

Jurisprudences choisies en droit interne

Nelly Iglesias, IFN Tax & Law
Avocate
Experte fiscale diplômée

Lausanne, 30 septembre 2021

OREF

 EXPERT
SUISSE

1. Arrêt 2C_166/2020 du 10.05.2021 : Exonération fiscale en raison d'un but de pure utilité publique

Problématique

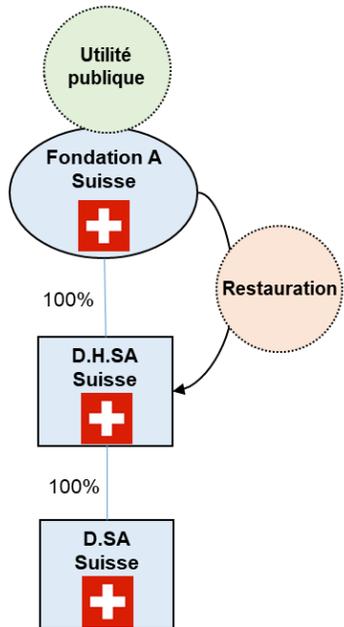
- Refus d'exonération fiscale d'une fondation du point de vue de l'impôt sur le bénéfice et de l'impôt sur le capital, en raison de l'absence de réalisation de la condition du désintéressement.

- Bases légales :
 - Art. 56 lit. g LIFD
 - Art. 23 al. 1 lit. f LHID / art. 90 al. 1 lit. g LI/VD

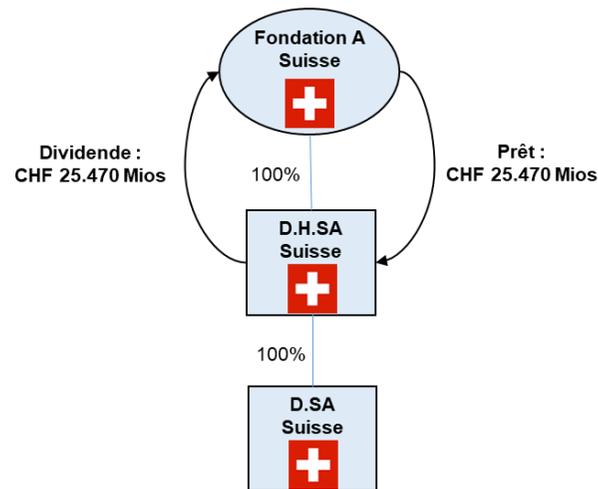
- Principes :
 - Les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice et de l'impôt sur le capital exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts.
 - Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public.
 - L'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées.

Etat de fait (1/2)

1. Restructuration



2. Prêt/dividende



- Fondation A. résidente en Suisse, créée en 1919. Son but statuaire était alors, au sortir de la Première Guerre Mondiale, de coopérer à une meilleure entente entre les hommes. Dans les faits, la fondation a développé, pendant le XXe siècle, une importante activité commerciale dans la restauration collective.
- L'exonération fiscale des activités à caractère commercial liées à la gestion de restaurants n'a plus été accordée à compter du 01.01.1999.
- Transfert des activités dans le domaine de la restauration collective à la filiale D.H.SA, avec effet au 01.01.2015. Le but statuaire principal de D.H.SA est l'administration, la gestion, le contrôle, l'acquisition et la vente de participations.
- Cette restructuration a été suivie d'une révision des statuts de la Fondation A. Depuis 2016, son but est, en résumé, de mettre en valeur les relations humaines et sociales, ainsi que d'acquérir et de gérer des participations dans des sociétés (domaine de la restauration notamment).
- Le 15.12.2016, la Fondation A. a prêté à la société D.H.SA un montant de CHF 25'470'000.-, après avoir obtenu de D.H.SA le versement d'un dividende spécial correspondant à cette somme.
- Le 26.01.2017, la Fondation A. demande l'exonération fiscale avec effet dès l'année fiscale 2015.

Etat de fait (2/2)

- Composition des actifs de la Fondation A. au 31.12.2017 :
 - Créance c/ D.H.SA CHF 22'655'486
 - Participation D.H.SA CHF 11'943'530
 - Parts dans Association genevoise CHF 24'000
 - Autres actifs CHF 4'656'836
 - TOTAL des actifs CHF 39'279'852

- Composition des produits de la Fondation A. pour l'exercice 2017 :
 - Revenus provenant de la société D.H.SA CHF 1'712'916
 - TOTAL des produits CHF 1'819'406

- Présomption selon laquelle l'année 2017 est représentative de la situation financière de la Fondation A. durant les années pour lesquelles une exonération est requise.

