

Examen principal pour expert(e)s fiscaux 2015

Fiscalité

Cet examen comprend 91 pages
(y compris les feuilles quadrillées numérotées [vides] pour vos solutions).

Temps indicatif: 300 minutes
Max. points: 300 points

5 problèmes

		Temps indica- tif	Max. points
Problème 1	Propres actions / restructurations Financement d'entreprise	60 minutes	60 points
Problème 2	Changement de statut Offshore	60 minutes	60 points
Problème 3	Vente d'entreprise	60 minutes	60 points
Problème 4	Personnel international Répartition fiscale intercantonale / so- ciété en nom collectif	60 minutes	60 points
Problème 5	Prestations transfrontalières Fondation par apports / participations / factoring	60 minutes	60 points
		300 minutes	300 points

Vous disposez de 300 minutes pour résoudre les problèmes de l'examen. Les indications de temps en rapport avec chaque problème sont des valeurs indicatives approximatives. La répartition exacte du temps est sous votre propre responsabilité.

A la fin des 5 problèmes, vous trouverez – de la même couleur que les problèmes – 10 feuilles numérotées et quadrillées pour y inscrire vos solutions. Pour la solution de la question 4.2.1.b, vous trouverez un schéma de solution pré-imprimé pour la répartition fiscale, sur une feuille séparée. Vos solutions doivent impérativement être inscrites sur ces feuilles.

Si le nombre de feuilles prévues pour vos solutions n'était pas suffisant, utilisez les feuilles jaunes quadrillées à la fin de cet examen comme feuilles de solution complémentaires et indiquez-y clairement les problèmes concernés.

Les notes sur les feuilles de problèmes ou au verso des feuilles de problèmes et de solutions ne seront pas évaluées !

Annexes

- Convention de double imposition Suisse-Allemagne (RS 0.672.913.62)
- Convention de double imposition Suisse-Afrique du Sud (RS 0.672.911.82)
- Accord entre la Confédération suisse d'une part et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes, y compris annexe I (ALCP; RS 0.142.112.681)

Informations complémentaires à examiner soigneusement:

- Lisez attentivement l'entier des problèmes avant de répondre aux questions.
- Les réponses doivent être motivées brièvement. ***Les dispositions topiques des lois, ordonnances ou conventions énumérées ci-après ne sont exigées que lorsque cela est expressément requis dans la donnée du problème en cause.***
 - Pour les réponses concernant l'impôt sur le revenu et le bénéfice, les dispositions topiques de la LIFD et, pour l'impôt sur la fortune, le capital et l'impôt sur les gains immobiliers, les dispositions topiques de la LHID doivent être indiquées.
 - Pour les réponses concernant l'impôt anticipé, les dispositions topiques de la LIA et de l'ordonnance sur l'impôt anticipé doivent être indiquées, pour les réponses concernant les droits de timbre, les dispositions topiques de la LT et de l'ordonnance relative aux droits de timbre.
 - Pour les réponses portant sur le droit fiscal international, les dispositions topiques des conventions de double imposition conclues par la Suisse avec l'Allemagne et l'Afrique du Sud (annexées) doivent être indiquées.
 - Pour les réponses concernant le droit de la taxe sur la valeur ajoutée, les dispositions topiques de la LTVA et de l'OTVA doivent être indiquées.
 - Lorsque plusieurs interprétations de la loi sont possibles, la pratique de l'AFC, resp. la jurisprudence du Tribunal fédéral, pour autant qu'une telle pratique ou jurisprudence existe, est déterminante pour votre solution.
 - Des explications concernant des opinions divergentes ne sont pas nécessaires et ne donnent aucun droit à des points supplémentaires pour la notation de votre travail.
- Les réponses qui ne sont pas motivées ou qui sont motivées de manière erronée peuvent être évaluées avec zéro points.
- Des réponses illisibles seront évaluées avec zéro points ; une réponse est qualifiée d'illisible lorsqu'elle ne peut pas être lue au premier abord par les correcteurs en charge de l'appréciation.

Pour des motifs d'égalité de traitement, il ne sera donné aucune explication relative aux questions pendant l'examen. En cas d'incertitude, vous pouvez poser des hypothèses et les indiquer dans votre réponse.

Nous vous souhaitons plein succès!

Examen professionnel supérieur pour expert(e)s fiscaux 2015

Fiscalité

Problème 1

Temps indicatif:	60 minutes
Max. points:	60 points

Propres actions / restructurations Financement d'entreprise

Problème 1.1: Propres actions / restructurations (42 points)

La société Boccanegra SA (capital-actions CHF 1'000'000), domiciliée en Suisse, acquiert en bourse, le 15 août 2009, 5'000 de ses propres actions au porteur au prix de CHF 1'000 par titre (valeur nominale : CHF 10, pas de réserve d'apport en capital [RAC]) et les détient au titre de « Treasury Shares ».

Question 1.1.1 (4 points)

Les actions acquises le 15 août 2009 ne sont pas aliénées jusqu'à ce jour (30 août 2015). Quelles sont les conséquences de cet état de fait en matière d'impôt anticipé (en CHF par action) ?

Question 1.1.2 (4 points)

Comment le cas devrait-il être apprécié si Boccanegra SA, en plus des propres actions acquises le 15 août 2009, avait acquis le 15 août 2010 de la société Corsaro Srl, également domiciliée en Suisse, 10'000 propres actions au porteur supplémentaires au prix de CHF 1'200 pour chaque titre (c'est-à-dire que Boccanegra SA détient alors au total 15'000 propres actions au porteur avec une valeur nominale totale de CHF 150'000) ?

Question 1.1.3 (4 points)

Boccanegra SA a racheté en deuxième ligne des actions propres pour CHF 900 par titre (valeur vénale) en vue d'une réduction de capital. L'impôt anticipé est réglé à l'AFC. Après deux mois, elle renonce à la réduction de capital et aliène les actions pour CHF 900 (valeur vénale) en bourse.

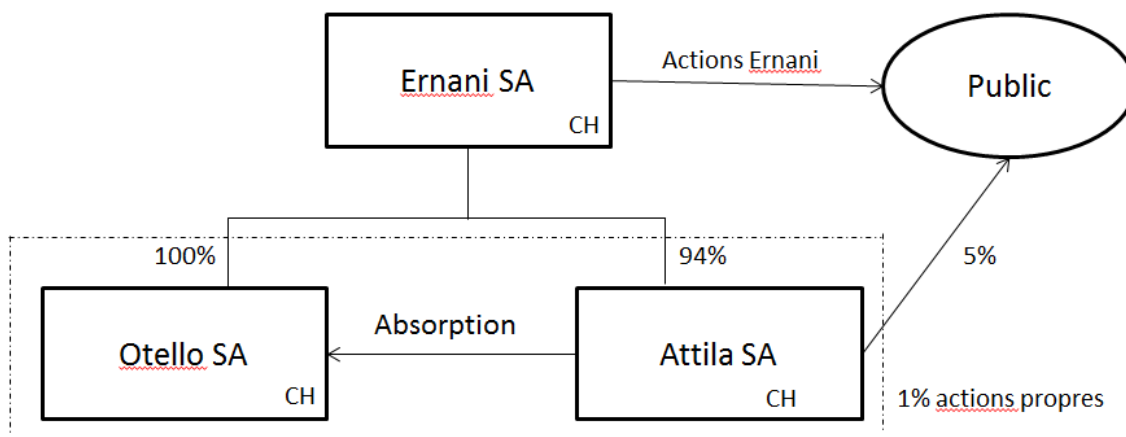
Quelles sont les conséquences fiscales (y compris modification de la réserve d'apport en capital) ?

