

Tax News

Décembre 2006



Table des matières

- 1 Editorial
Droit fiscal international
- 3 US Releases New Model Treaty and Technical Explanation
- 4 Les sociétés multinationales et les autorités fiscales du monde entier s'intéressent de plus en plus à la problématique des prix de transfert
- 6 Allemagne : la réforme 2008 de l'imposition des sociétés dans ses grandes lignes
- 7 Modification de la convention de double imposition entre la Suisse et la Finlande en vigueur
- 8 Allègements fiscaux aux fins de l'impôt fédéral direct – nouvelle politique régionale de la Confédération
Droit fiscal national
- 10 Modifications fiscales dans les cantons d'Argovie et de Zurich
- 11 Modifications fiscales dans les cantons de Berne et du Valais
- 12 Révision de la loi fiscale des cantons de Saint-Gall et d'Appenzell Rhodes-Extérieures
- 13 Modifications de la pratique fiscale dans les cantons de Vaud, Genève et Neuchâtel
- 14 Derniers développements en matière de droit fiscal en Suisse centrale
- 17 Communication concernant la pratique du 31 octobre 2006 en matière de TVA
- 19 Amnistie fiscale
- 20 Liquidation partielle indirecte : réglementation et projet de circulaire

www.ey.com/ch

Chers lecteurs,

Bienvenue à l'édition de décembre de «Tax News». En préambule de ce nouveau numéro et avant de présenter les développements récents du droit fiscal suisse et international, nous aimerions vous révéler les résultats de l'enquête d'Ernst & Young portant sur l'attrait suisse et ce qu'en disent les sociétés étrangères. L'étude a été menée dans le but de savoir pourquoi les sociétés internationales sont de plus en plus nombreuses à choisir la Suisse pour établir des quartiers généraux indépendants ou installer leur siège principal en Europe, c'est-à-dire de découvrir pourquoi la Suisse continue d'exercer un attrait aussi grand pour la création de nouvelles affaires.

L'étude comportait trois volets majeurs. Le premier était une analyse des faits et chiffres sur la Suisse comme marché, sa situation au cœur de l'Europe et ses débouchés en termes d'emploi. Le deuxième volet consistait à analyser les résultats du sondage d'Ernst & Young concernant les investissements directs étrangers en Europe, alors que le troisième était une enquête réalisée auprès de dirigeants d'entreprise travaillant actuellement en Suisse.

Lorsqu'on examine les faits et chiffres, on comprend pourquoi la Suisse se trouve presque toujours en tête des classements internationaux : ses facteurs fondamentaux affichent régulièrement d'excellentes notes en raison non seulement d'une stabilité à long terme, mais aussi grâce à la protection de la libre concurrence qui y est garantie, tout en

assurant la continuation et l'expansion des relations commerciales et d'investissement avec l'UE (par le biais d'accords bilatéraux), etc.

Située au centre de l'Europe, la Suisse, de par sa position géographique, est une plate-forme idéale pour les vols à destination des deux Amériques, de la région Asie-Pacifique et du continent africain. En fait, nul autre pays au monde ne peut se prévaloir d'un tel multiculturalisme : quatre langues officielles (français, allemand, italien et romanche) et l'anglais comme langue d'affaires sont parlées. En outre, la Suisse peut se targuer d'avoir une longue tradition de stabilité politique et économique avec la réputation d'être un centre financier mondial et mature. Autant de qualités qui en font un choix facile pour y élire domicile.

Selon l'étude annuelle menée par Mercer, Zurich et Genève, les deux plus grandes villes helvétiques, tiennent toujours le haut du pavé en termes de qualité de vie. De plus, une autre étude récente d'UBS montre que, sur un total de 70 villes sondées, les habitants de la cité de Calvin et du bord de la Limmat jouissent du plus fort pouvoir d'achat, même si ces villes font partie des plus chères de la planète. La main-d'œuvre suisse, hautement qualifiée, est fameuse pour son multilinguisme, la qualité de son travail de même que pour son faible taux d'absentéisme. La souplesse du droit du travail suisse ajoute encore à l'attrait du pays pour les sociétés étrangères. L'infrastructure en Suisse, à la pointe du progrès, est également connue pour sa fiabilité et sa ponctualité.

Autrefois, l'argument principal des cadres dirigeants en faveur d'un site d'affaires en Suisse était l'environnement fiscal favorable conjugué à des encouragements fiscaux. Les résultats de l'enquête sur l'attrait suisse montrent clairement qu'un nombre croissant d'autres éléments jouent aujourd'hui un rôle-clé dans le choix d'un site propice aux investissements directs étrangers. Les facteurs tels que la qualité de vie, la stabilité politique, la flexibilité du droit du travail, l'environnement social, l'infrastructure, la situation au cœur de l'Europe ou encore le marché du travail sont maintenant également considérés comme critères décisionnels.

L'« Enquête sur l'attrait suisse – Ce qu'en disent les sociétés étrangères » d'Ernst & Young peut être téléchargée à partir de notre site Internet:

<http://www2.eycom.ch/media/mediareleases/releases/20060929/fr.aspx>

Au nom d'Ernst & Young, je vous souhaite à vous ainsi qu'à votre famille de joyeuses fêtes de fin d'année et me réjouis d'ores et déjà de pouvoir poursuivre notre échange de connaissances, d'opinions et d'idées durant la nouvelle année.

Philip Robinson

Country Managing Partner Tax et
membre de la direction de l'entreprise
philip.robinson@ch.ey.com

US Releases New Model Treaty and Technical Explanation

Michael Nadler, Principal, Ernst & Young US Tax Desk; michael.nadler@ch.ey.com

On November 15 the US Treasury Department issued new versions of the US Model Income Tax Convention (US Model Treaty) and Model Technical Explanation (TE). The Treasury Department indicated that the 2006 Model Treaty will be used as the basis for future bilateral treaty negotiations. The US Model Treaty and TE had not been updated since 1996 and thus these two documents reflect the many changes in US domestic tax law and policy. As a practical matter, many of the changes have already been reflected in recent US agreements such as the recent tax treaty protocols with Sweden, Denmark, Finland and Germany.

Some of the most notable changes and highlights include:

- Updated dividend article (but with NO 0% withholding tax provision for parent-subsidary dividends)
- Updated interest article, including a 15% withholding tax on “contingent interest”
- New article specifically addressing pension funds
- Revised Limitation of Benefits (LOB) article (but with NO “triangular” provision included)

Of note, the revised TE includes multiple examples addressing dividends paid to fiscally transparent and hybrid entities, and a discussion of guarantee fees in the “other income” explanation. Discussion of treaty benefits to dividend payments to transparent and hybrid entities has become very relevant especially since the US introduced the “check-the-box” entity classification rules in 1997.

The most significant revisions to the Model Treaty relate to the LOB article. It is unclear why there is no “triangular” provision in the LOB (where treaty benefits

are reduced or denied when the income is earned through a typically low/no tax permanent establishment in a third country) although most recent treaty protocols, as well as the current US-Switzerland treaty LOB article, have included such provisions. Also interesting is that there is no derivative benefits provision included in the revised LOB article, but this might be explained as only being appropriate to treaties with countries that are part of formal integrated trading blocks, such as NAFTA and the EU. Certain other tests in the LOB article were also revised, including the publicly traded test, the “subsidiary of a publicly traded company” test, and the ownership/base –erosion test.

Further US Treaty Developments

Of particular interest to the Swiss business community are the developments concerning US tax treaties with other European countries, given the importance of the US markets to Switzerland. Recent US-European treaty developments have included:

- The initial agreement for a new US-Belgium treaty, including a 0% dividend withholding tax on parent-subsidary dividends paid from the US (as also found in recent Netherlands, Germany and Sweden treaties or protocols). (This compares to 5% under the current US-Switzerland treaty.)
- The US Treasury Department announced September 28 that the US and Iceland had initialed a new tax treaty. Of particular importance is that the new treaty (the text is not yet available) will contain an LOB article. This continues the US trend to renegotiate all older US treaties that do not contain a comprehensive LOB article to help eliminate perceived “treaty shopping.» The other

remaining “older-style” treaties include the treaties with Hungary and Poland – both are currently under renegotiation.

US Plans to Eliminate Interest for “Cured” Withholding Tax Failures

On October 27, the IRS issued Notice 2006–99 indicating the government’s intention to retroactively revise existing withholding tax regulations under Internal Revenue Code Section 1441 (the primary withholding tax section). These regulations imposed interest and penalties for failure to withhold US taxes where there was no underlying tax liability due, but will now not impose interest and penalties in such situations. The provisions in question typically concern a withholding agent (in most cases, the payor) that had failed to follow appropriate documentation or withholding tax procedures at the time the payment to a non-US person was made. In many instances, withholding agents obtain documentation supporting reduced or eliminated US withholding taxation after the payment, thus retroactively eliminating the underlying tax liability.

