

Examen professionnel supérieur pour expert(e)s fiscaux 2017

Fiscalité

Cet examen comporte ... pages
(inclus les feuilles prénumérotées et quadrillées [vides] pour vos solutions).

Temps indicatif: 300 minutes
Nb. max. points: 300 points

5 problèmes

		Temps indicatif	Nb. de points maximum
Problème 1	Restructuration / Echange d'informations	60 minutes	60 points
Problème 2	Participations / Tax Accounting	60 minutes	60 points
Problème 3	Immigration	60 minutes	60 points
Problème 4	Prévoyance libre (Pilier 3b) Imposition conjointe des époux sur le plan intercantonal et international	60 minutes	60 points
Problème 5	TVA	60 minutes	60 points
		300 minutes	300 points

Vous disposez pour vos solutions à l'examen de 300 minutes. Les indications de temps au regard des problèmes sont des valeurs approximatives. La répartition exacte du temps est de votre responsabilité.

Vous trouverez à la fin des 5 problèmes 10 feuilles numérotées et quadrillées pour vos solutions - de la même couleur que les énoncés. Vos solutions doivent impérativement être écrites sur ces feuilles.

Si le nombre de feuilles prévu pour vos solutions ne suffisait pas, utilisez les feuilles quadrillées jaunes à la fin de cet examen comme feuilles de solution complémentaires et référez-vous y clairement sur les énoncés concernés.

Les notes sur les feuilles des données ou au verso des feuilles des données et des feuilles de solutions ne seront pas prises en considération !

Annexes

- CDI-Canada
- CDI-Autriche
- CDI-USA

Autres indications à examiner soigneusement:

- Lisez attentivement et complètement l'énoncé des problèmes et les questions avant de formuler les réponses.
- Les réponses doivent être brièvement motivées. **Les dispositions applicables des lois, ordonnances et conventions énumérées ci-après ne sont nécessaires que lorsque cela est explicitement requis dans la donnée du problème concerné.**
 - Pour les réponses portant sur l'impôt sur le revenu et le bénéfice, il convient d'indiquer les dispositions applicables de la LIFD et, pour l'impôt sur la fortune, le capital et l'impôt sur les gains immobiliers, les dispositions de la LHID.
 - Pour les réponses portant sur l'impôt anticipé, il convient d'indiquer les dispositions applicables de la LIA et de l'ordonnance sur l'impôt anticipé, pour les réponses portant sur les droits de timbre, les dispositions applicables de la LT et de l'ordonnance sur les droits de timbre.
 - Pour les réponses portant sur le droit fiscal international, il convient d'indiquer les dispositions applicables des conventions de double imposition en annexe.
 - Pour les réponses portant sur le droit de la taxe sur la valeur ajoutée, il convient d'indiquer les dispositions applicables de la LTVA et de l'OTVA.
 - Lorsque plusieurs interprétations de la loi sont possibles, la pratique de l'AFC, respectivement du Tribunal fédéral, pour autant qu'une telle pratique existe, sont déterminantes pour la solution du problème. Les explications portant sur des divergences d'appréciation ne sont pas nécessaires et ne donnent aucun droit à des points supplémentaires lors de l'appréciation.
- Les réponses qui ne sont pas motivées ou dont la motivation est erronée peuvent être sanctionnées de zéro point.
- Les réponses illisibles seront sanctionnées de zéro point, et une réponse sera considérée comme illisible si elle ne peut pas être lue immédiatement par le correcteur de l'examen.

Pour des raisons d'égalité de traitement, il ne sera donné aucune explication en rapport avec les questions au cours de l'examen. En présence d'éventuels éléments peu clairs, vous pouvez poser des hypothèses et les énoncer dans votre réponse.

Nous vous souhaitons plein succès!

PROBLÈME 1

Temps indicatif:

60 minutes

Nb. points maxi:

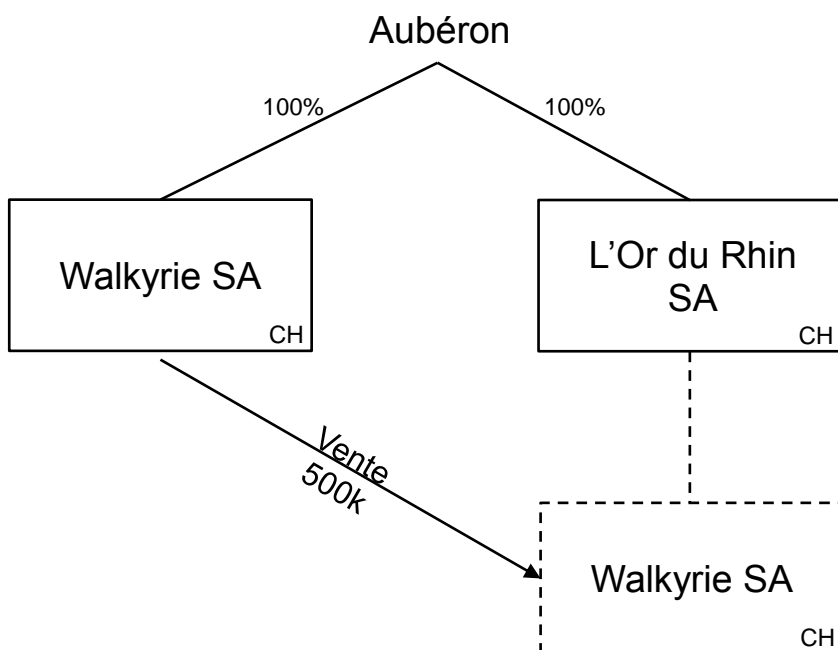
60 points

Restructuration / Echange d'informations

PROBLÈME 1.1: RESTRUCTURATION

(38 POINTS)

M. Aubéron, dont le domicile est en Suisse, détient 100 % des parts de l'Or du Rhin SA et de Walkyrie SA dans sa fortune privée. M. Aubéron vend Walkyrie SA (valeur vénale CHF 20 Mio) pour CHF 500'000 à l'Or du Rhin SA. L'Or du Rhin SA détient encore une société fille, Siegfried Sàrl. Toutes les sociétés sont des sociétés suisses.



Les bilans (tous en KCHF) se présentent avant la vente de la manière suivante :

Walkyrie SA

900	Cash	Réserves libres	600
100	PI	RAC	300
		CA	100
1'000			1'000

L'Or du Rhin SA

500	Cash	Réserves libres	10'500
10'500	Siegfried Sàrl	RAC	400
		CA	100*
11'000			11'000

*100 actions à CHF 1'000

Le bilan de l'Or du Rhin SA après la vente se présente comme suit :

L'Or du Rhin SA (après vente)

10'500	Siegfried Sàrl	Réserves libres	10'500
500	Walkyrie SA	RAC	400
		CA	100
11'000			11'000

Question 1.1.1**(6 points)**

Quelles conséquences fiscales découlent de cette transaction pour M. Aubéron ?

Question 1.1.2**(4 points)**

Quelles conséquences fiscales découlent de cette transaction pour l'Or du Rhin SA ?

Question 1.1.3**(6 points)**

Comment pourrait-on procéder pour optimiser fiscalement la transaction ?

Question 1.1.4**(4 points)**

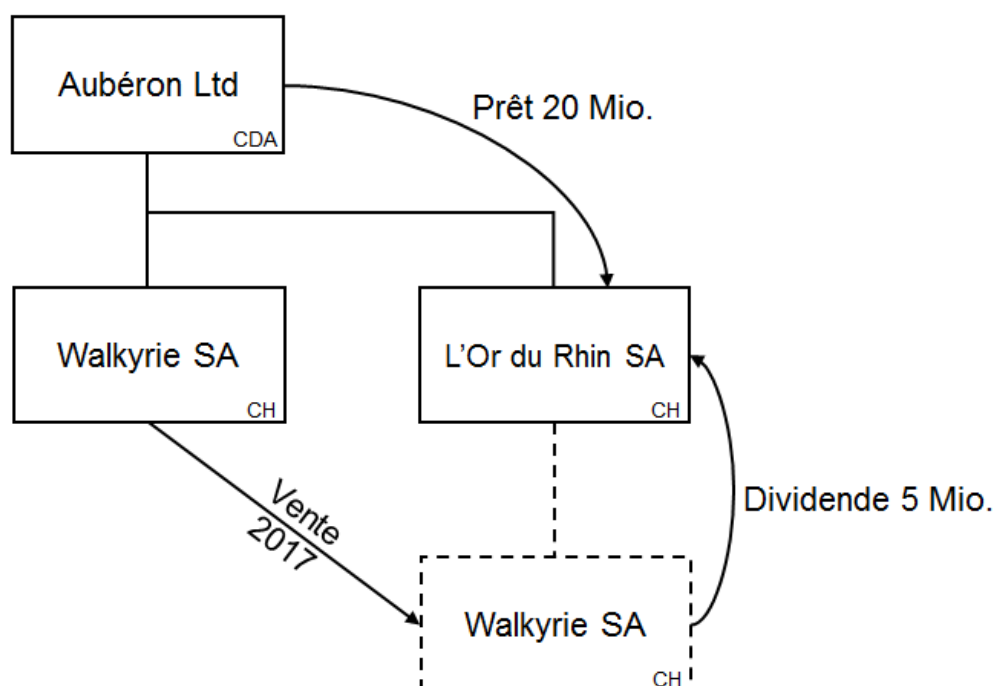
En quoi la réponse aux questions 1.1.1 à 1.1.3 serait-elle modifiée si M. Aubéron n'était pas une personne physique, mais une société de capitaux suisse (Aubéron SA) ? La valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice de la participation Walkyrie SA dans le bilan d'Aubéron SA se monte à CHF 500'000.