Question 1.1.4**(5 points)**

La société suisse Attila SA a acheté le 15 août 2012, en bourse, des actions propres pour le prix de CHF 1'300 (valeur nominale : CHF 10, au total 1'000 actions propres, correspondant à 1% du capital-actions total ; le rachat n'a pas été effectué en vue d'une réduction de capital).

Après que 94% des actions d'Attila SA aient été reprises entièrement par Ernani SA dans le cadre d'un share deal au cours de l'année 2015, Attila SA doit être absorbée au cours de la même année par Otello SA (une société fille de Ernani SA ; fusion par absorption aux valeurs comptables).

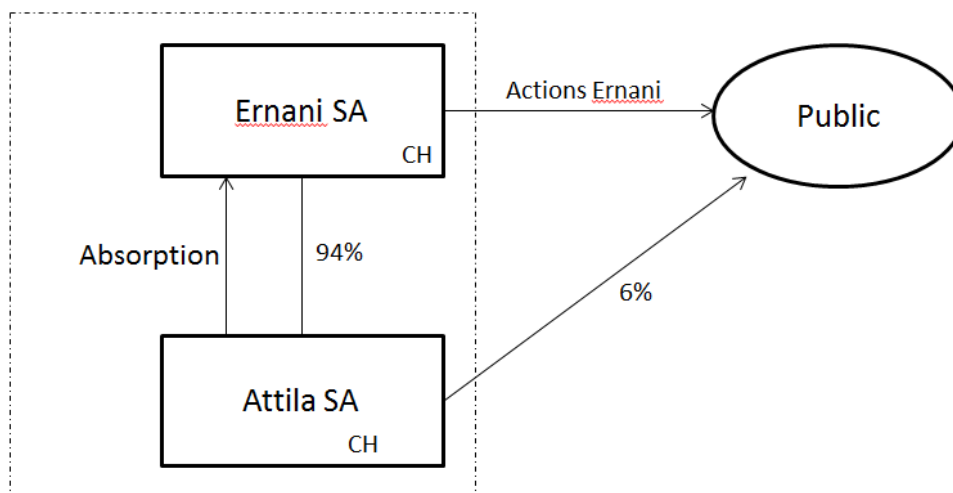
Les actionnaires qui n'ont pas offert leurs actions Attila reçoivent (aux mêmes conditions que l'offre de reprise) des actions Ernani (5 actions Ernani avec une valeur nominale de CHF 20 chacune par action Attila).



L'absorption d'Attila SA (i), resp. la remise d'actions Ernani (ii) entraînent-elles des conséquences en matière d'impôt anticipé ?

Question 1.1.5**(3 points)**

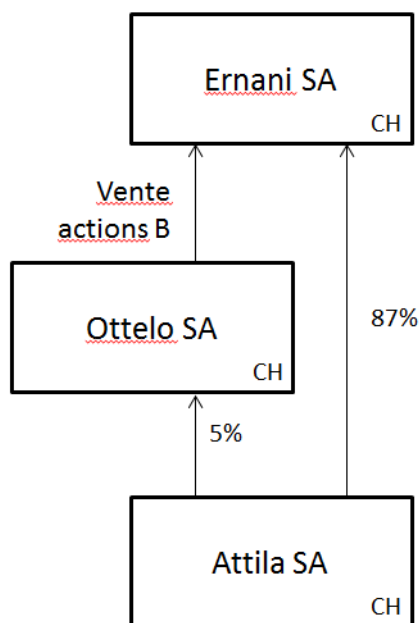
Votre réponse à la question 1.1.4 (impôt anticipé) serait-elle modifiée si Attila SA avait été absorbée trois mois après la reprise (share deal sur plus de 94% des actions d'Attila SA) par Ernani SA (Attila SA n'a pas d'actions en propre) ?



Question 1.1.6**(3 points)**

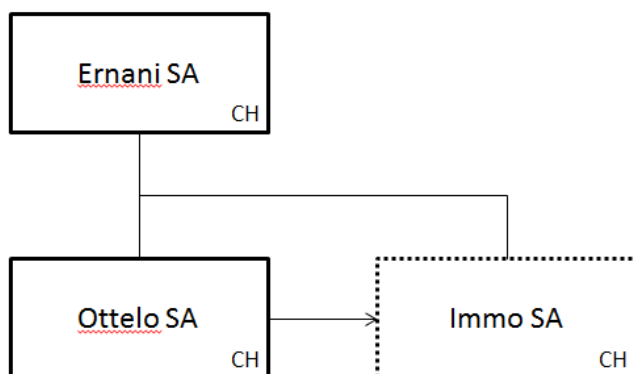
Ernani SA détient directement 87% seulement des actions d'Attila SA. Une autre participation de 5% d'actions d'Attila SA est détenue par sa société-fille Otello SA. Ces actions sont vendues par Otello SA à leur valeur comptable (=20% de la valeur vénale) à Ernani SA.

Cette aliénation à la valeur comptable entraîne-t-elle des conséquences en matière d'impôt anticipé ?

**Question 1.1.7****(3 points)**

Après l'absorption d'Attila SA par Otello SA, Otello SA constitue la seule participation détenue par Ernani SA (qui est une pure holding). Comme Otello SA dispose de nombreux immeubles de placement (valeur env. 150 Mio), il est prévu de séparer le groupe Ernani en une partie opérationnelle et une partie immobilière.

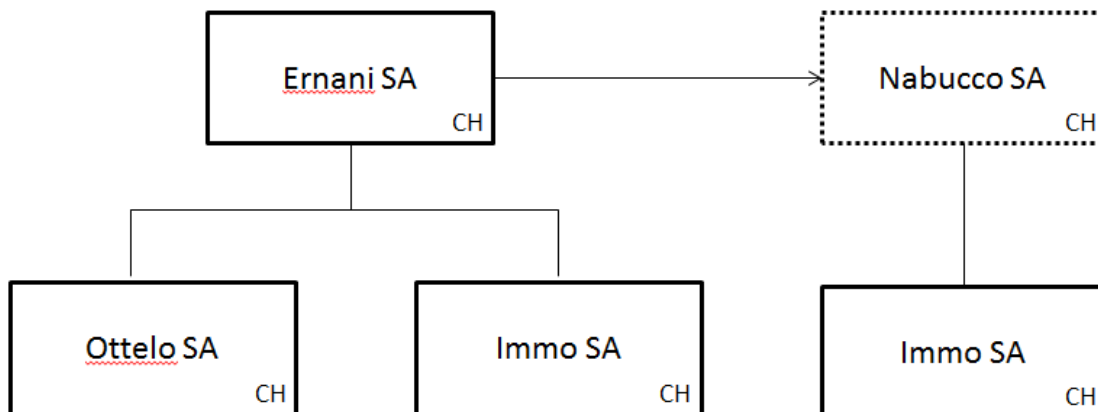
Dans un premier temps, une société immobilière, Immo SA, doit être constituée par scission d'Otello SA (dans ce processus, les valeurs comptables sont maintenues auprès d'Immo SA).