Under the existing regulations, interest and penalties were due from the withholding agent even if the underlying tax liability was retroactively extinguished. The announcement represents a big change for the IRS and will bring relief for many US payors of US source interest, dividends, and royalties for use of intellectual property. In many cases interest and potential penalties that could have been assessed were often significantly larger than the tax ultimately owed after the collection of cure documents. ■

Les sociétés multinationales et les autorités fiscales du monde entier s'intéressent de plus en plus à la problématique des prix de transfert

Salim Damji, Head Transfer Pricing Partner; salim.damji@ch.ey.com
Alvin Toh, Manager, Tax; alvin.toh@ch.ey.com

Depuis 1995, Ernst and Young (E&Y) réalise auprès des entreprises multinationales et des autorités fiscales, des enquêtes relatives aux questions de fiscalité internationale. L'accent est porté sur les prix de transfert qui demeurent la principale préoccupation des entreprises et administrations fiscales.

L'importance des prix de transfert s'explique par l'augmentation des pays y prêtant attention, par l'accroissement du nombre de pays instaurant des règles et des pénalités en matière de documentation des prix de transfert, et enfin par la diversité des problématiques que soulève cette matière, tant pour les groupes multinationaux que pour les autorités fiscales.

Les deux dernières éditions du « Sondage Prix de Transfert » réalisé par E&Y fournissaient des informations générales sur le contexte des activités liées aux prix de transfert du point de vue des entreprises multinationales.

Pour plus de 90 % des personnes interrogées, les prix de transfert représentent la priorité des directeurs fiscaux de groupes multinationaux. Par ailleurs, plus de 80 % des personnes sondées estiment que leur politique de prix de transfert fera l'objet d'un contrôle fiscal dans les deux ans. Enfin, 60 % des multinationales helvétiques ont commencé à élaborer une documentation globale de leur politique de prix de transfert. Ces efforts poursuivent un triple objectif : identifier les opportunités d'optimisation fiscale, garantir une application uniforme des politiques de prix de transfert à l'échelle du groupe, ce qui a un impact sur la structure des coûts, et sur-

tout gérer les risques fiscaux du groupe en s'assurant du respect de la réglementation mise en place par les autorités fiscales. Dans un tel contexte, les multinationales s'attendent à relever des défis de plus en plus importants et intensifient leurs efforts en conséquence. Néanmoins, il semble impossible de se prémunir contre tous les risques. En effet, dans plus de 50 % des états financiers des entreprises sondées, on observe une provision pour risques liée aux prix de transfert.

Le dernier « Sondage Prix de Transfert » réalisé par E&Y rassemblait des informations recueillies suite à des entretiens avec les autorités fiscales de 39 pays. Ces entretiens avaient pour objectif d'identifier les projets des autorités fiscales ainsi que leurs modalités de mise en application. Comme cela a été souligné dans cette enquête, « le rythme et l'importance des changements de l'environnement des autorités fiscales ne peuvent pas être surestimés. Ces changements de législation, d'attitude et d'approche ont un impact majeur sur les multinationales qui s'emploient à gérer leurs risques fiscaux, et à remplir leurs obligations relatives aux prix de transfert à l'échelle mondiale. L'enquête révèle, en outre, un accroissement des divergences sur la matière entre les autorités fiscales et les multinationales, mais également entre les autorités fiscales elles-mêmes. » Parmi les principaux résultats de la dernière enquête, nous pouvons citer les suivants :

– *Evolution de l'environnement* – le nombre de pays concernés par la problématique des prix de transfert augmente.

De plus, les pays ayant les systèmes les plus établis tendent vers une modification radicale de leur approche des questions soulevées.

- *Gestion des risques* – les autorités fiscales vont se concentrer davantage sur les secteurs et les pratiques commerciales présentant, de leur point de vue, le risque d'évasion fiscale le plus important.
- *Tendances* – bien que la coopération entre les autorités fiscales se soit intensifiée, des divergences d'approches entre les pays apparaissent, et ce même lorsque ceux-ci sont théoriquement en accord sur les principes. Cette tendance va accroître les difficultés de résolution des litiges bilatéraux.
- *Approches des autorités fiscales* – afin d'augmenter leurs efforts s'agissant du recouvrement de l'impôt, les autorités fiscales utilisent des techniques de plus en plus sophistiquées pour collecter des données. En outre, le recrutement et la formation de spécialistes leur permet d'examiner des transactions de plus en plus complexes.

Il ne fait aucun doute que le nombre de multinationales faisant l'objet de contrôles fiscaux a augmenté dernièrement. L'enquête d'E&Y a révélé qu'au cours des trois dernières années, les prix de transfert ont été contrôlés dans plus de 60 % des multinationales, et 40 % de ces contrôles ont abouti à des redressements. Selon un article en date du 8 novembre 2006, intitulé « Cross Border Assessments up to 30 %, Deficiencies Up 24,7 % », le nombre de

redressements ayant trait à la fiscalité transfrontalière au Japon a augmenté de 30,3 % entre 2004 et 2005. Le nombre de contrôles – 885 en 2005 contre 679 en 2004 – porte le montant total des redressements à 4,4 milliards de dollars. De plus, on observe un recours accru aux pénalités au Canada, en Nouvelle-Zélande et dans d'autres pays. Au Royaume-Uni, de plus en plus de litiges relatifs aux prix de transfert aboutissent à une procédure contentieuse, et certains pays comme le Brésil enregistrent une augmentation de leurs recettes fiscales liées aux prix de transfert. Ces tendances démontrent que les multinationales doivent réviser leurs politiques de prix de transfert. De telles notions donnent un signal d'alarme précis sur l'imminence d'une période de troubles dans le secteur des prix de transfert. ■

Allemagne : la réforme 2008 de l'imposition des sociétés dans ses grandes lignes

Heiko Kubaile, Expert fiscal diplômé, Senior Manager, Tax; heiko.kubaile@ch.ey.com

Les grandes lignes de la réforme de l'impôt sur les sociétés appelée à entrer en vigueur en 2008 ont été rendues publiques le 2 novembre 2006 : le texte prévoit d'alléger de quelque 5 milliards d'euros nets la charge des entreprises en abaissant les barèmes fiscaux et en élargissant la base de calcul de l'assiette. L'objectif ainsi visé est double : renforcer l'attrait du pôle d'excellence économique et industriel qu'est l'Allemagne et aboutir à un mode d'imposition des sociétés de personnes et des sociétés de capitaux qui ne remette en cause ni la répartition des établissements selon leur forme juridique ni le rendement de l'impôt. La réforme s'articule autour des grandes axes suivants (état au 2.11.2006) :

Volet « allègement » :

- abaissement de 25 % à 15 % du taux d'imposition frappant les bénéfices des sociétés ;
- abaissement de la taxe professionnelle via une réduction de 5 % à 3,5 % du coefficient applicable au calcul de l'impôt ;
- élargissement des possibilités d'imputation de la taxe professionnelle sur l'impôt sur le revenu acquitté par les personnes physiques ;
- harmonisation de la charge fiscale grevant les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux ;
- refonte des dispositions régissant les amortissements extraordinaires et les

amortissements d'épargne pour aider les petites et moyennes entreprises ;

- introduction, à compter du 1.1.2009, d'un impôt compensatoire de 25 % sur les revenus du capital et les plus-values réalisées à titre privé (notamment lors de ventes de valeurs mobilières, de parts de fonds commun de placement ou de cessions de participations dans des sociétés de capitaux) ; en même temps les consultations de comptes bancaires à des fins fiscales seront largement supprimées.

Volet « charges fiscales supplémentaires », découlant des mesures suivantes :

- suppression de la possibilité de déduire la taxe professionnelle au titre des charges d'exploitation ;
- remplacement par un « plafond d'intérêt » de la prescription relative au financement extérieur par des associés auquel s'ajoute une imputation supplémentaire – probablement à hauteur de 25 % – des intérêts ainsi que des quotes-parts de financement de baux, de gérances, de taux de leasing et de licences dans le cadre de la taxe professionnelle (sachant que la dérogation accordée aux établissements de crédit devrait être maintenue) ;
- taxation renforcée des délocalisations à l'étranger ;
- réduction des possibilités d'aménagement relatives aux prêts de valeurs mobilières ;

- durcissement des dispositions applicables aux rachats de sociétés dormantes ;
- suppression des amortissements dégressifs ;
- limitation de l'amortissement immédiat pour les biens économiques de faible valeur.