Question 1.1.5**(6 points)**

En quoi la réponse à la question 1.1.4 serait-elle modifiée si Walkyrie SA, vendue pour CHF 500'000, était portée au bilan de l'Or du Rhin SA pour CHF 20 Mio (transaction mixte vente/apport) ?

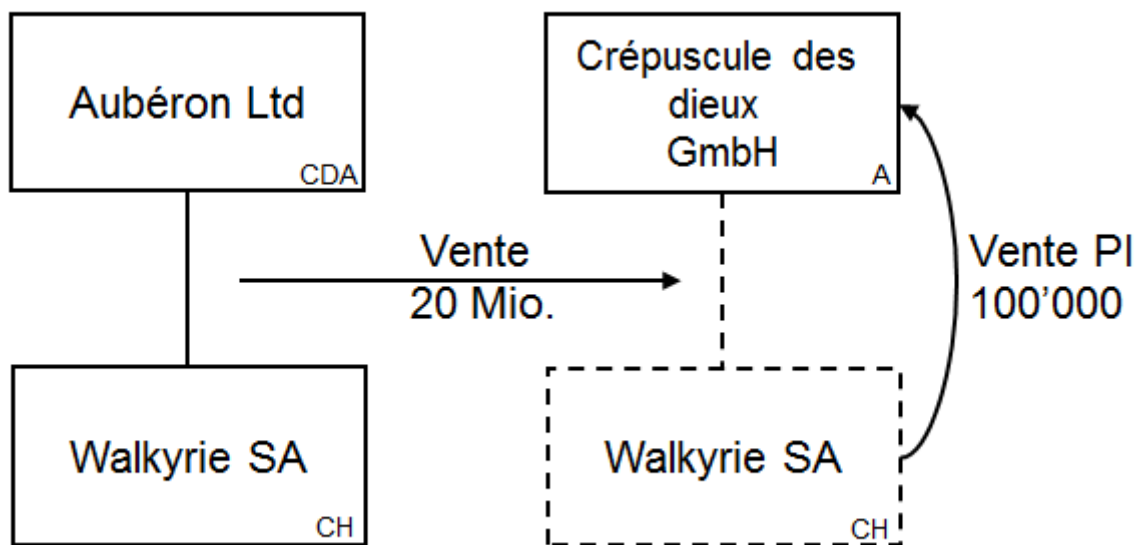
Question 1.1.6**(6 points)**

Variante de 1.1.4: Quelles seraient les conséquences fiscales si Aubéron Ltd, résidente du Canada, aliénait au cours de l'année 2017 Walkyrie SA pour CHF 20 Mio à sa fille l'Or du Rhin SA (le prix d'achat est laissé en prêt) et que Walkyrie SA, qui a réalisé peu après la vente un produit extraordinaire de CHF 4.5 Mio, distribue en 2018 un dividende de CHF 5 Mio à l'Or du Rhin SA ? (Les bilans de l'Or du Rhin SA et de Walkyrie SA sont comme dans la question 1.1.1 (avant la vente), Aubéron Ltd (avant la vente) comme dans la question 1.1.4).



Question 1.1.7**(6 points)**

Variante de 1.1.6: La participation à Walkyrie SA est aliénée en 2017 par Aubéron Ltd, résidente du Canada, à la société autrichienne Crépuscule des Dieux Sàrl. Peu après la vente de la participation à Walkyrie SA pour CHF 20 Mio à Crépuscule des Dieux Sàrl par Aubéron Ltd, Walkyrie SA aliène – comme prévu dès le début – ses droits de propriété immatérielle (valeur vénale CHF 18.1 Mio) à Crépuscule des Dieux Sàrl à leur valeur comptable de CHF 100'000. Quelles sont les conséquences fiscales qui découlent de cet état de fait ?