La scission d'Otello SA peut-elle être effectuée en neutralité fiscale ?

Question 1.1.8**(3 points)**

Dans un second temps, une société holding immobilière doit être scindée d'Ernani SA (dans ce processus, les valeurs comptables sont maintenues dans la holding immobilière). Les actionnaires d'Ernani SA obtiennent des nouvelles actions de la holding immobilière (Nabucco SA).



La scission d'Ernani SA peut-elle être effectuée en neutralité fiscale ?

Question 1.1.9**(6 points)**

Quelles seraient les conséquences fiscales pour Ernani SA si, à la question 1.1.8, une scission en franchise d'impôt n'était pas possible ?

Question 1.1.10**(4 points)**

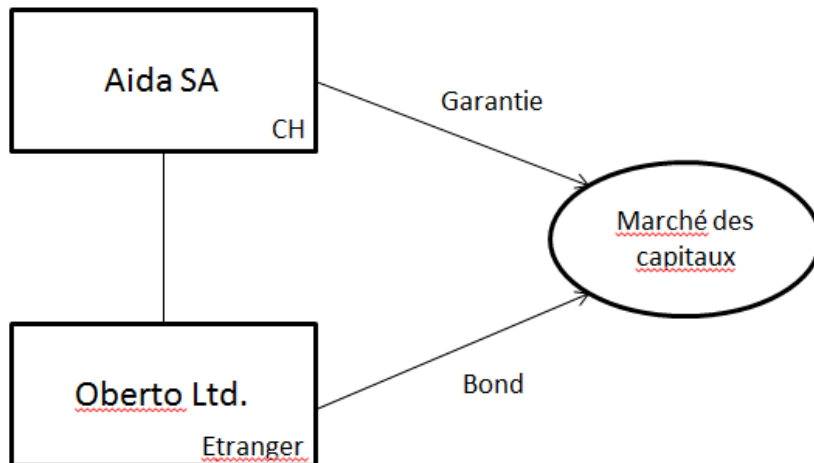
Quelles seraient les conséquences fiscales auprès des actionnaires d'Ernani SA si, dans la question 1.1.8, une scission en franchise d'impôt n'était pas possible ?

Question 1.1.11**(3 points)**

Quelles seraient les conséquences fiscales pour Nabucco SA si, à la question 1.1.8, une scission en franchise d'impôt n'était pas possible ?

Problème 1.2: Financement d'entreprise**(18 points)**

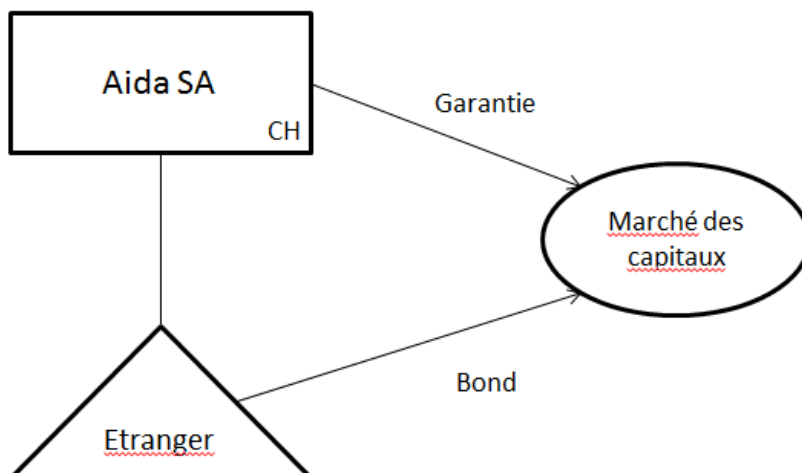
Le groupe suisse Aida émet, par le biais d'une société-fille étrangère (Oberto Ltd) un « Bond » (obligation d'emprunt) garanti par la société-mère suisse Aida SA.

**Question 1.2.1****(3 points)**

Les intérêts payés par Oberto Ltd sont-ils soumis à l'impôt anticipé ?

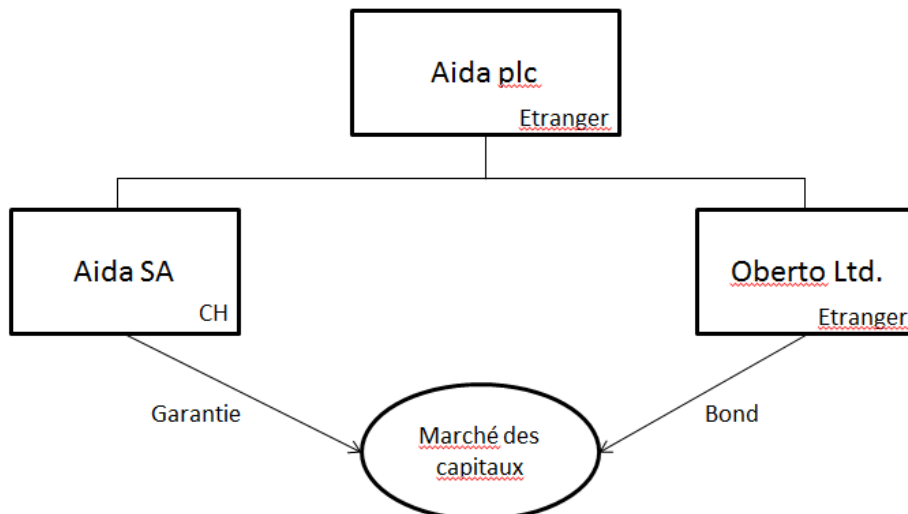
Question 1.2.2**(4 points)**

Le Bond est désormais émis par une succursale étrangère d'Aida SA (Aida Foreign Branch). Les intérêts payés sont-ils soumis à l'impôt anticipé ?