L'abaissement de la taxe d'imposition frappant les bénéfices des sociétés et la mise en place d'un impôt compensatoire constituent un premier pas dans la bonne direction. Les allègements prévus dans la réforme auront pour effet de diminuer dès 2008 la charge fiscale globale pesant sur les sociétés de capitaux allemandes de 38,6 % à 29,8 % environ. De quoi accroître sensiblement l'attrait du pays sur le plan fiscal. Le processus législatif devrait arriver à son terme au cours de l'été 2007. ■

Modification de la convention de double imposition entre la Suisse et la Finlande en vigueur

Rolf Geier, Avocat, Expert fiscal diplômé, Senior Manager, Tax ; rolf.geier@ch.ey.com

Un protocole modifiant la convention de double imposition du 16 décembre 1991 entre la Suisse et la Finlande (« CDI ») est entré en vigueur le 1^{er} décembre 2006. Ce protocole, d'une part, tient compte d'une modification de la loi finlandaise et, d'autre part, transpose certaines des dispositions de l'Accord du 26 octobre 2004 sur la fiscalité de l'épargne entre la Confédération suisse et la Communauté européenne. Il prévoit notamment des modifications en matière d'imposition des dividendes versés aux sociétés de participations ainsi que dans le domaine de l'échange de renseignements et de l'assistance administrative.

Selon l'art. 10 al. 2 de la CDI, les dividendes peuvent être imposés jusqu'à 10% du montant brut dans l'Etat contractant de la société qui paie les dividendes. Toutefois, si la société qui reçoit les dividendes n'est pas une société de personnes et qu'elle détient une participation de 20% au moins dans la société payante, les dividendes ne peuvent désormais être imposés que dans l'Etat de la société qui reçoit les dividendes. Contrairement à ce que prévoit l'Accord sur la fiscalité de l'épargne, une durée de détention minimale de 2 ans de la participation n'est pas exigée et le taux de participation requis est inférieur de 5%.

L'échange de renseignements entre autorités fiscales pourra désormais suivre la voie de l'assistance administrative, ce qui implique que les informations pourront être également utilisées dans le cadre de la taxation. Les Etats se sont en outre engagés, en vue de l'application du droit interne, à s'accorder, sur demande, l'assistance administrative dans le cas des sociétés holding au sens de l'art. 28 al. 2 LHID ; en substance, cette assistance est toutefois limitée aux informations déjà disponibles dans des documents. Enfin, les Etats sont désormais aussi tenus d'accorder l'assistance administrative en cas de fraude fiscale.

La disposition sur l'imposition des ressortissants finlandais trois ans après leur départ du pays a été abrogée

Les modifications prévues par le protocole entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2007. Le taux de l'impôt à la source prélevé sur les dividendes versés à des sociétés de participations détenant une quote-part de 20% au minimum est ramené à 0% avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2006. ■

Allègements fiscaux aux fins de l'impôt fédéral direct – nouvelle politique régionale de la Confédération

Philipp Ziegler, Docteur en droit, Avocat, Expert fiscal diplômé, Senior Manager, Swiss Tax Desk New York; philipp.ziegler@ey.com

Dans le vote final du 6 octobre 2006, les conseillers fédéraux ont adopté la *loi fédérale sur la politique régionale (LPR)*, dont l'entrée en vigueur est prévue début 2008. Le délai référendaire s'étend jusqu'au 25 janvier 2007.

Le projet de loi relatif à la nouvelle politique régionale de la Confédération comprend cinq projets en tout : d'une part la LPR, de l'autre quatre projets qui prolongent les arrêtés fédéraux arrivant à terme sur la politique régionale, à savoir jusqu'à la mise en vigueur de ladite LPR mais au plus tard jusqu'à fin 2008. En conséquence, l'octroi d'allègements fiscaux se fonde en particulier sur des critères tels que le nombre des nouveaux emplois créés, l'envergure des investissements prévus dans le cadre de zones économiques en redéploiement, l'importance, à l'intérieur d'une telle zone, des achats et des commandes réalisés ou prévus ou des prestations demandées par des fournisseurs, ou encore la collaboration avec des instituts de recherche et des établissements de formation en relation directe avec les projet prévus.

Lors de l'élaboration et de la discussion de la nouvelle politique régionale de la Confédération, le Conseil fédéral et le Parlement ont confirmé de maintenir l'allègement pour l'implantation d'entreprises afin d'assurer la compétitivité de la place économique suisse au niveau de la concurrence internationale. Il n'a pas encore été établi quelles zones seront considérées à l'avenir comme zones économiques en redéploiement. A cet égard, la Confédération et les cantons se consulteront avant de prendre une décision.

Suite à la disposition de succession relative à la loi fédérale sur la modification de l'arrêté fédéral en faveur des zones

économiques en redéploiement («Lex Bonny»), la Confédération peut de son côté accorder des allègements fiscaux à la condition toutefois qu'un canton ait prévu des allègements, conformément à l'art. 23 al. 3 LHID. L'art. 12 al. 2 LPR exige cumulativement qu'une entreprise industrielle ou une entreprise de services proche de la production crée ou réoriente des emplois, que le projet satisfasse aux exigences de la LPR en matière d'économie régionale et que les allègements fiscaux cantonaux soient choisis à la condition que d'éventuels allègements touchés indûment soient remboursés. Par ce biais, non seulement des «entités» juridiques autonomes mais également des parties de personnes morales, dont le siège principal est situé en dehors des zones économiques en redéploiement, peuvent profiter des allègements fiscaux.

Comme sous l'ancien droit encore en vigueur, les cantons gardent la compétence en vue de l'octroi d'allègements fiscaux aux fins des impôts cantonaux et communaux. Quant au Secrétariat d'Etat à l'Economie (Seco), il est compétent en matière de droit fiscal suisse et, à la demande des cantons, décide de l'octroi et de l'envergure des allègements fiscaux.

Développements dans le droit fiscal international de la Confédération

Au cours des derniers mois, le Conseil fédéral a soumis aux Chambres fédérales de nombreuses conventions de double imposition (CDI) accompagnées d'une demande d'approbation, dont les CDI passées avec l'Algérie, l'Arménie, l'Azerbaïdjan, l'Estonie, la Finlande et le Pakistan. A ce titre, sont particulièrement importants en termes de CDI le nouveau protocole et l'avenant au protocole négoc-

cié avec l'Espagne de même que le nouveau protocole négocié avec l'Argentine.

Le 29 juin 2006, la Suisse a signé avec l'Espagne, dans le cadre de la CDI, le protocole de révision et l'avenant au protocole; le 6 septembre 2006, le Conseil fédéral les a soumis pour approbation aux Chambres fédérales avec un message correspondant. Avec le protocole de révision, la CDI subit de nombreux changements, en particulier en ce qui concerne l'impôt résiduel à la source sur les paiements de dividendes, d'intérêts et de licences, une nouvelle disposition concernant les abus ainsi qu'une disposition étendue d'entraide administrative. L'article relatif aux dividendes correspond à l'article 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne (AfisE). L'impôt résiduel à la source de 10% valable jusqu'ici sera supprimé au moment de l'entrée en vigueur du protocole de révision, dans la mesure où la société de capitaux bénéficiaire a détenu une participation au moins de 25% pendant au moins deux ans de la société de capitaux distribuant les dividendes. Cette conformité entre la CDI et l'accord sur la fiscalité de l'épargne a l'avantage pour la Suisse qu'elle continue de produire ses effets indépendamment dudit accord. En ce qui concerne les intérêts, à la différence de ce que prévoit l'art. 15 AfisE, la CDI attribue d'une manière générale le droit d'imposition à l'Etat de résidence du bénéficiaire d'intérêts. En revanche, la réglementation concernant les revenus des licences est nettement plus restrictive dès lors que la CDI ne prescrit aucun droit d'imposition exclusif de l'Etat de résidence.

En outre, le protocole de révision exige pour les dividendes, intérêts et licences que la société payante ne soit pas exonérée d'impôt mais imposée de manière illimi-

tée. Par ailleurs, les deux sociétés de capitaux doivent être domiciliées dans l'un des Etats contractants et non pas, en application d'une CDI, dans un Etat tiers. Afin de pouvoir bénéficier des avantages de la convention en termes d'intérêts et de licences, les entreprises doivent être liées par une participation d'au moins 25 % ou une société tierce doit détenir directement au moins 25 % des droits dans chacune des deux sociétés de capitaux depuis plus de deux ans.

Grâce à son dispositif d'assistance administrative, la Suisse satisfait les obligations contractées dans le cadre de ses négociations avec la Communauté européenne. Ensuite, des dispositions doivent être adoptées dans les CDI qui, dans les cas de fraude fiscale et de délits semblables, permettent l'échange d'informations bancaires dans le but de permettre l'application du droit fiscal interne de l'Etat requérant. De plus, le dispositif d'assistance administrative prévoit l'échange d'informations concernant les sociétés holding afin de permettre la mise en œuvre du droit interne.