Points clés (1/2)

- Conditions générales pour bénéficier de l'exonération fiscale en tant que personne morale à but de pure utilité publique :
 - But de « pure utilité publique »
 - Exclusivité de l'utilisation des fonds
 - Irrévocabilité de l'affectation des fonds
 - Activité effective
 - Exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires
 - Désintéressement

- Condition du désintéressement
 - Activité altruiste ≠ objectifs entrepreneuriaux ou entreprise orientée vers le profit
 - Investissements dans une ou plusieurs entreprises admis si: (a) l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique, et (b) aucune activité dirigeante n'est exercée (art. 56 lit. g LIFD, 3^e phrase)

Points clés (2/2)

- Investissements dans d'autres sociétés
 - Exonération fiscale accordée en cas d'investissement d'une partie des actifs sous forme de prêts à des tiers selon les modalités du marché, sous réserve de conflits d'intérêts susceptibles de mettre en péril la réalisation à long terme de l'objectif d'intérêt public poursuivi par la fondation (référence à l'arrêt 2C_385/2020 du 25.06.2020).
 - La seule qualité d'actionnaire unique ou majoritaire dans une société à but lucratif ne permet pas de reconnaître qu'une fondation exerce une activité dirigeante dans une entreprise et, partant, d'exclure son exonération au sens de l'art. 56 lit. g LIFD. Dans l'arrêt 2C_166/2020, la question de l'activité dirigeante potentiellement exercée par la Fondation A. a été laissée ouverte.
 - En revanche, l'intérêt à la préservation de la société D.H.SA détenue par la Fondation A. n'a pas été considérée comme subalterne par rapport au but d'utilité publique poursuivi, du fait que la quasi-totalité du patrimoine de la Fondation A. est placée d'une manière ou d'une autre dans sa filiale D.H.SA.
- Conséquences: refus de l'exonération fiscale de la Fondation A. car la condition du désintéressement n'est pas remplie.
- Recommandations : Diversifications des investissements réalisés par la personne morale poursuivant un but de pure utilité publique.

2. Arrêt 2C_1021/2020 du 28.07.2021 :
Contre-prestation en matière de TVA & exclusion du champ de l'impôt

Problématique principale

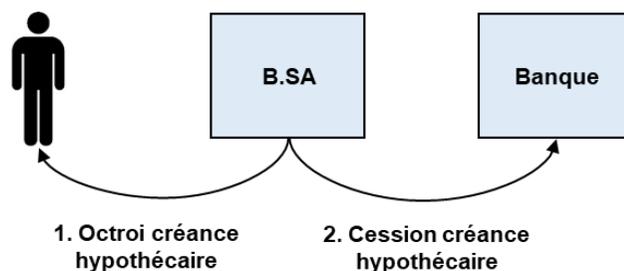
- Conditions de l'exclusion du champ de l'impôt et détermination de la contre-prestation soumise à TVA en relation avec l'octroi et la gestion de crédits hypothécaires dans une relation tripartite.

- Bases légales :
 - Art. 3 lit. c et lit. f LTVA
 - Art. 18 al. 1 LTVA
 - Art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA
 - Art. 24 al. 1 LTVA

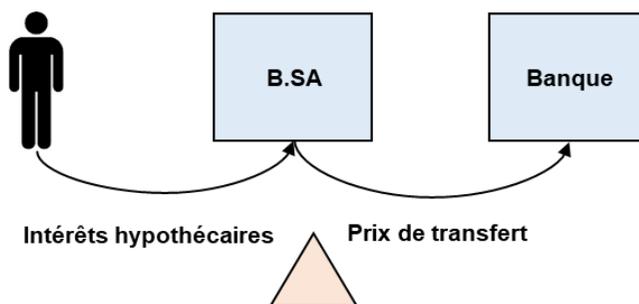
- Principes :
 - Sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse les prestations fournies sur le territoire suisse par des assujettis moyennant une contre-prestation. Ces prestations sont imposables pour autant que la LTVA ne l'exclut pas (cf. art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA : exclusion dans le domaine du marché monétaire et du marché des capitaux).
 - Prestation : le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation.
 - Contre-prestation : valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contrepartie d'une prestation.

