

JOURNÉE DE FORMATION CONTINUE

Université de Neuchâtel - Faculté de droit – 7 novembre 2014

NOUVEAUTÉS EN DROIT FISCAL

Thierry Obrist

Professeur extraordinaire - Université de Neuchâtel

Avocat - Walder Wyss SA, Zurich et Berne

PLAN

– **Législation**

- Loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles
- Votation sur l'abolition de l'imposition selon la dépense
- Réforme III de l'imposition de l'entreprise

– **Jurisprudence**

- Déduction d'intérêts hypothécaires liés à un immeuble à l'étranger
- Inscription au registre foncier d'une servitude de passage
- Taxation par estimation (TVA)

- **Loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement**
 - Entrera en vigueur au 1^{er} janvier 2016
 - Au niveau fédéral, les frais sont déductibles jusqu'à concurrence de 12'000 francs pour autant que le contribuable remplisse l'une des conditions suivantes:
 - 1. il est titulaire d'un diplôme du degré secondaire II,
 - 2. il a atteint l'âge de 20 ans et suit une formation visant à l'obtention d'un diplôme autre qu'un premier diplôme du degré secondaire II.
 - Les frais supportés par l'employeur ne sont pas ajoutés au salaire de l'employé.
 - La nouvelle déduction ne s'applique pas seulement comme jusqu'à présent aux frais de perfectionnement, mais est valable pour tous les frais de formation et de reconversion professionnelle (mais pas les frais de formation initiale).
 - Les cantons sont libres de fixer le montant déductible maximum pour l'impôt cantonal.

– Abolition des forfaits fiscaux

- Le 30 novembre 2014, le peuple suisse vote sur l'initiative populaire « Halte aux privilèges fiscaux des millionnaires »:
- *Art. 127, al. 2bis (nouveau)*
- *2bis Les privilèges fiscaux pour les personnes physiques sont illicites. L'imposition d'après la dépense est interdite*
- Imposition calculée selon la dépense (en pratique, souvent le quintuple de la valeur locative).
- Dès le 1^{er} janvier 2016, une augmentation des forfaits au septuple de la valeur locative et au minimum CHF 400'000 est prévue indépendamment de l'issue de la votation du 30 novembre 2014.



– Réforme III de l'imposition de l'entreprise

- Projet de loi 19 septembre 2014 et procédure de consultation ouverte jusqu'au 31 janvier 2014
- Abolition des statuts fiscaux cantonaux (holding, mixte, domicile)
- Introduction de contre-mesures pour conserver la compétitivité de la Suisse (notamment “licence box”, “bénéfice corrigé des intérêts”, “abolition du droit de timbre d'émission”, “amélioration de la réduction pour participations”, “modification de l'imposition partielle des rendements de participations”)
- De nombreux cantons réfléchissent à diminuer le taux de l'impôt cantonal sur le bénéfice
- Introduction de l'imposition des gains en capital sur titres privés et d'un impôt de départ pour personnes physiques

- **Déduction de frais liés à un immeuble à l'étranger (ATF 140 II 157)**
 - **Faits**
 - Des époux domiciliés dans le canton de Genève sont propriétaires d'une résidence secondaire en France.
 - Revenu brut immobilier (valeur locative de l'immeuble) = CHF 4'500
 - Charges et frais d'entretien = CHF 75'000
 - Intérêts hypothécaires = CHF 6'000
 - L'autorité fiscale prend en compte les frais d'entretien et les intérêts hypothécaires liés à la maison en France uniquement pour la fixation du taux de l'impôt.
 - Les époux recourent invoquant notamment une violation du principe de la capacité contributive et d'égalité de traitement par rapport aux contribuables propriétaires d'un immeuble dans un autre canton.

- **Déduction de frais liés à un immeuble à l'étranger (ATF 140 II 157)**
 - **Décision du TF**
 - La LHID ne contient pas de règles sur les pertes liées à des immeubles à l'étranger.
 - La loi fiscale genevoise connaît une règle sur les pertes subies par un établissement stable à l'étranger (identique à la LIFD).
 - La CDI CH-FR ne contient pas de règle sur la déduction des intérêts passifs en cas de propriété d'immeubles en France.
 - La problématique du cas d'espèce doit dès lors être examinée à la lumière des principes constitutionnels généraux.