Le protocole de révision entre en vigueur trois mois après réception de la dernière notification sur la conclusion de la procédure d'approbation, à l'exception de la disposition relative aux redevances de licences. Une période transitoire est appliquée à ces dernières, laquelle prévoit une entrée en vigueur au 30 juin 2011 (six ans après l'entrée en vigueur de l'AFisE).

La *CDI passée avec l'Argentine* le 23 avril 1997 n'est jamais entrée en vigueur officiellement, faute d'une ratification par le congrès argentin. Sur la base d'une convention conclue le 23 novembre 2000, elle pouvait cependant être appliquée sur une base provisoire sans validité formelle. Afin d'éviter, par suite d'une résiliation de la CDI, une détérioration de la situation juridique en vigueur, la Suisse a fini par approuver la demande de l'Argentine en vue d'une reprise des pourpar-

lers. Le nouveau protocole paraphé le 7 août 2006 autorise dorénavant l'Argentine à percevoir des impôts à la source sur les revenus de licences. Fondé sur les termes de ce protocole, l'impôt à la source est égal à 3 % de la rémunération versée en cas d'utilisation de messages, de 5 % sur la rémunération afférente aux droits d'auteur, 10 % du montant brut de la rémunération versée pour les brevets, les marques et le leasing, et de 15 % dans tous les autres cas. De surcroît, il existe dans le protocole relatif à la CDI des dispositions concernant l'impôt minimal en Argentine, la modification de la durée minimale des crédits octroyés à des taux préférentiels au titre de l'exonération fiscale des intérêts de même que des dispositions relatives au traitement des services fournis par du personnel indépendant.

Avant que le nouveau protocole relatif à la CDI n'entre en vigueur, il doit être ratifié par les instances compétentes des deux Etats. Il est important à cet égard que les règles régissant les impôts à la source sur les redevances de licences soient appliquées à compter de la date de leur entrée en vigueur.

Le 8 septembre 2006 a pris fin la procédure de consultation concernant le protocole de révision relatif à la CDI passée le 8 décembre 1977 avec la Grande-Bretagne. Ce protocole prévoit des modifications afférentes à l'imposition des dividendes, des intérêts et des licences, une solution en cas de double résidence de personnes morales de même que l'assistance administrative. En outre, il a été conclu un « Mémorandum of Understanding » concernant le dégrèvement de l'impôt à la source des fonds de placement. Conformément au protocole de révision, les paiements de dividendes ne doivent être assujettis à aucun impôt résiduel à la source si la société bénéficiaire détient indirectement ou directement une participation de 10 % au moins dans une société versant un dividende. De plus, les divi-

dendes payés à des institutions de prévoyance sont exemptés d'impôt. Dans tous les autres cas, l'impôt à la source non récupérable est de 5 %. Comme le prévoit la CDI passée avec l'Espagne et conformément aux obligations contractées avec les Etats membres de l'UE, il existe une disposition d'assistance administrative. ■

Modifications fiscales dans les cantons d'Argovie et de Zurich

Thierry Burkart, lic. iur. HSG, Assistant, Tax; thierry.burkart@ch.ey.com

Modification de la loi fiscale du canton d'Argovie

La première modification importante de la loi fiscale en vigueur depuis 2001 poursuit les quatre objectifs suivants :

- promotion du canton d'Argovie comme place économique et lieu de domicile ;
- décharge des retraités ayant une situation financière modeste ainsi que des contribuables actifs ayant une situation financière modeste ;
- application du nouveau droit fédéral impératif ;
- mises à jour et simplifications diverses.

Modifications apportées à la loi fiscale du canton de Zurich

Le canton de Zurich prévoit la mise en application du droit fédéral impératif à compter de 2008. On ignore encore si d'autres modifications (réduction de la double imposition économique, autres mesures de décharge) seront effectuées parallèlement. ■

Mesures	Entrée en vigueur
Introduction de la retenue fiscale échelonnée pour salariés et retraités modestes, jusqu'à un plafond de 12 000 CHF et un revenu net maximal de 34 999 CHF.	2007
La déduction pour enfant est échelonnée: 6400 CHF jusqu'à 14 ans, 8000 CHF jusqu'à 18 ans et 9500 CHF enfants majeurs et en formation.	2007
Réduction de l'impôt sur le capital: l'impôt sur le capital s'élève désormais à 1,25 pour mille des capitaux propres imposables (contre 2,5 pour mille auparavant). Dorénavant, l'impôt sur le bénéfice pourra être imputé à l'impôt sur le capital. Ainsi, les entreprises dont l'impôt sur le bénéfice excède l'impôt sur le capital ne devront plus payer ce dernier dans les faits.	2007
Afin de réduire la double imposition économique, la valeur fiscale des actions et des bons de participation dans les sociétés de capitaux et les coopératives du territoire national qui ne sont pas cotées en Bourse et ne faisant pas l'objet d'un négoce hors bourse organisé sera diminuée de 50% (contre 60% actuellement).	2007
La liquidation partielle indirecte et la transposition décidées par l'Assemblée fédérale dans le cadre de la réforme de l'imposition des entreprises feront leur entrée dans la nouvelle loi fiscale.	2007
Le revenu provenant des participations dans des sociétés de capitaux ne sera plus imposé qu'à 40% dans la mesure où le contribuable détient au moins 10% des capitaux (réduction de la double imposition économique).	2007
Modifications apportées au droit fédéral impératif: – Loi sur la fusion – Loi sur l'égalité pour les handicapés – Loi sur le partenariat – Droit des fondations – Loi fédérale contre le travail au noir – Garantie de procédure judiciaire	2007
A partir de 2009, les sociétés de capitaux devront payer un impôt simplifié se montant à 6% des premiers 150 000 CHF du bénéfice imposable et à 9% du bénéfice net restant.	2009
Le tarif de l'impôt sur la fortune sera réduit linéairement de 0,3 pour mille.	2010

Modifications fiscales dans les cantons de Berne et du Valais

Isabelle Seiler, lic. iur., Experte fiscale diplômée, Manager, Tax; isabelle.seiler@ch.ey.com

Modifications fiscales dans le canton de Berne

Le Conseil-exécutif du canton de Berne a adopté la révision partielle de la loi fiscale bernoise proposée par la commission du Grand Conseil. Ce dernier en débattera en première lecture lors de sa prochaine session de janvier 2007. Ces modifications devraient entrer en vigueur de manière échelonnée dès début 2008 à 2010.

Pour les familles et les classes moyennes, des charges fiscales progressives sont prévues. Dès 1^{er} janvier 2008, le tarif fiscal applicable pour les revenus imposables à partir de CHF 30 000 sera revu à la baisse et les déductions pour enfant seront augmentées. Au 1^{er} janvier 2010, les déductions pour enfants seront encore une fois augmentées et le taux maximal de l'impôt abaissé.

Déjà à partir du 1^{er} janvier 2008, dans le cadre de la réforme fiscale des entreprises, la double imposition économique des entrepreneurs et des entreprises sera atténuée. En effet, sous certaines conditions, un tarif réduit pour l'impôt sur le revenu et la fortune concernant les dividendes et la valeur des participations sera appliqué (imposition séparée).

En outre, le tarif de l'impôt sur la fortune sera diminué pour les personnes physiques. En parallèle, la charge imposable maximale appliquée jusqu'alors sera abandonnée.

Enfin, s'ensuivra un allègement fiscal des entreprises ainsi qu'une diminution des tarifs de l'impôt à la source pour les artistes, sportifs et conférenciers.

Modifications fiscales dans le canton du Valais

Après les changements importants déjà entrés en vigueur au 1^{er} janvier 2006, il n'y aura pas de réforme fiscale début 2007. Des modifications dans les domaines des taux applicables pour le travail au noir, pour la nouvelle évaluation des immeubles ainsi que pour les garanties des voies judiciaires sont attendues au plus tôt en 2008. L'introduction de l'imposition séparée n'est pas attendue dans un futur proche.

Avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2005, l'administration fiscale valaisanne acceptera la déduction des intérêts de construction au niveau de l'impôt cantonal et communal. Pour les taxations 2005 déjà entrées en force, une révision de celle-là sera entreprise. En outre, les contribuables pourront déduire le montant de la cotisation aux allocations familiales (0,3 % à la charge du salarié). ■

Révision de la loi fiscale des cantons de Saint-Gall et d'Appenzell Rhodes-Extérieures

Till Hardmeier, lic. oec. publ., Senior, Tax; till.hardmeier@ch.ey.com

Révision de la loi fiscale du canton de Saint-Gall

Au 1^{er} janvier 2007, le canton de Saint-Gall procède à une révision de sa loi fiscale dans les domaines suivants :

- introduction de la procédure du demi-taux afférent aux revenus de participations d'au moins 10 %, dégrèvements tarifaires pour les bas revenus et prestations en capital, augmentation des déductions pour enfants et garde d'enfants ;
- abaissement du taux d'imposition de la fortune de 2 à 1,9 pour mille ;
- remplacement du tarif échelonné (4,5%/7,5%) par un taux d'impôt proportionnel sur le bénéfice de 4,5 % ;
- réduction de l'impôt sur le capital de 0,05 à 0,01 pour mille pour les sociétés holding et de domicile et de 0,3 à 0,2 pour mille pour les autres personnes morales.