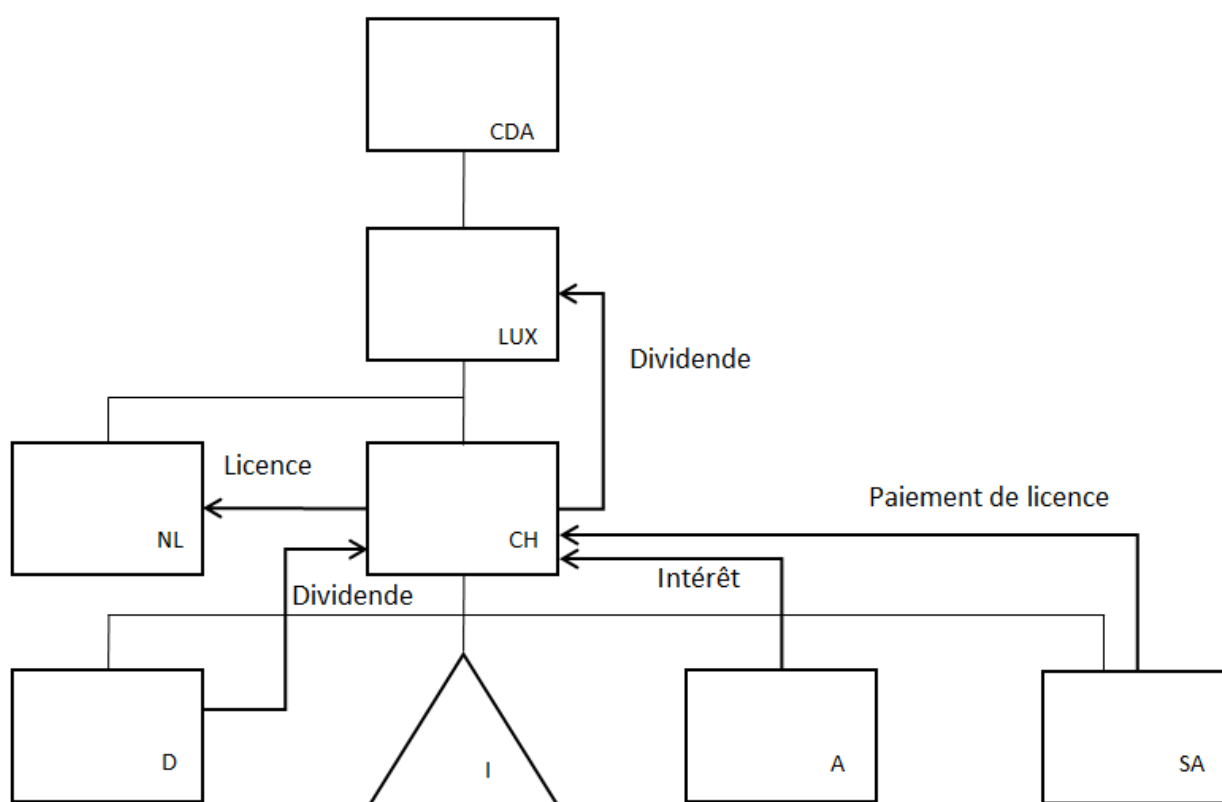
PROBLÈME 1.2: ECHANGE D'INFORMATIONS**(22 POINTS)**

Tristan SA (CH) est une société de capitaux dont le siège se trouve dans le canton de Zoug, détenue par le biais d'une holding intermédiaire luxembourgeoise (LUX) par une société canadienne (CAN). Tristan SA a des sociétés filles en Allemagne (D), Autriche (A) et Afrique du Sud (SA) et un établissement stable en Italie (I). Tristan SA reçoit des dividendes d'Allemagne, des intérêts d'Autriche et des redevances de licences d'Afrique du Sud.

L'administration fiscale du canton de Zoug a donné à Tristan SA le 5 février 2012, par un ruling (décision fiscale préalable), les assurances suivantes :

- Imposition comme société mixte au sens de l'art. 28 al. 4 LHID ;
- Prise en compte des frais de financement et d'administration de Tristan SA pour le calcul de la réduction pour participations (entraîne en l'espèce une réduction pour participations de 80 %) ;
- Montant admissible des redevances de licences de Tristan SA à sa société sœur aux Pays-Bas (NL);
- Attribution du paiement des intérêts de la société fille autrichienne à l'établissement stable en Italie ;
- Répartition de 90 % du capital à concurrence des actifs étrangers aux fins de l'impôt sur le capital.