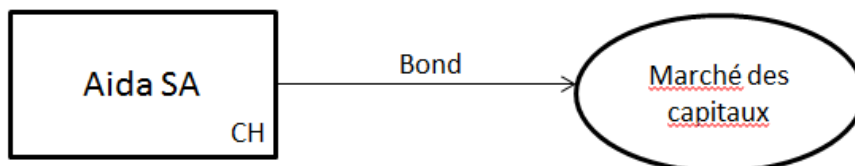


Question 1.2.3**(3 points)**

La société faîtière du groupe Aida est désormais domiciliée à l'étranger et le Bond émis par Oberto Ltd est garanti par sa société-sœur Aida SA. Quelle différence en matière d'impôt anticipé résulte-t-elle de cet état de fait par rapport à la solution selon l'état de fait décrit au début du problème (réponse à la question 1.2.1) en rapport avec les intérêts payés en rapport avec le Bond ?

**Question 1.2.4****(4 points)**

Aida SA émet maintenant le Bond directement.



Celui-ci est émis aux conditions suivantes :

- Prix d'émission: CHF 995
- Prix de remboursement: CHF 1'000
- Intérêt: 3.25% p. a.
- Durée: 4 ans

Quelles sont les conséquences en matière d'impôt anticipé d'une telle émission, respectivement des paiements à effectuer sur la base du Bond ?

Question 1.2.5**(4 points)**

Aida SA a émis un Convertible Bond avec les conditions suivantes:

- Prix d'émission: CHF 1'000
- Prix de remboursement: CHF 1'000
- Intérêt : 0.25% p. a.
- Durée: 5 ans

L'investisseur a en tout temps la possibilité de convertir le Bond contre des actions (nouvellement émises) d'Aida SA au prix de CHF 41 (au jour d'émission du Bond, le cours des actions d'Aida SA est de CHF 40).

Un Bond sans possibilité de conversion émis par Aida SA, avec une même durée, bénéficierait d'un intérêt de 3,5%.

Quelles sont les conséquences en matière d'impôt sur le revenu découlant de cette structure pour un investisseur domicilié en Suisse ?

Examen professionnel supérieur pour expert(e)s fiscaux 2015

Fiscalité

Problème 2

Temps indicatif:	60 minutes
Max. points:	60 points

Changement de statut Offshore

Problème 2.1: Changement de statut – Société Holding (23 points)

A SA est soumise à l'impôt comme holding dans le canton de X. A SA présente des pertes reportées des trois dernières années en raison de l'amortissement de participations de CHF 8 millions.

Depuis quelques temps, A SA exerce une importante activité de management pour le groupe A, de sorte qu'elle ne peut plus prétendre, sans contestation possible, et ce dès la période 2016 (1.1-31.12.2016), à bénéficier du privilège holding.

Le canton X n'a pas de législation réglementant le changement de statut après la perte d'un privilège fiscal.

Question 2.1.1 (4 points)

A SA peut-elle faire valoir ses reports de pertes de CHF 8 millions pour l'impôt cantonal et communal dès l'année 2016 (avec motivation) ?

Question 2.1.2 (5 points)

L'administration fiscale cantonale X rend A SA attentive à la possibilité de réévaluer ses actifs (participations) jusqu'à concurrence des coûts d'acquisition et de dissoudre des amortissements d'un total de CHF 1 Mio ; il ne souhaite toutefois pas admettre l'imputation des pertes reportées.

A juste titre ? Motivez votre réponse.

Question 2.1.3 (3 points)

Y a-t-il un changement dans la possibilité de faire valoir la compensation des pertes des années précédentes à partir de la période fiscale 2016 si A SA n'a pas indiqué dans les déclarations d'impôts remplies pour les impôts cantonaux et communaux les pertes enregistrées au cours des années précédentes, mais a déposé une déclaration avec un bénéfice de zéro et a été imposée chaque fois avec un bénéfice nul ?

Question 2.1.4**(4 points)**

A SA a des revenus immobiliers nets de CHF 500'000 par année. Comment l'imposition de ces produits est-elle effectuée sur le plan cantonal et communal sous le régime holding et après le changement de statut au cours de la période fiscale 2016?

Question 2.1.5**(7 points)**

Variante sur l'état de fait de la question 2.1.1 et selon question 2.1.2:

A SA ne dispose d'aucun report de pertes, mais de réserves latentes à concurrence de CHF 3 Mio (en particulier sur des participations). Le canton X admet, en présence d'un changement de statut, la réévaluation jusqu'à concurrence de la valeur vénale. Quelles sont les possibilités à disposition d'A SA en rapport avec les réserves latentes lors d'un changement de statut ?

Veuillez svp indiquer les conséquences fiscales au cours des périodes fiscales 2015, resp. 2016 pour les impôts cantonaux et pour l'impôt fédéral direct.

Problème 2.2: Perte de statut - Société d'administration**(10 points)**

B SA, une société du groupe B, est imposée comme société mixte. Vu l'augmentation de la demande pour ses produits en Suisse, elle devra sans conteste renoncer à son statut de société mixte dès 2016. B SA est détenue par B Holding SA, dont le siège est en Suisse, qui détient les participations et les marques du groupe international B.

Question 2.2**(10 points)**

Quelles mesures de restructuration B SA peut-elle envisager en Suisse pour conserver le statut fiscal de société d'administration?

Veuillez indiquer 3 possibilités en les motivant (indication des conditions les plus importantes et des conséquences fiscales).

Problème 2.3: Offshore**(27 points)**

C SA, une société opérationnelle à Bâle / BS, détient depuis 30 ans une société fille T Ltd à Jersey. T Ltd ne dispose pas de personnel en propre à Jersey. Son adresse commerciale est une adresse c/o auprès d'un gérant de fortune à Jersey. Son activité (financement du groupe) est exercée par un collaborateur de C SA en Suisse.

Question 2.3.1**(10 points)**

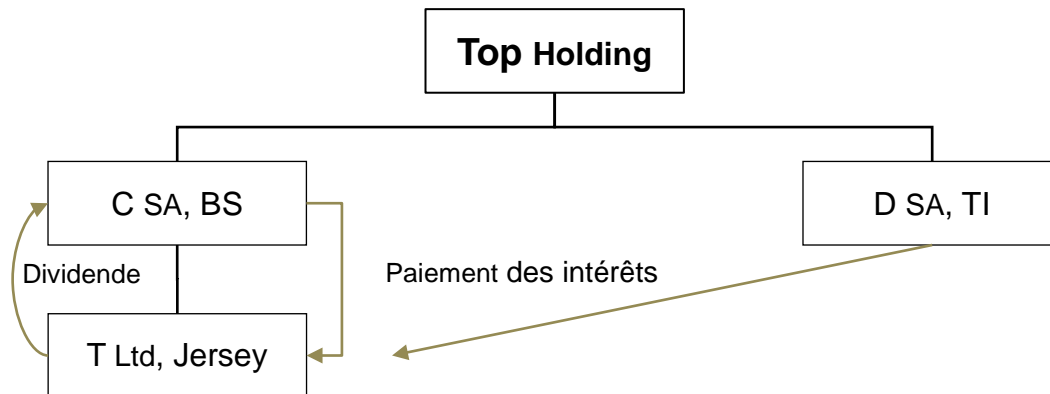
Veuillez svp indiquer quatre possibilités pour l'imposition des rendements de T Ltd en Suisse (avec motivation et indication du sujet fiscal et de l'assiette de l'impôt [bénéfice imposable]).