Avec le projet de loi, les taux d'impôt effectifs sur le bénéfice passent sous la barre des 20 % dans le canton de Saint-Gall. La procédure du demi-taux décharge les entrepreneurs de la double imposition économique. Ainsi, le canton de Saint-Gall améliore nettement sa position en comparaison intercantonale.

Canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures : arrêt du Tribunal fédéral

La loi sur l'utilisation des bénéfices extraordinaires de la Banque nationale adoptée en votation populaire le 21 mai 2006 a fait l'objet, devant le Tribunal fédéral, d'une admonestation en raison d'une violation du principe d'unité de la matière (art. 34, al. 2 Cst.). Le recourant a critiqué le fait que la révision de la loi fiscale a été mise en corrélation avec d'autres dispositions relatives à l'utilisation des versements uniques et qu'il n'existait aucune connexité matérielle, mais qu'elle émanait plutôt d'un calcul politique du Grand Conseil. Le Tribunal fédéral a soutenu la plainte et annulé la votation populaire. Un nouveau projet de révision de la loi fiscale à soumettre en votation populaire a été prévu au 1^{er} janvier 2008, cette fois-ci sans taux d'imposition dégressif. ■

Modifications de la pratique fiscale dans les cantons de Vaud, Genève et Neuchâtel

Michael W. Hildebrandt, Docteur en droit, Partner, Tax ; michael.hildebrandt@ch.ey.com

Modifications de la pratique fiscale dans le canton de Vaud

Pour l'année fiscale 2007, les modifications suivantes seront apportées au système fiscal vaudois.

- 1) Le paiement des acomptes d'impôt est mensualisé. Les contribuables recevront donc 12 bulletins de versement pour l'année entière 2007 en novembre 2006. Un intérêt moratoire de 3,5 % est dû sur tout acompte non payé à la fin du mois concerné.
- 2) Le Grand Conseil vaudois statuera sur un nouvel article 23a LI, afin de limiter la notion de liquidation partielle indirecte à la vente d'une participation au capital social d'une société de capitaux (coopérative) représentant un transfert de fortune privée vers la fortune commerciale. Comme sur le plan fédéral, pour être imposé il faudra désormais que *la substance non nécessaire à l'exploitation existante et susceptible d'être distribuée* au sens du droit commercial au moment de la vente, soit distribuée dans les cinq ans avec la participation du vendeur.
- 3) Le Grand Conseil vaudois statuera également sur la réduction du taux de l'impôt sur le capital pour les sociétés de base de 0,075 % à 0,001 %.
- 4) L'assouplissement de la notion d'expatrié permettra aux expatriés au bénéfice d'un contrat local de tomber dans le champs d'application de l'OEXPA.
- 5) Différé de l'imposition de la plus-value réalisée par le transfert d'un bien immobilier de la fortune commerciale à la fortune privée : en cas de cessation d'activité indépendante, l'immeuble non aliéné pourra être maintenu dans la « fortune commerciale » jusqu'à sa réalisation effective.

- 6) L'assouplissement de la notion de emploi permettra de reporter les réserves latentes d'un bien d'exploitation, qui a été remplacé ou vendu, sur un bien d'exploitation d'une autre nature.
- 7) Prohibition de la double imposition des prestations d'assurances versées en cas de décès. Dorénavant, le canton de Vaud imposera à titre de revenu toutes les prestations d'assurances versées en cas de décès et les exemptera d'impôt successoral. Ainsi, les prestations du 2^e pilier et des 3^e pilier a et b ne seront plus soumises à l'impôt successoral. Par contre, les prestations du 3^e pilier b sous forme d'assurance risque pur seront désormais soumises à l'impôt sur le revenu, tandis que celles sous forme de rentes viagères seront soumises pour 40 % à l'impôt sur le revenu et 60 % à l'impôt successoral.

Modification de la pratique fiscale dans le canton de Genève

Dès 2007, la déduction fiscale pour les frais de représentation engagés par les employés qui ont un devoir de représentation pourra être appliquée forfaitairement selon les limites suivantes :

- 5 % du salaire brut total si le salaire brut n'excède pas CHF 250 000.- ;
- 10 % sur le salaire brut dépassant CHF 250 000.- ;
- plafonnement de la déduction annuelle à CHF 100 000.-.

Pratique fiscale dans le canton de Neuchâtel

Adaptation au 1^{er} janvier 2007 de la loi sur les successions et les donations conformément à la loi sur le partenariat enregistré, reconnaissance fiscale du couple non marié dans la déclaration fiscale des per-

sonnes physiques. Non renouvellement de la « Loi instituant une participation extraordinaire sur la fortune dans le cadre des efforts budgétaires 2006 ». Dès 2008, adaptation des lois cantonales conformément à la LFus. ■

Derniers développements en matière de droit fiscal en Suisse centrale

Viktor Bucher, Partner, Tax ; viktor.bucher@ch.ey.com

Canton de Lucerne

La loi fiscale révisée est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2005 dans le canton de Lucerne. Les modifications supplémentaires ci-après sont déjà prévues.

Abaissement du coefficient d'impôt cantonal

Le Grand Conseil du canton de Lucerne a décidé d'affecter au remboursement de la dette la totalité de la distribution extraordinaire de l'or de la Banque nationale attribuée au canton de Lucerne. Le service de la dette ainsi diminué ainsi qu'un besoin d'amortissement moindre ont permis au canton d'abaisser le coefficient fiscal cantonal de 1,7 à 1,6 point au 1^{er} janvier 2006.

Révision de la loi fiscale en 2008

Le canton de Lucerne prévoit une nouvelle révision de sa loi fiscale en 2008. Le 11 septembre 2006, le Grand Conseil adoptait les modifications suivantes de la loi fiscale au 1^{er} janvier 2008 : suppression pure et simple de l'impôt sur la fortune dit « ultérieur » (une particularité du canton de Lucerne), allègement de la charge pesant sur les revenus moyens par le biais d'une correction du barème, compensation de la progression à froid, et autres allègements des impôts sur le revenu et la fortune.

Une baisse de l'impôt sur le bénéfice de 4 à 3 % est prévue pour le 1^{er} janvier 2010, ce qui permettrait au canton de Lucerne de retrouver sa place parmi les cinq cantons les plus attractifs. Une diminution de l'impôt sur le capital est également prévue pour cette date. Dans le cadre de la révision 2005, le barème n'a pu être réduit que pour un capital imposable dépassant 5 mio CHF. La réduction devra désormais également porter sur le capital allant jusqu'à 5 mio CHF.

Changement de pratique en matière de détermination de l'impôt pour les familles monoparentales vivant en concubinage

Les parents vivant en concubinage ou les contribuables vivant avec des personnes à charge bénéficieront du barème appliqué aux familles et ce, indépendamment du fait qu'ils vivent en ménage commun ou non avec d'autres personnes. Les prescriptions de la loi fiscale inscrites aux § 41 n° 3 et § 57 n° 1 du Luzerner Steuerbuch seront adaptées en conséquence.

Cette modification découle des arrêts de principe du Tribunal fédéral du 26.10.2005.

Canton de Nidwald

Révision de la loi fiscale de Nidwald

Au 1^{er} janvier 2001, le canton de Nidwald procédait à une révision totale de sa loi fiscale en y apportant des changements considérables. En 2005, le canton lançait une nouvelle révision partielle de cette loi. Un référendum avait été émis contre cette modification, dans lequel les opposants demandaient le maintien inchangé du tarif de l'impôt sur les gains immobiliers (unique changement par rapport au projet de loi du Conseil d'Etat). Le 21 mai 2006, le peuple nidwaldien a accepté la révision partielle de la loi fiscale.

Réduction de l'impôt sur le capital

L'impôt simple sur le capital des sociétés de capitaux, coopératives, sociétés holding, sociétés de gestion, associations et fondations diminue de 0,35 à 0,25 pour mille du capital propre imposable. Il s'élève toutefois au minimum à 500 CHF. Un plafond d'imposition de 10 000 CHF est introduit pour les sociétés de gestion.

Impôt sur les gains immobiliers

Le taux d'imposition maximal et minimal des gains immobiliers est abaissé en fonction de la durée de propriété, variant entre 12 % minimum (pour une durée de possession de plus de 30 ans) et 36 % maximum (pour une durée allant jusqu'à 1 an). La réduction s'établit ainsi à 10 % en moyenne.

Nouvelle loi sur la fusion

La révision partielle a permis d'inscrire dans la législation fiscale cantonale les directives de la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine du 3 octobre 2003.