- **Déduction de frais liés à un immeuble à l'étranger (ATF 140 II 157)**
 - **Décision du TF**

- **Égalité de traitement et capacité contributive**
 - Les résidents suisses propriétaires d'un immeuble dans un autre canton et ceux propriétaires d'un immeuble à l'étranger ne sont pas dans une situation comparable.
 - Il existe des motifs suffisants pour traiter de manière différente ces deux situations.
 - On ne peut dès lors pas appliquer la pratique intercantonale en cas d'immeubles à l'étranger.

- **Argument logique**
 - Si le revenu n'est pas imposable, il est logique que les pertes ne soient pas déductibles.

- **Décision : L'excédent de charge ne peut pas être pris en compte pour la détermination de l'assiette de l'impôt mais il peut l'être pour la détermination du taux imposable.**

- **Déduction de frais liés à un immeuble à l'étranger (ATF 140 II 157)**
 - **confirmation**
 - **ATF 140 II 141** : même raisonnement et même résultat.
 - **Arrêt 2C_198/2014** du 4 septembre 2014 confirme la pratique selon laquelle les pertes liées à un immeuble à l'étranger sont prises en compte pour le taux de l'impôt mais pas pour l'assiette imposable dans le cas d'un contribuable «quasi-résident».



IMPÔT SUR LE REVENU

- **Constitution d'une servitude de passage (2C_902/2013 du 11 juillet 2014) – Faits**
 - Une servitude de passage pour passage à pied et avec tous types de véhicules et de conduite (« *una servitù di passo pedonale e con ogni veicolo e una servitù di condotta*») est constituée.
 - Un montant de CHF 20'000 est payé au propriétaire du bien-fonds.
 - L'autorité fiscale retient que ce montant est un revenu imposable car il s'agit d'une «transaction entre privés».
 - Le contribuable fait valoir qu'il s'agit d'un gain en capital privé exonéré (art. 16 al. 3 LIFD), soumis «tout au plus» à l'impôt sur les gains immobiliers.

IMPÔT SUR LE REVENU

- **Constitution d'une servitude de passage (2C_902/2013 du 11 juillet 2014) – Décision du TF**
- **Interprétation verticale de la notion d'aliénation**
 - Le TF s'inspire de la notion d'aliénation au sens de la LHID, notamment art. 12 al. 2 lit. c LHID (constitution de servitude de droit privé).
 - Le montant en question (CHF 20'000) ne représente pas une «diminution durable et essentielle de la valeur vénale de l'immeuble» (qui est de CHF 490'000)
- **Décision : pas d'aliénation = le montant est soumis à l'impôt sur le revenu.**

- **Constitution d'une servitude de passage (2C_902/2013 du 11 juillet 2014) – Arrêt semblable**
 - **ATF 139 II 363** (commenté in RJN 2013, p. 77). A cette occasion, le TF avait retenu que la radiation d'une servitude de non-bâtir visant à garantir une vue intact sur le lac inscrite au registre foncier représentait une aliénation d'une partie de l'immeuble. Dès lors la radiation de la servitude avait été qualifiée de réalisation d'un gain en capital privé exonéré de l'impôt sur le revenu.

- **Taxation par estimation d'un établissement libertin - TF 2C_1077/2012 du 24 mai 2014 (d)**
 - Nombre de prestations sexuelles quotidiennes non reporté par l'exploitant de l'établissement
 - Taxation par estimation pour calculer la TVA due
 - Calcul basé sur le nombre de coupes de champagne vendues et sur le nombre de préservatifs achetés par l'établissement
 - Trois coupes de champagnes = deux prestations sexuelles
 - Méthode d'estimation particulière mais acceptable selon le tribunal fédéral

MERCI DE VOTRE ATTENTION !

Prof. Thierry Obrist

Faculté de droit

CH-2000 Neuchâtel

thierry.obrist@unine.ch

www.unine.ch/droit