Question 2.3.2**(4 points)**

- a) Veuillez indiquer si T Ltd peut être soumise à l'impôt anticipé (en motivant votre réponse et en indiquant les dispositions légales)
- b) L'administration fiscale cantonale doit-elle informer l'AFC sur le possible assujettissement et dans l'affirmative, sur quelle base légale de la LIA ?

Question 2.3.3**(6 points)**

C SA et sa société-sœur, D SA à Lugano / TI paient des intérêts à T Ltd.



Les intérêts se situent dans les limites des taux de safe heaven de l'AFC et il n'y a pas de capital propre dissimulé chez C SA et D SA.

Les autorités fiscales de BS et du TI refusent toutefois d'admettre la déduction des intérêts auprès de C SA en procédant à sa taxation (CHF 100'000) comme auprès de D SA (200'000) ainsi que, de surcroît, d'accorder la réduction pour participations auprès de C SA sur les dividendes pour ces revenus (CHF 300'000) de T Ltd.

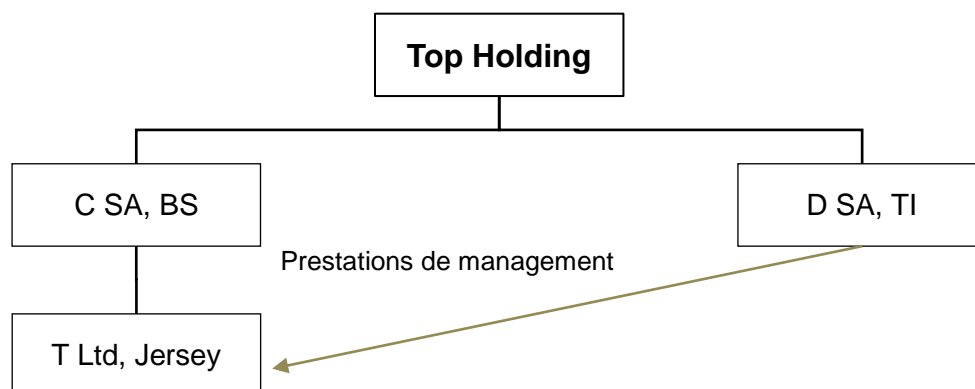
Que conseillez-vous à C SA et à D SA et avec quelle motivation ?

Question 2.3.4**(7 points)**

D SA effectue des prestations de management envers T Ltd. La rémunération est manifestement trop basse.

- a) Quelles sont les conséquences du point de vue de l'impôt anticipé pour D SA ?
- b) Sur quelle base et sous quelles conditions T Ltd peut-elle réclamer le remboursement de l'impôt anticipé ?
- c) Quelles sont les conséquences du point de vue de la taxe sur la valeur ajoutée pour D SA ?

Veuillez svp motiver vos réponses.



Examen professionnel supérieur pour expert(e)s fiscaux 2015

Fiscalité

Problème 3

Temps indicatif: 60 minutes
Max. points: 60 points

Vente d'entreprise

Situation de départ

Monsieur Schocker (60 ans), dont le domicile est dans le canton de Schwyz, détient une participation à 100% dans la société Schocker Holding SA dont le siège se trouve dans le canton de Zoug, laquelle détient à son tour une participation de 100% dans Schocker SA dont le siège est dans le canton de Zoug. Monsieur Schocker exerce par ailleurs les fonctions de CEO du groupe Schocker, qui fabrique des produits dans le domaine de la technique médicale et les commercialise dans le monde entier. Les bilans de Schocker Holding SA et de Schocker SA au 31 décembre 2014 se présentent comme suit :

Bilan de Schocker Holding SA			
Actifs		Passifs	
Liquidités	20 Mio.	Capital-actions	1 Mio.
Participation	40 Mio.	Autres réserves	59 Mio.
Total:	60 Mio.	Total:	60 Mio.

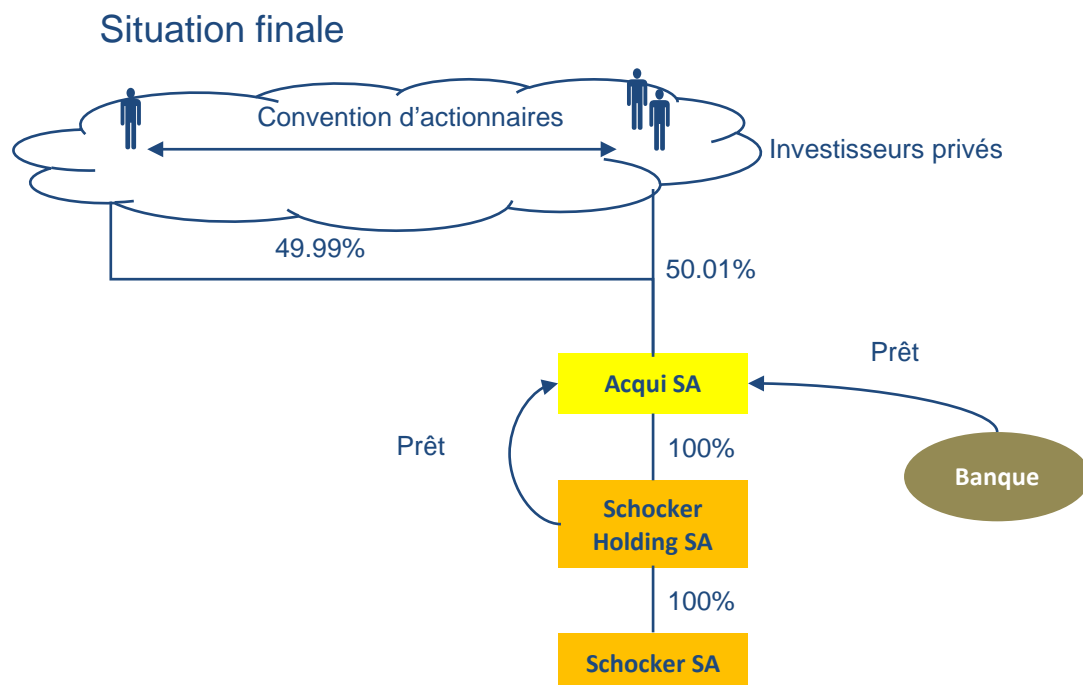
Bilan de Schocker SA			
Actifs		Passifs	
Actifs circulants	30 Mio.	Fonds étrangers	40 Mio.
Actifs immobilisés	50 Mio.	Capital-actions	1 Mio.
		Autres réserves	39 Mio.
Total:	80 Mio.	Total:	80 Mio.