Autres modifications

- Le diviseur pour le calcul du taux à appliquer aux époux imposés en commun est relevé de 1,8 à 1,85 (diviseur pour le splitting partiel).
- Par ailleurs, des allègements de la classe moyenne par le biais du barème ainsi que divers dégrèvements en matière de déduction sociales ont été mis en œuvre.

La révision partielle de la loi fiscale entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2007.

Perspectives

Dans l'optique du débat autour de la réforme de l'imposition des entreprises II ainsi que de la loi sur le partenariat, le canton de Nidwald travaille déjà à l'élaboration de nouvelles propositions de changement. De source interne à l'administration, des allègements fiscaux supplémentaires sont à l'étude dans ce cadre (p. ex. procédure du demi-taux d'imposition). La mise en œuvre et la date d'entrée en vigueur de cette révision partielle ne sont en revanche pas encore connues.

Canton d'Obwald

Le 12 décembre 2005, le peuple du canton d'Obwald a accepté la révision partielle de la loi fiscale. Cette révision, qui prévoit de substantiels allègements fiscaux pour les personnes physiques et morales, a pris effet le 1^{er} janvier 2006 et entraîne notamment un abaissement à 6,6% de l'impôt sur le bénéfice, faisant de ce dernier le plus faible de Suisse. Le taux d'imposition dégressif pour les personnes physiques a fait l'objet d'un recours de droit public auprès du Tribunal fédéral. Ce dernier n'a pas encore rendu son jugement.

Canton de Zoug

La loi fiscale zougnoise est révisée en deux temps, sous la forme de deux paquets distincts. Le 26 novembre 2006, le peuple zougnois a dit oui au premier d'entre eux, qui comprend les changements ci-après.

Impôt sur le capital pour les sociétés holding

L'impôt sur le capital pour les sociétés holding sera abaissé de 0,075 à 0,2 pour mille du capital propre imposable, tandis que l'impôt simple sur le capital minimum augmentera de 150 à 250 CHF.

« Modèle nidwaldien »

Comme dans le « modèle nidwaldien », la double imposition économique des bénéfices distribués est réduite au niveau des sociétés de capitaux et des détenteurs de parts. Les bénéfices distribués ne sont plus imposés qu'à 70% (taux d'imposition et base de calcul). Pour bénéficier de ce taux réduit, il faut que la société soit imposable de manière illimitée en Suisse et que le détenteur participe à la société à raison de 5% au moins ou que la participation affiche une valeur vénale de 5 mio CHF au minimum. L'impôt sur la fortune devrait lui aussi connaître une réduction en ce sens. Le tableau 1 (voir p. 16) résume les procédures de dégrèvements prévues ou déjà introduites en Suisse centrale.

Autres modifications

- La loi fiscale du canton de Zoug est adaptée à la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine du 3 octobre 2003.
- La révision partielle de la loi fiscale apporte des allègements supplémentaires pour les personnes physiques. Le projet comprend, entre autres, une augmentation de la déduction pour enfants, de la déduction des frais de garde ainsi que de la limite de revenu net dans le cadre de la déduction du loyer.

Le premier paquet de la révision partielle de la loi fiscale entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2007, tandis que le second volet devrait prendre effet le 1^{er} janvier 2008.

Ce dernier paquet n'est pas encore connu dans le détail. Il devrait, dans tous les cas, porter sur la péréquation financière de la Confédération et la mise en œuvre de celle-ci.

Canton de Schwyz

Le 12 février 2006, les citoyens schwyzois ont approuvé la révision partielle de leur loi fiscale. La loi fiscale révisée entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2007 et apportera les changements principaux suivants.

« Modèle nidwaldien »

Pour les contribuables participant à hauteur de 5% minimum à une société de capitaux distribuant des dividendes, la double imposition économique sera atténuée grâce à une imposition des dividendes réduite au quart du taux appliqué au revenu global imposable.

Réduction de l'impôt sur la fortune

L'impôt sur la fortune est diminué de 0,8 à 0,5 pour mille.

Réduction de l'impôt sur le capital des sociétés

L'impôt sur le capital des sociétés imposées ordinairement est réduit de moitié,

passant ainsi de 0,8 à 0,4 pour mille du capital imposable.

L'impôt sur le capital des sociétés de holding, de domicile et mixtes baisse de 0,05 à 0,025 pour mille, avec un plancher fixé à 100 CHF.

Autres modifications

- Les directives de la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (loi sur la fusion) du 3 octobre 2003 sont mises en œuvre.
- La déductibilité des versements effectués en faveur des personnes morales d'utilité publique exonérées d'impôt et ayant leur siège en Suisse ainsi qu'aux autorités publiques et à leurs institutions est relevée de 10% à 20% du bénéfice net.
- La loi fiscale révisée prévoit également l'augmentation des déductions pour enfants, l'introduction de la déclaration annuelle ainsi que la suppression de l'attestation fiscale.

Canton d'Uri

Le 26 novembre 2006, le peuple uranais a accepté la révision partielle de sa loi fiscale. Cette dernière entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2007.

Réduction de l'impôt sur le capital

La révision de la loi offre la possibilité aux communes d'Uri de définir elles-mêmes, en fonction de leur structure économique et sociale, le taux optimal de l'impôt sur le capital. Celui-ci peut varier entre 0,01 et 2,4 pour mille.

Cette révision ramène de 0,05 à 0,01 pour mille le taux de l'impôt sur le capital pour les sociétés de participations, de holding et de domicile.

Réduction de l'impôt sur le bénéfice

Le taux de l'impôt sur le bénéfice passera à 11% proportionnellement, contre 22% selon le droit en vigueur.

« Modèle nidwaldien »

La double imposition est atténuée grâce à une imposition à 40 % des dividendes et des parts de sociétés pour les contribuables participant à plus de 10 % à une société de capitaux.

Autres modifications

La révision de la loi sur les impôts prévoit de nombreux autres allègements, et notamment les dégrèvements suivants :

- augmentation sensible de la déduction pour enfants et pour frais de garde ;
- abaissement de l'impôt sur la fortune parallèlement à la réestimation des immeubles ;
- extension de la déduction pour dons.

Nouvelle loi sur la fusion

Dans le cadre de l'adaptation à la nouvelle loi fédérale sur la fusion, le traitement fiscal préférentiel des restructurations est étendu aux nouvelles formes de restructuration. ■

	Nidwald	Obwald	Lucerne	Zoug	Schwyz
Introduction	1.1.2001	1.1.2001	1.1.2005	1.1.2007	1.1.2007
Conditions	5% ou valeur vénale de CHF 5 mio	20% participation	5% ou valeur vénale de CHF 5 mio	5% ou valeur vénale de CHF 5 mio	5% participation
Allègement sur les dividendes	Demi-taux du revenu imposable global	Demi-taux du revenu imposable global	Demi-taux du revenu imposable global	30% allègement	75% allègement
Allègement de l'impôt sur la fortune	Taux réduit à 0,020% (au lieu de 0,035%)	Pas d'allègement	40% allègement	30% allègement	Pas d'allègement

Tableau 1

Communication concernant la pratique du 31 octobre 2006 en matière de TVA

Barbara Henzen, lic. iur., Avocate, Senior Manager, Tax; barbara.henzen@ch.ey.com

Susanne Gantenbein Affrunti, Avocate, Experte fiscale diplômée, Manager, Tax; susanne.gantenbein@ch.ey.com

L'ordonnance relative à la loi sur la TVA (OLTVA) a été complétée avec effet au 1^{er} juillet 2006. Les modifications portent en particulier sur l'art. 45a OLTVA. En vertu de cet article, un vice de forme n'entraîne pas à lui seul une reprise d'impôt de la part de l'Administration fédérale des contributions (AFC) s'il apparaît ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme. L'AFC, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, tente de définir les conséquences pratiques de ce nouvel article d'ordonnance dans sa Communication concernant la pratique publiée le 31 octobre 2006.

Priorité à l'examen matériel de l'impôt

Dans l'introduction de sa communication, l'AFC affirme que l'art. 45a OLTVA doit être compris comme une clause générale ayant pour objectif de garantir que l'état de fait matériel est déterminé avec pragmatisme et sans formalisme exagéré. C'est donc l'examen matériel de l'impôt qui a la priorité. En d'autres termes, il s'agit d'établir l'état de fait et de l'apprécier sur la base des dispositions correspondantes. Cet examen doit toujours s'appuyer sur des faits, en se fondant sur l'ensemble des documents pertinents.

Il peut suffire que l'assujetti rende simplement vraisemblable l'absence de préjudice financier pour la Confédération. Dans les cas évidents, l'AFC peut renoncer à l'apport d'une preuve.

Application dans le temps

Les nouvelles règles sont entrées en vigueur et sont applicables à tous les cas litigieux qui étaient encore pendants au 1^{er} juillet 2006.

