actions de C.Inc, à travers des sociétés américaines constituées aux fins de la législation américaine.
- L'AFC considère que A.SA, commerçante de titres au sens de la LT, a agi en tant qu'intermédiaire dans le cadre de l'acquisition de la société cible (C.Inc) et doit un droit de timbre de négociation (DTN) de CHF 4'262'849.-.

Points clés

- Interprétation de la notion d'intermédiaire au sens de l'art. 13 al. 1 LT
 - Autres dispositions de la LT qui contiennent la même notion
 - Référence au droit civil
 - Pas de prise en considération de la réalité économique

- Exception au DTN pour les sociétés faîtières domiciliées en Suisse faisant partie d'un groupe international ?
 - Analyse si possibilité d'interpréter la notion d'intermédiaire de manière plus restrictive, ou
 - Si les sociétés faîtières et d'autres commerçants de titres au sens de l'art. 13 al. 3 lit. d LT sont à exclure de la notion d'intermédiaire

Merci de votre attention

OREF

 EXPERT
SUISSE