Etat de fait

Octroi et cession hypothèque



Gestion hypothèque



Rémunération pour la gestion du crédit

- B.S.A a pour activité l'octroi de crédits hypothécaires en son propre nom, suivi de la cession des créances hypothécaires à un partenaire contractuel, désigné comme le porteur du risque (banque). La vente de ces créances n'est pas communiquée aux débiteurs hypothécaires, lesquels continuent à verser les intérêts hypothécaires à B.S.A qui transfère une partie du montant (« prix de transfert ») à la banque.
- Après la vente, la banque charge B.S.A de continuer à gérer les hypothèques.
- B.S.A traite initialement le montant qui n'est pas reversé à la banque (différence entre intérêts hypothécaires et prix de transfert) comme une prestation exclue du champ de l'impôt.
- L'AFC est d'un avis divergent et considère que la contre-prestation reçue par B.S.A est soumise à TVA à titre de gestion du crédit sur mandat de la banque.
- Se pose également la question de la détermination de la contre-prestation soumise à l'impôt.

Points clés

- S'agissant de la cession de créances hypothécaires, il s'agit d'une prestation exclue du champ de l'impôt (art. 21 al. 2 ch. 19 lit. c LTVA).
- La question qui se pose est de déterminer si et dans quelle mesure la contre-prestation reçue par B.SA pour des prestations qualifiées de services de gestion de crédits hypothécaires est imposable.
- Eléments pris en compte par le TF pour considérer que la contre-prestation est soumise à TVA :
 - Conclusion de contrats hypothécaires avec les clients au nom et pour le compte de B.SA
 - Acceptation par les clients que B.SA puisse céder à des tiers les droits découlant des hypothèques avec les garanties correspondantes
 - Prix de vente payé par la banque pour les hypothèques équivalent au montant en capital de la dette
 - Risque de défaut de paiement transféré à la banque lors de la cession
 - Conclusion de 3 contrats distincts entre B.SA et la banque
 - Services de gestion: établissement d'extraits de comptes en faveur des débiteurs hypothécaires, recouvrement de créances, virement des prix de transfert à la banque et amortissements des dettes, exécution de devoirs d'information concernant les échéances et les rappels.
- Pour déterminer l'ampleur de la contre-prestation, le point de vue du destinataire de la prestation est décisif, sous réserve d'exceptions. La valeur de marché objective n'est pas déterminante en cas de prestations entre tiers.

Commentaires

- Position de la société B.SA
- Opérations dans le domaine des marchés monétaire et des capitaux (art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA)
- Attribution des prestations (art. 20 LTVA) ?
- Prestations étroitement liées d'un point de vue économique (art. 19 al. 3 LTVA) ?
- Prestations principales et prestations accessoires (19 al. 4 LTVA) ?

3. Arrêt 2C_116/2021 du 08.07.2021 : Aspects de droit de procédure fiscale

Problématiques principales

- Devoir de motivation d'une décision sujette à recours
- Conditions de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt
- Fardeau de la preuve en matière fiscale
- Fondements juridiques :
 - Art. 112 al. 1 lit. b LTF
 - Art. 151 al. 1 LIFD
 - Art. 53 al. 1 phr. 1 LHID / art. 207 al. 1 LI/VD
 - Art. 8 CC *mutatis mutandis*

Points clés

- Absence d'exposé des motifs de fait et de droit concernant une infraction fiscale dans la décision attaquée
- Fardeau de la preuve à charge de l'autorité fiscale : faits justifiant l'assujettissement et augmentant la taxation
- Fardeau de la preuve à charge du contribuable : faits diminuant ou supprimant la dette
 - Amortissement sur le mobilier
 - Déduction de frais de véhicules
 - Déduction du loyer payé à l'actionnaire
 - Déduction de frais de voyage et de représentation
- Une procédure de rappel d'impôt portant sur des reprises au niveau des charges de la société est injustifiée en cas d'indication ouverte de ces charges dans les comptes, même sans produire de justificatif additionnel (pas de nouveaux éléments découverts par l'autorité fiscale).