La LTVA reste en vigueur

L'art. 45a OLTVA n'entraîne pas l'abrogation des dispositions existantes. La LTVA reste évidemment valable jusqu'à l'entrée en vigueur d'une loi révisée, comme base d'action pour les contribuables et l'AFC. A l'avenir, en raison des nouvelles dispositions et du nouvel état d'esprit qui souffle à l'AFC, la violation de dispositions formelles ne conduira plus nécessairement à des reprises.

Exemples

Au moyen d'exemples, l'AFC présente (de façon expressément non exhaustive) la manière dont elle agira à l'avenir dans le cadre des contrôles. A cet égard, trois groupes d'exemples sont présentés et commentés ci-après.

Droit formel à la déduction de l'impôt préalable

La tendance au pragmatisme, déjà décelable depuis un certain temps, se confirme avec l'art. 15a OLTVA et l'explication qui en est faite dans la dernière Communication concernant la pratique. Jusqu'à présent, les manquements en rapport avec le numéro TVA, la période au cours de laquelle la prestation a été rendue, le taux d'imposition et la description de la prestation pouvaient déjà être corrigés. Lorsque le nom n'était pas indiqué correctement, c'est-à-dire tel que les parties contractantes ont le droit de l'utiliser dans leurs transactions commerciales, il ne pouvait pas être corrigé et entraînait ainsi la déchéance de la déduction de l'impôt préalable. Ceci ne devrait plus être le cas désormais pour autant que, sur la base des indications figurant sur la facture, les parties contractantes puissent être clairement identifiées. En outre, la dépense doit être

justifiée par l'usage commercial, destinée à la réalisation d'opérations imposables et comptabilisée ou enregistrée selon les prescriptions.

Les simplifications concernent aussi le droit ultérieur au dégrèvement de l'impôt préalable afférent à des investissements réalisés au stade de la fondation (art. 42 LTVA). Ce qui est nouveau, c'est que le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable est maintenant également possible – dans la mesure où cela est souvent le cas et s'avère relativement inévitable – pour les factures reçues dans la phase de fondation et ne comportant pas le nom de la société.

La conception très controversée de l'AFC selon laquelle, dans le cadre d'acquisitions de prestations de services, la TVA déclarée ne peut être déduite à titre d'impôt préalable que si elle est légitimée par une facture conforme aux exigences de l'art. 37 LTVA, sera assouplie. Dorénavant, même si les prestations de services ne sont pas désignées précisément, l'impôt préalable peut être déduit, pour autant que l'usage imposable des services puisse être prouvé. Pour les assujettis autorisés à procéder à la déduction de l'intégralité de l'impôt préalable, une telle preuve doit, en général, être considérée comme apportée.

Preuve de l'exonération fiscale

En cas d'exportations de biens depuis la Suisse, l'exonération de l'impôt doit être attestée au moyen d'un document officiel de la douane. Dorénavant, l'exonération de l'impôt sera également accordée si, dans certains cas, un formulaire d'exportation erroné est utilisé ou si les documents d'importation peuvent être présentés. Les prestations de services au sens de l'art. 14 al. 3 LTVA ne sont pas soumises à la TVA locale lorsqu'elles sont fournies

à des destinataires à l'étranger. A présent, il faut également pouvoir rendre vraisemblable, au vu des circonstances, qu'il s'agit d'une prestation de services au sens de l'art. 14 al. 3 LTVA.

Règles de la tolérance

Si, suite à une erreur, des prestations n'ont pas été facturées entre les sociétés d'un groupe, l'AFC renonce au paiement a posteriori de l'impôt sur les prestations en question pour la période écoulée (mais pas pour l'avenir), pour autant que le destinataire des prestations puisse déduire l'intégralité de l'impôt préalable. Il en va de même pour les activités imposables entre des parties autorisées à déduire l'intégralité de l'impôt préalable.

Jusqu'à présent, les entreprises qui n'étaient pas obligatoirement assujetties et qui acquéraient, sans les déclarer, des prestations de services avant d'exercer leur option ne pouvaient prétendre à la déduction de l'impôt préalable. Dorénavant, la déclaration des prestations de services ainsi que la déduction de l'impôt préalable pourront être effectuées après coup, dans le premier décompte suivant l'autorisation d'option. Etant donné qu'aucune restriction temporelle n'est fixée à cet égard, nous partons du principe que cette procédure est applicable de façon standard.

Conclusion

Les efforts de l'AFC pour donner la priorité à l'examen matériel de l'impôt et pour renoncer à l'application d'exigences formelles strictes sont les bienvenus. Ainsi, les dispositions de la LTVA et de l'OLTVA ainsi que les instructions administratives de l'AFC deviennent des « règles-refuge » pour les contribuables : si elles sont observées, il est fort probable que les contrôles aboutissent à peu, voire aucune reprise. Cela vaut toutefois seulement en cas de traitement matériel correct de l'état de fait. Si des divergences par rapport aux

prescriptions formelles sont constatées, il existe toujours la possibilité de prouver ou de rendre vraisemblable, au vu des circonstances, que les questions relatives à la TVA ont été traitées correctement. ■

Amnistie fiscale

Susanne Gantenbein Affrunti, Avocate, Experte fiscale diplômée, Manager, Tax; susanne.gantenbein@ch.ey.com

Projet de loi concernant le rappel d'impôt en cas de succession et l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable

Le 18 octobre 2006, le Conseil fédéral a adopté son message concernant la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable, ainsi que le projet de loi correspondant. Les deux mesures proposées concernent l'impôt fédéral direct ainsi que les impôts sur le revenu et sur la fortune des cantons et des communes. Tous les autres impôts et taxes éventuellement impayés (par exemple taxe sur la valeur ajoutée, impôt anticipé, impôts sur les successions et sur les donations, cotisations AVS/AI) restent dus, intérêts moratoires compris.

Rappel d'impôt en cas de succession

Le projet de loi vise à simplifier le rappel d'impôt pour les héritières et héritiers. La procédure du rappel d'impôt sur une durée de dix ans doit être réduite aux trois périodes fiscales précédant l'année du décès. Comme jusqu'à présent, le rappel d'impôt et les intérêts moratoires doivent être calculés exactement.

Introduction de la dénonciation spontanée non punissable

Le projet de loi doit également permettre d'introduire l'amnistie individuelle pour les personnes physiques et pour les personnes morales. Jusqu'à présent, le contribuable qui se dénonçait spontanément était puni d'une amende égale au cinquième de l'impôt soustrait. Désormais, le contribuable n'encourt pas d'amende pour sa première dénonciation spontanée. Il doit toutefois payer le rappel d'impôt ordinaire (pour 10 ans maximum) et les intérêts moratoires. Les participants à une soustraction d'impôt pourront également la dénoncer spontanément; ils seront exemptés de l'amende et libérés de leur responsabilité solidaire pour l'impôt soustrait.

Chaque contribuable ne peut bénéficier qu'une fois de la dénonciation spontanée non punissable. Pour toute autre dénonciation spontanée, outre le rappel d'impôt et les intérêts moratoires, le contribuable doit payer une amende égale, comme jusqu'à présent, à un cinquième de l'impôt soustrait. ■

Liquidation partielle indirecte: réglementation et projet de circulaire

Raymond Bech, Partner, Tax; raymond.bech@ch.ey.com

Reto Gerber, Expert fiscal diplômé, Partner, Tax; reto.gerber@ch.ey.com

Flurin Poltera, Expert fiscal diplômé, Senior Manager, Tax; flurin.poltera@ch.ey.com

D'après l'art. 16 al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), lorsqu'une personne physique aliène des éléments de fortune privée (par exemple des actions) et réalise ainsi des gains en capital, ceux-ci ne sont pas imposables.

L'application de ce principe a été restreinte à de nombreux égards par la pratique de taxation de l'Administration fédérale des contributions (AFC). Les trois aspects les plus controversés sont le commerce quasi professionnel de titres, la transposition et la liquidation partielle indirecte.

Concernant la liquidation partielle indirecte en particulier, l'AFC a considérablement durci sa pratique ces dernières années. Le Tribunal fédéral a tout fait pour soutenir cette pratique pourtant de moins en moins conforme à la volonté du législateur, au détriment du contribuable. Compte tenu des dernières évolutions, le législateur s'est vu contraint de procéder dans l'urgence à une adaptation visant à rectifier l'interprétation de l'art. 16 al. 3 LIFD.