Pour assurer la pérennité de l'entreprise, Monsieur Schocker souhaite vendre une importante part de sa participation à une société suisse, Acqui SA, détenue par d'importants investisseurs domiciliés en Autriche via des sociétés de gestion de fortune dont le siège est en Autriche. Acqui SA a été constituée au 1^{er} janvier 2015 selon les modalités suivantes :

Bilan d'ouverture d'Acqui SA			
Actifs		Passifs	
Liquidités	30 Mio.	Capital-actions	0.1 Mio.
		Réserve d'apports en capital	29.9 Mio.
Total:	30 Mio.	Total:	30 Mio.

Les transactions suivantes sont prévues:

- Etape 1: Acqui SA achète à M. Schocker, pour CHF 70 Mio, une participation de 70% à Schocker Holding SA. A cette fin, Acqui SA contracte auprès d'une banque un prêt à concurrence de CHF 20 Mio. Acqui SA reçoit un autre prêt de Schocker Holding SA à hauteur de CHF 20 Mio. Les intérêts et le remboursement du prêt de Schocker Holding SA seront financés par Acqui SA au moyen des distributions de dividendes provenant des bénéfices courants de Schocker Holding SA.
- Etape 2 : Monsieur Schocker fait apport du solde des actions de Schocker Holding SA au prix de 30 Mio contre augmentation du capital social à concurrence de CHF 99'960 dans Acqui SA. Après cet apport en nature, Monsieur Schocker détient 49,99% et les autres personnes (investisseurs autrichiens) 50,01% de Acqui SA.
- Etape 3: il est convenu dans une convention d'actionnaires qu'une majorité qualifiée est nécessaire pour l'ensemble des décisions au sein du conseil d'administration de Acqui SA (à savoir in casu l'unanimité de facto, car il est précisé de surcroît que les investisseurs privés autrichiens et Monsieur Schocker peuvent désigner chacun un représentant au sein d'un conseil d'administration de deux membres).



Question 3.1**(4 points)**

Etablissez le bilan d'Acqui SA après exécution des trois étapes transactionnelles exposées ci-dessus. Comment peut-il être présenté de manière optimale sous l'angle fiscal ?

Question 3.2**(30 points)**

A quelles conditions Monsieur Schocker peut-il réaliser un gain en capital exonéré ? Motivez votre réponse de manière exhaustive (mentionnez chaque condition et contrôlez qu'elle s'applique au cas de figure).

Question 3.3**(6 points)**

Votre appréciation de la question 3.2 est-elle différente si Monsieur Schocker participe, après la transaction (étape 2), à raison de 50% en lieu et place de 49,99% au capital-actions d'Acqui SA ? Dans l'affirmative, comment pourrait-on parvenir en tous les cas à un gain en capital exonéré ?

Question 3.4**(12 points)**

Variante de l'état de fait selon la situation de départ: Partez de l'hypothèse que Monsieur Schocker a son domicile fiscal à Monaco et vend 100% de ses parts à Schocker Holding SA pour CHF 100 Mio à Acqui SA. La société Acqui SA est constituée avec CHF 100 Mio en liquidités (actif) et CHF 100 Mio de fonds propres (passif). Après l'acquisition, Schocker Holding SA est absorbée par Acqui SA. Quelles sont les conséquences fiscales de cette transaction (fondation, acquisition et absorption) ?

Question 3.5**(8 points)**

Variante de l'état de fait selon situation de départ: partez de l'hypothèse que Monsieur Schocker a son domicile fiscal à Monaco et apporte 100% des droits qu'il détient à Schocker Holding SA pour CHF 100 mio (valeur vénale) dans la société Jodel SA, qu'il détient à 100%, et dont le siège est à Zoug. L'apport est effectué au moyen de l'augmentation du capital-actions à concurrence de 1 Mio. La différence de CHF 99 Mio est comptabilisée à concurrence de 10 Mio dans les réserves d'apport de capital et de 89 Mio dans les autres réserves. Cette transaction a-t-elle des conséquences sur le plan fiscal ? Dans l'affirmative, lesquelles ?

Examen professionnel supérieur pour expert(e)s fiscaux 2015

Fiscalité

Problème 4

Temps indicatif:	60 minutes
Max. points:	60 points

Personnel international Répartition fiscale intercantonale / société en nom collectif

Problème 4.1: employé international (24 points)

R est ressortissant suisse. Il a son domicile fiscal à Berlin, Allemagne, où il vit avec sa compagne L dans un appartement détenu en propre.

R est employé par Hôtel SA, Zurich, une société qu'il a constituée dans le passé (salaire annuel brut CHF 180'000). Il peut choisir librement son lieu de travail. R ne séjourne à Zurich que 3-6 jours par mois, afin de rencontrer les directeurs d'Hôtel SA ainsi que des investisseurs potentiels. Il passe le reste de son temps en Allemagne et exerce son activité depuis là.

Hôtel SA exploite un hôtel à Zurich. Hôtel SA loue à R l'immeuble dans lequel l'hôtel est exploité.

Question 4.1.1 (2 points)

Dans quel Etat R est-il considéré comme résidant fiscalement ? (y compris articles de la LIFD et de la CDI-D).

Question 4.1.2 (5 points)

Pour quelles raisons et pourquoi R est-il contribuable en Suisse? (y compris les articles de la LIFD et de la CDI-D).

Question 4.1.3 (5 points)

- a) Comment les impôts sont-ils perçus (procédure, y compris les art. de la LIFD)?
- b) Quels sont les revenus pris en compte pour déterminer le taux de l'impôt (y compris les articles de la LIFD) ?

Variante A

Un des managers d'Hôtel SA démissionne. R reprend sa fonction. Il travaille désormais 5 jours par semaine à Zurich, en qualité de résident à la semaine internationale. Il continue de passer ses week-ends à Berlin.

Question 4.1.4

(5 points)

R souhaite procéder à la déduction de ses frais de voyage en Suisse dans le cadre de la procédure de taxation à la source.

Le peut-il (y compris les dispositions légales) ?

Question 4.1.5

(3 points)

Votre réponse à la question 4.1.4 serait-elle différente si R n'était pas ressortissant suisse, mais ressortissant de l'Afrique du Sud ? Pour le reste, même état de fait (y compris art. de la CDI).

Variante B

Une collaboratrice (ressortissante suisse) d'Hôtel SA, qui habite à Constance, Allemagne, se rend régulièrement à son travail comme frontalière, avec sa voiture, chaque jour en Suisse.

Question 4.1.6

(2 points)

A quel Etat revient le droit d'imposer les revenus du travail de cette collaboratrice (y compris art. CDI-D) ?

Question 4.1.7

(2 points)

La collaboratrice peut-elle invoquer les mêmes bases légales (jurisprudentielles) que R (cf. question 4.1.4) ?