4. Arrêt 2C_684/2020 du 12.04.2021 : Perte de fusion

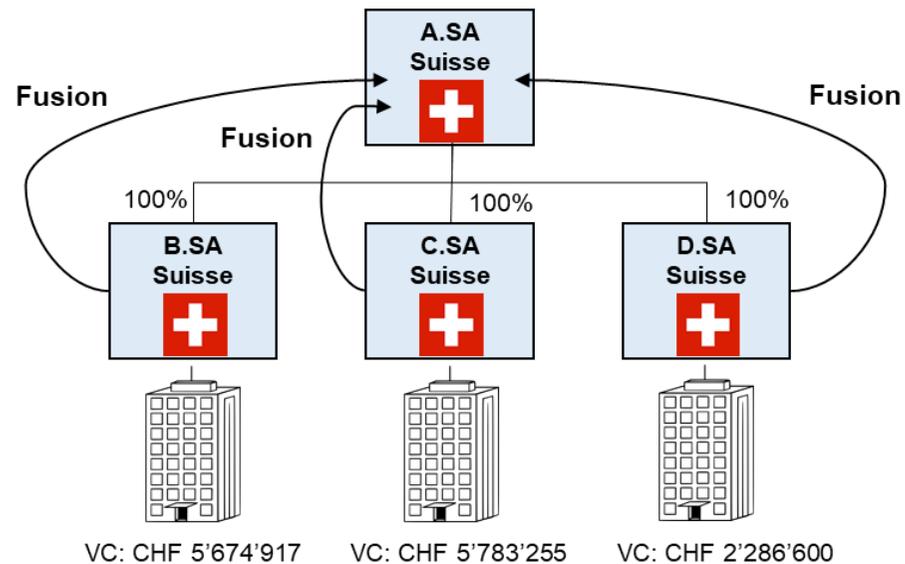
Problématique

- Refus de la déduction de l'amortissement d'un goodwill de fusion.

- Fondements juridiques :
 - Art. 61 al. 5 LIFD
 - Art. 10 al. 1 lit. a et c *a contrario* cum art. 24 al. 4 LHID / Art. 87 al. 7 LCdir/NE

- Principe
 - La société qui, ensuite de la reprise des actifs et passifs d'une société subit une perte comptable sur la participation qu'elle détient dans cette société, ne peut déduire cette perte sur la plan fiscal.

Etat de fait



- Absorption des 3 filiales B.SA, C.SA et D.SA par la société mère A.SA selon contrat de fusion avec effet au 01.07.2013.
- Valeur comptable des immeubles détenus par chacune des 3 filiales : CHF 5'674'917.- (B.SA), CHF 5'783'255.- (C.SA) et CHF 2'286'600.- (D.SA).
- Valeur comptable des 3 filiales dans les comptes de A.SA = CHF 25'650'562.-.
- Goodwill de fusion de CHF 26'943'476.- activé dans le bilan de fusion au 01.07.2013.
- Différence entre valeur comptable des 3 filiales et fonds propres de celles-ci = CHF 26'033'300.- (après amortissement) au 31.12.2013, traitée comme réserves latentes.
- En 2015, vente des immeubles provenant des filiales et réalisation d'un bénéfice comptable de CHF 42'282'119.-.
- En 2015 également, amortissement du goodwill de fusion, de CHF 25'642'800.-.

Points clés

- En cas d'absorption d'une société filiale (« Up-Stream Merger ») : réalisation d'un bénéfice de fusion ou d'une perte de fusion pour la société reprenante
- Perte de fusion : comptabilisation au débit des réserves de la société reprenante ou activation comme goodwill de fusion suivie d'amortissements ultérieurs
- Distinction perte de fusion proprement dite et improprement dite : perte de fusion proprement dite déductible contrairement à la perte de fusion improprement dite non déductible
- Perte de fusion improprement dite : existence de réserves latentes dans les actifs provenant de la filiale absorbée compensant la perte de fusion. Prouver l'existence de réserves latentes.
- Perte de fusion proprement dite : issue d'une surévaluation de la participation dans la filiale par rapport à la valeur vénale de la filiale
- Conclusion: Si activation d'un goodwill de fusion représentant une perte de fusion improprement dite => valeur nulle du goodwill dans le bilan fiscal et amortissement refusé.

Merci de votre attention

OREF

 EXPERT
SUISSE