Evolution de la pratique en matière de liquidation partielle indirecte

Le contexte de la liquidation partielle indirecte peut être résumé de la façon suivante :

Si un actionnaire retire de sa société une substance (p. ex. des dividendes), ces revenus sont assujettis à l'impôt sur le revenu. Si, en revanche, aucun dividende n'est distribué et que la société est vendue ultérieurement, l'actionnaire peut en principe percevoir le prix d'achat, augmenté des réserves demeurées dans la société, comme gain en capital exonéré d'impôt. L'acquéreur qui détient les droits de parti-

icipation dans sa fortune commerciale n'a pas à s'inquiéter de la majoration du prix d'achat. En effet, le prix supplémentaire qu'il paie peut être financé immédiatement après l'acquisition par la distribution de dividendes de la société visée (laquelle n'est pour l'essentiel pas imposée du fait de l'amortissement de la participation/respectivement de la déduction pour participation). L'AFC et le Tribunal fédéral sont toutefois à l'origine d'une pratique selon laquelle le gain en capital réalisé par le vendeur est requalifié en produit financier imposable à hauteur des moyens de la société cédée que l'acquéreur utilise pour financer le prix d'achat. Durcissant sans cesse sa pratique, l'AFC a dernièrement défendu le point de vue selon lequel l'utilisation de la substance disponible dans la société visée au moment de la vente n'est pas le seul élément dommageable. Selon l'AFC en effet, la vente entraîne aussi une liquidation partielle indirecte lorsque l'acquéreur n'a pas financé le prix d'achat par ses propres moyens et se finance avec les revenus réalisés par la société après la vente. Cette pratique a été documentée dans le projet de circulaire n° 7 du 14 février 2005 et mise en œuvre par l'AFC, bien que ladite circulaire ne soit jamais entrée définitivement en vigueur. Etant donné qu'en règle générale, l'acquisition d'une société anonyme est financée (en partie) par des capitaux empruntés, presque toutes les ventes de sociétés par un actionnaire privé pouvaient être qualifiées de liquidation partielle indirecte.

L'interprétation restrictive de l'art. 16 al. 3 LIFD conformément au projet de circulaire n° 7 était en contradiction avec la volonté du législateur, qui entendait régler la liquidation partielle indirecte

dans le cadre de la réforme de l'imposition des entreprises II. Celle-ci englobe cependant divers autres thèmes, pour certains politiquement très sensibles, et sa mise en œuvre devrait prendre encore du temps. Une urgence particulière se faisant sentir concernant la théorie de liquidation partielle (en raison notamment des multiples règlements de succession qui sont en suspens en Suisse), cette thématique a été séparée de la 2^e réforme de l'imposition des entreprises (de même que la transposition, qui n'est pas traitée ici) et fait l'objet de dispositions spécifiques dans la *loi fédérale sur des modifications urgentes de l'imposition des entreprises adoptée le 23 juin 2006* (en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2007).

Nouvelle réglementation concernant la liquidation partielle indirecte

Selon le nouvel art. 20a al. 1 LIFD, on peut conclure à une liquidation partielle indirecte lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- Vente d'éléments de fortune privée à la fortune commerciale d'une autre personne physique ou morale.
Le transfert de la fortune privée du vendeur à la fortune commerciale de l'acheteur a toujours été une condition nécessaire. C'est seulement si l'acquéreur détient les droits de participation dans sa fortune commerciale qu'il peut distribuer sans incidence fiscale la substance qu'il utilise pour financer le prix d'achat. Il peut le faire soit par un amortissement de la participation avec incidence fiscale, soit grâce à la déduction pour participation.
- Vente d'une participation d'au moins 20% au capital-actions ou au capital

social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

Le taux minimal de 20% a été introduit avec la nouvelle réglementation. Il est considéré comme atteint lorsque dans les cinq ans plusieurs participants vendent en commun une telle participation ou lorsque des participations totalisant au moins 20% sont vendues dans le même délai.

- Distribution, dans les cinq ans qui suivent la vente, de la substance non nécessaire à l'exploitation, déjà existante et susceptible d'être distribuée au sens du droit commercial au moment de la vente. La réglementation spécifie qu'il faut se reporter au moment de la vente et qu'une liquidation partielle indirecte ne peut exister qu'à hauteur de la substance non nécessaire à l'exploitation disponible à ce moment. En outre, il faut que cette substance soit susceptible d'être distribuée au sens du droit commercial. Les bénéficiaires dégagés depuis la vente peuvent être distribués sans incidence fiscale pour le vendeur.

- Participation du vendeur. En vertu de l'art. 20a al. 2 LIFD, il y a participation lorsque le vendeur sait ou devrait savoir que des fonds seraient prélevés de la société pour en financer le prix d'achat et qu'ils ne lui seraient pas rendus.

Auparavant déjà, la participation du vendeur était une condition à la liquidation partielle indirecte. Le législateur a décidé que comme par le passé, non seulement une participation active, mais aussi, le cas échéant, une participation passive peut s'avérer dommageable.

Interprétation prévue par l'AFC de la nouvelle réglementation

Le 17 novembre 2006, l'AFC a publié un nouveau projet de circulaire destiné à préciser l'application de l'art. 20a al. 1 et 2 LIFD (circulaire n° 14, « Vente de droits de participation de la fortune privée à la fortune commerciale d'un tiers » [projet]).

L'AFC ne se laisse pas influencer par la volonté clairement affichée du législateur de limiter le champ d'application de la liquidation partielle indirecte. C'est le cas notamment concernant les points suivants :

Participation – l'AFC retient une interprétation particulièrement large du taux de participation minimal de 20%. Pour elle, est déjà dommageable une vente simultanée (le terme « simultané » signifiant en l'occurrence « dans les 5 ans ») sans volonté commune des vendeurs. En d'autres termes, malgré l'exigence légale d'une vente commune, l'AFC part du principe que la vente commune constitue un fait objectif ne nécessitant aucune coordination ou participation de la part des vendeurs. C'est la raison pour laquelle même en cas d'offre publique de reprise, l'AFC considère la condition d'une vente commune comme remplie. Selon la lecture qu'en fait l'AFC, l'art. 20a al. 1 LIFD risque également d'avoir pour conséquence que la vente de 18% des droits de participation par un actionnaire serait qualifiée de vente commune si, dans les 5 ans, d'autres actionnaires vendaient 2% des droits de participation à la même société, même si ces ventes s'effectuent en Bourse.

En outre, l'AFC fait des suppositions particulièrement aventureuses en ce qui concerne la participation du vendeur à l'appauvrissement de la société. Elle invoque en effet de façon peu convaincante et sans restriction les pratiques juridiques et fiscales en vigueur jusqu'à présent, ignorant totalement la nouvelle réglementation.

Vente – la nouvelle législation doit concerner non seulement les ventes, mais aussi les échanges. Si c'est le cas, alors les transferts de participations qui ont lieu dans le cadre de restructurations (en principe neutres fiscalement) entraîneraient aussi les incidences fiscales d'une liqui-

dation partielle indirecte.

Distribution – l'AFC considère comme des distributions « dommageables » non seulement les distributions de bénéficiaires ouvertes et dissimulées, mais également certains prêts des sociétés vendues à l'acquéreur, même si le remboursement du prêt ne semble pas remis en question. Appliquant son ancienne pratique, l'AFC considère également comme dommageable la garantie de prêts octroyée par la société cédée, même si le recours aux garanties semble improbable et n'engendre aucun besoin de provisionnement chez la société octroyant la garantie.

Substance non nécessaire à l'exploitation – l'AFC présume que le montant des réserves susceptibles d'être distribuées correspond à des ressources non nécessaires à l'exploitation. Outre le fait que cette hypothèse est éloignée de la réalité, elle a pour effet de renverser le fardeau de la preuve. Le contribuable qui vend des éléments de fortune privée doit pouvoir partir de l'hypothèse qu'en vertu de l'art. 16 al. 3 LIFD, il va réaliser un gain en capital exonéré d'impôt. En tant qu'autorité de taxation, l'AFC a maintenant l'intention de rejeter sur le contribuable, au moyen d'une circulaire, la charge de la preuve justifiant une non-imposition.

Conclusion

Une interprétation de l'art. 20a al. 1 au sens du projet de circulaire reviendrait à notablement vider de son sens la nouvelle disposition légale et à ignorer la volonté du législateur pourtant clairement exprimée lors des débats parlementaires.

Ernst & Young ainsi que d'autres acteurs politiques et économiques ont pris position sur ce projet de circulaire, critiquant en particulier les points abordés précédemment. Il reste à espérer que cette démarche, et une adaptation appropriée de la circulaire n° 14, contribueront à mettre

en œuvre clairement la volonté du législateur. Si ce n'est pas le cas, le nouvel art. 20a al 1 LIFD devra faire l'objet d'une adaptation formelle par le législateur immédiatement après son entrée en vigueur. ■

Edition

Tax News

Publication électronique en langue allemande, française et anglaise.

Concept et réalisation

Ernst & Young SA
Tax et Corporate Communications & Marketing
Case postale, 8022 Zurich

Abonnements/changements d'adresse
www.ey.com/ch/newsletter