Problème 4.2 Répartition fiscale intercantonale / société en nom collectif (36 points)**Etat de fait de base société en nom collectif (26 points)**

A, architecte de profession, a son domicile à Zurich (appartement en propriété). Il a fait le pas et est désormais indépendant. Il exploite depuis peu avec son collègue B, dont le domicile est également à Zurich, un bureau d'architecture sous forme d'une société en nom collectif dont le siège statuaire se trouve dans le canton d'Argovie. Les 2 associés ont payé chacun CHF 100'000 sur le compte capital de la société. Par ailleurs, ils détiennent un compte privé auprès de la société d'un montant de CHF 50'000 chacun.

A possède par ailleurs un immeuble dans le canton des Grisons, qu'il met en location (logement de vacances) et une part de 25 % (valeur nominale de la part de A CHF 5'000) dans la société Peinture Sàrl dirigée par son père, dont le siège est dans le canton d'Argovie (fortune privée).

Question 4.2.1 (4 points)

Au cours du premier exercice, A réalise un revenu de CHF 85'000 provenant de la société en nom collectif. Ce montant comprend également les intérêts sur le compte de capital de 5 %.

- Où le revenu* de A provenant de la société en nom collectif doit-il être imposé (répartition intercantonale du revenu) ?
- Effectuez la répartition du revenu pour A (seulement pour les revenus provenant de la société en nom collectif). Utilisez à cette fin le schéma de solution qui vous est mis à disposition sur feuille séparée en annexe.

Domicile fiscal Revenu total			
Total			

*Règlementation pour la détermination de la rémunération de l'activité pour les contribuables participant à des sociétés de personnes entre les cantons de ZH, AG, AR, AI, GL, GR, SH, SG, TG du 10 juillet 2000:

Revenus des participants à des sociétés de personnes		Rémunération
Jusqu'à	29'999	100%
Dès	30'000	30'000
Dès	40'000	36'000
Dès	50'000	40'000
Dès	80'000	60'000
Dès	100'000	75'000

Question 4.2.2**(2 points)**

A vit dans un appartement en propriété situé à Zurich, qui est grevé d'une hypothèque. Comment les dettes et les intérêts passifs de cette hypothèque seront-ils répartis ?

Question 4.2.3**(2 points)**

La société en nom collectif a contracté un emprunt auprès d'un tiers. Comment celui-ci doit-il être traité dans le cadre de la répartition fiscale de A ?

Question 4.2.4**(2 points)**

Au cours de la 2^{ème} année, les affaires vont moins bien qu'au cours du 1^{er} exercice. La société enregistre une perte de CHF 50'000. Comment cette perte doit-elle être prise en compte pour l'impôt fédéral direct et lors de la répartition fiscale intercantonale de A (y compris art. LIFD) ?

Question 4.2.5**(6 points)**

A et B décident d'ouvrir une succursale à leur domicile de Zurich. A cette fin, A apporte dans la société en nom collectif son appartement en propriété à Zurich, parfaitement adapté pour abriter les nouveaux bureaux, et déménage lui-même dans un appartement loué.

Quelles sont les conséquences fiscales de cette opération :

- a) Au plan fédéral ?
- b) Au plan cantonal (canton de Zurich, système moniste, y compris article dans la LHID) ?
- c) La réponse b ci-dessus devrait-elle être modifiée si l'immeuble se trouvait dans le canton de Lucerne (système dualiste) (y compris article de la LHID) ?

Question 4.2.6**(5 points)**

A décide de vendre ses parts dans Peinture Sàrl à la valeur vénale de CHF 15'000 à la société en nom collectif. Ce procédé a-t-il des conséquences fiscales pour A (y compris article LIFD) ?

Question 4.2.7**(5 points)**

B aimerait se retirer de la société en nom collectif. A et B conviennent contractuellement que B transfère sa part à la société en nom collectif aux valeurs vénales à C (également architecte). Quelles conséquences fiscales découlent-elles de ce changement d'associé pour les associés ?

Suite de l'état de fait - procédure**(10 points)**

Comme A ne déclare pas dans le canton de Zurich ses revenus provenant de la société en nom collectif, le canton de Zurich effectue la taxation – après avoir sans succès adressé un rappel et une sommation au contribuable – selon son appréciation (taxation d'office). Il se fonde, pour apprécier les facteurs déterminants et la répartition fiscale intercantonale, sur des coefficients expérimentaux.

Question 4.2.8**(3 points)**

A souhaite faire réclamation à l'encontre de la décision de taxation d'office du canton de Zurich. Il est d'avis que le canton de Zurich aurait dû attribuer la totalité des revenus provenant de la société en nom collectif au canton d'Argovie.

A quoi A doit-il veiller dans le cadre de la procédure de réclamation (y compris article LIFD) ?

Variante

Le canton de Zurich soutient que la société en nom collectif a son « lieu de direction effective » à Zurich et impose de ce fait la totalité des revenus provenant de la société en nom collectif ainsi que la quote-part de sa fortune à Zurich. La taxation d'office entre en force sans avoir été contestée.

Le canton d'Argovie n'est à juste titre pas de cet avis - ainsi qu'il apparaît ultérieurement - et impose également les revenus provenant de la société en nom collectif. La décision du canton d'Argovie est rendue environ 3 ans après la décision du canton de Zurich.

Question 4.2.9**(5 points)**

Voyez-vous ici un problème ? Comment conseillez-vous à A de procéder ? Décrivez la procédure (y compris les dispositions légales).

Question 4.2.10**(2 points)**

Le canton de Zurich craint d'être astreint au remboursement (partiel) des impôts perçus de A. Il est d'avis qu'il a effectué la taxation de A en conformité avec la loi, de bonne foi et sans avoir connaissance d'une éventuelle prétention fiscale concurrente du canton d'Argovie. Comment le canton de Zurich pourrait-il se défendre contre le remboursement ? Que faudrait-il examiner ?

Examen professionnel supérieur pour expert(e)s fiscaux 2015

Fiscalité

Problème 5

Temps indicatif:	60 minutes
Max. points:	60 points

Prestations transfrontalières Fondation par apports / participations / factoring

Problème 5.1: Prestations transfrontalières

(39 points)

Question 5.1.1

(5 points)

La société Jouets SA, domiciliée à Zurich, contribuable TVA, envoie sous réserve de propriété le 1^{er} avril 2015 un chargement de jouets qu'elle a acquis pour CHF 43'200 (y compris CHF 3'200 de TVA) en Suisse, par l'intermédiaire d'un transitaire qu'elle a mandaté, de son magasin de Zurich à la société Toys Shopping Sàrl domiciliée à Francfort (Allemagne). La société Jouets SA établit pour les jouets envoyés une facture à concurrence de CHF 50'000 à l'adresse de Toys Shopping Sàrl. Le 1^{er} juillet 2015, la facture est acquittée par Toys Shopping Sàrl, suite à quoi Jouets SA annule la réserve de propriété.

Quelles conséquences en matière de TVA découlent-elles de cet état de fait pour Jouets SA ainsi que pour Toys Shopping Sàrl au 1^{er} avril 2015 ? Indiquez dans votre motivation les articles correspondants de la LTVA et de l'OTVA.

Question 5.1.2

(3 points)

Jouets SA achète des jouets auprès de Production SA, une société domiciliée en Autriche, au prix de CHF 50'000 et les vend à la société Toys Shopping Sàrl domiciliée en Allemagne au prix de CHF 55'000. Les jouets sont livrés directement de Vienne à Francfort. Jouets SA a payé des impôts préalables à concurrence de CHF 200 en rapport avec cette transaction.

Quelles conséquences en matière de TVA découlent-elles de cette transaction pour Jouets SA et Toys Shopping Sàrl ?

Question 5.1.3**(7 points)**

Jouets SA passe commande auprès de la société Production SA, qui n'est pas inscrite au registre de la TVA et qui est domiciliée à Vienne, de divers jouets au prix convenu de CHF 40'000 et vend ces jouets à la société Jeux SA, domiciliée à Bâle et inscrite au registre de la TVA au prix de CHF 50'000. Les jouets sont transportés par un transitaire mandaté par Production SA directement de Vienne à Bâle chez Jeux SA. La société Jouets SA applique la déclaration d'assujettissement approuvée par l'AFC à son égard.

Quelles conséquences fiscales en matière de TVA découlent-elles pour Production SA, Jeux SA et Jouets SA de cette transaction ? Indiquez dans votre motivation les articles correspondants de la LTVA et de l'OTVA.

Question 5.1.4

La société Rep SA, domiciliée en Allemagne, reçoit de Jouets SA le mandat de réparer ses jouets hors d'état de fonctionner dans son entrepôt de Zurich. Rep SA exécute ces travaux de réparation à Zurich avec des pièces détachées qu'elle a apportées d'Allemagne, d'une valeur de CHF 20'000. Les coûts de transport des pièces détachées se montent à CHF 1'000. Rep SA facture à Jouets SA CHF 50'000 au total pour ces travaux de réparation, y compris les pièces détachées.

Question 5.1.4.1**(6 points)**

Quelles conséquences en matière de TVA résultent-elles de cette opération pour Rep SA et Jouets SA, dans la mesure où Rep SA est inscrite au registre de la TVA ?

Question 5.1.4.2**(3 points)**

Variante à l'état de fait 5.1.4 (avant la question 5.1.4.1) : quelles conséquences en matière de TVA découlent-elles de cette opération pour Rep SA et Jouets SA, dans la mesure où Rep SA n'est pas inscrite au registre TVA ? Indiquez dans votre motivation les articles correspondants de la LTVA.

Question 5.1.4.3**(5 points)**

Variante de l'état de fait 5.1.4 (avant la question 5.1.4.1) : la société Rep SA, qui n'est pas inscrite au registre TVA, achète les pièces détachées auprès de la société Montage SA, contribuable TVA en Suisse, au prix de CHF 30'000 au lieu de les amener avec elle d'Allemagne. Les coûts d'envoi de CHF 1'000 des pièces détachées tombent. Pour le reste, l'état de fait reste le même que sous chiffre 5.1.4 (avant la question 5.1.4.1) ci-dessus, en particulier Rep SA facture pour l'exécution de son mandat un montant total de CHF 50'000.

Quelles conséquences en matière de TVA découlent-elles de cette opération pour Rep SA et Jouets SA ?

Question 5.1.4.4**(6 points)**

Quelle possibilité Rep SA a-t-elle pour optimiser sa situation en matière de TVA selon l'état de fait 5.1.4.3 et quelles sont les conséquences en matière de TVA qui en découlent ?

Question 5.1.5**(4 points)**

Jouets SA ouvre une succursale en Italie, dont le but est la vente de jouets. Pour augmenter les ventes, la succursale ouvre également un musée du jouet en Italie. Pour équiper le musée en conséquence, Jouets SA fait transporter par un transitaire, des jouets qu'elle a acquis d'une entreprise suisse pour CHF 86'400 (y compris TVA de CHF 6'400) à la succursale italienne pour un usage provisoire dans un musée.

Quelles conséquences en matière de TVA découlent-elles de cette opération pour Jouets SA

Problème 5.2: Fondation par apports/Participations/Factoring

(21 points)

Question 5.2.1

(5 points)

La société Groupe SA, domiciliée en France, non inscrite dans le registre TVA, constitue en Suisse la société Licence SA en lui apportant un prêt de CHF 2 Mio. et un brevet de CHF 8 Mio. Licence SA ne se fera pas inscrire au registre TVA.

Quelles conséquences en matière de TVA découlent-elles, pour Licence SA et pour Groupe SA, de la fondation par apports? Indiquez dans votre motivation les articles correspondants de la LTVA et de l'OTVA.

Question 5.2.2

(4 points)

Après 3 ans, Licence SA se fait inscrire au registre des assujettis TVA. Le brevet est utilisé à 80 % pour des revenus de licence imposables et à 20 % pour des revenus de courtage en assurances. Quelles conséquences en matière d'impôt préalable découlent-elles de son inscription au registre des assujettis TVA pour Licence SA (d'éventuels montants doivent être calculés) ?

Question 5.2.3

(3 points)

Licence SA a investi les revenus de brevets dans diverses actions cotées, qui produisent des dividendes de CHF 1 Mio. Licence SA paie des droits de gestion de dépôt de CHF 10'800 (y compris CHF 800 de TVA) pour la garde des actions par une banque. Comment le revenu de dividende et les impôts préables doivent-ils être traités sous l'angle de la TVA auprès de Licence SA ?

Question 5.2.4

Licence SA a facturé des revenus de licence de CHF 1.08 Mio (y compris CHF 0.08 Mio de TVA) à des preneurs de licence. Pour améliorer sa situation en matière de liquidités, elle a conclu un contrat de factoring avec la société Factor Sàrl, domiciliée en Allemagne. Selon le contrat de factoring, Licence SA doit céder par écrit à Factor Sàrl la totalité de ses créances à l'encontre des preneurs de licence à concurrence de CHF 1.08 Mio. Factor Sàrl reprend le risque de non-paiement et paye à Licence SA, comme contre-prestation de la cession, un montant total de CHF 1 Mio. La différence de 0.08 Mio constitue une indemnité pour les prestations de factoring assumées par Factor Sàrl.

Question 5.2.4.1

(2 points)

Quelles sont les conséquences de la cession / du transfert des créances sur le traitement fiscal en matière de TVA original des revenus de licence facturés par Licence SA à l'encontre des preneurs de licence ?

Question 5.2.4.2

(1 point)

Comment la contre-prestation de la cession de CHF 1 Mio doit-elle être traitée du point de vue de la TVA ?

Question 5.2.4.3

(3 points)

Comment la déduction, respectivement l'indemnité de CHF 0.08 Mio doit-elle être traitée sous l'angle de la TVA ?

Question 5.2.4.4

(3 points)

Comment la déduction, respectivement l'indemnisation de CHF 0.08 Mio doit-elle être traitée du point de vue de la TVA si Factor Sàrl ne reprend pas le risque de ducroire ?