La structure du groupe se présente comme suit :



Question 1.2.1**(18 points)**

Le directeur fiscal du groupe Tristan s'adresse à vous et vous demande dans quelle mesure, à l'avenir, il faut compter avec le fait que les autorités fiscales étrangères soient informées du contenu du ruling accordé par le canton de Zoug (expliquez, pour chaque élément du ruling, si les autorités fiscales étrangères doivent en être informées et dans l'affirmative lesquelles). Il vous demande également si l'on pourrait éviter une éventuelle information à ce sujet.

Question 1.2.2**(4 points)**

Au 01.01.2019, Tristan SA renonce à son statut de société mixte. Elle fait usage de la possibilité de réévaluer les réserves latentes existantes sur ses actifs dans son bilan fiscal en neutralité d'impôt (opération dite *Step-up* de l'ancien droit). Le canton de Zoug confirme dans un ruling octroyé au 1^{er} juillet 2017 dans quelle mesure la réévaluation peut être admise ainsi que la durée d'amortissement de 5 ans.

Les autorités fiscales étrangères seront-elles spontanément informées de ce ruling ?

PROBLÈME 2

Temps indicatif:
Nb. points maxi:

60 minutes
60 points

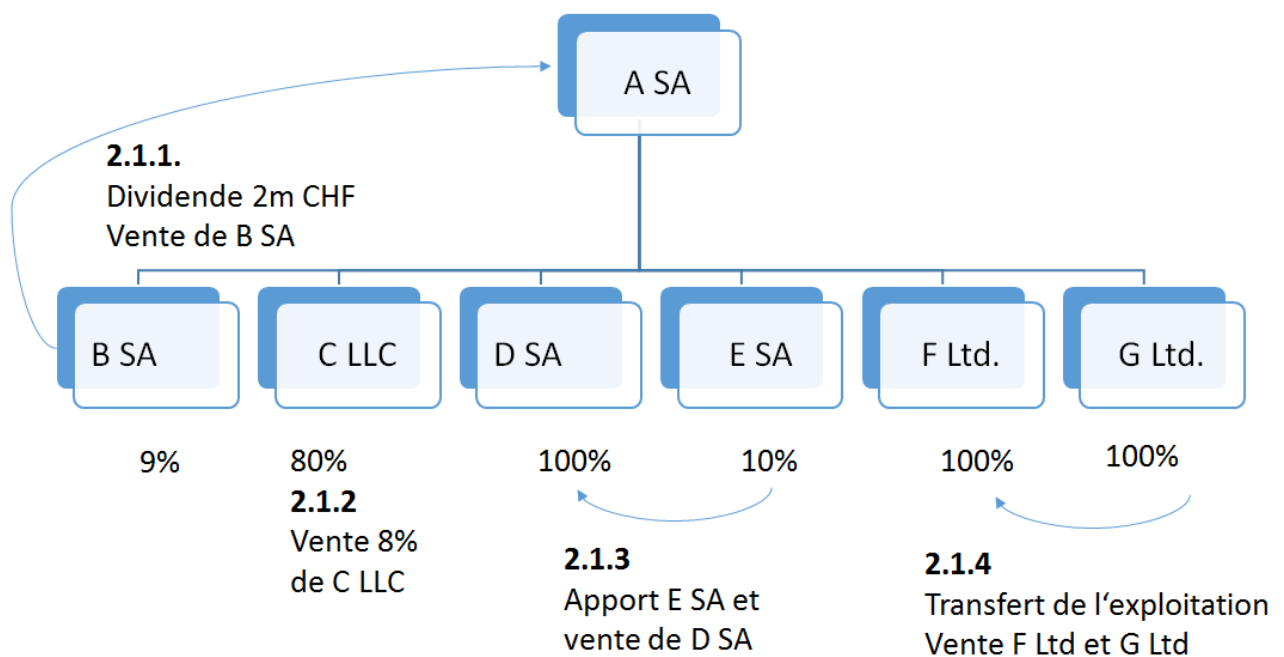
Participations Tax Accounting

PROBLÈME 2.1. PARTICIPATIONS

(42 POINTS)

Situation de départ

La société suisse A SA détient diverses participations qu'elle souhaite (en partie) vendre ; voici ci-après une illustration des transactions projetées (questions 2.1.1 à 2.1.4):



Aperçu des participations détenues par A SA:

Participation	Quote-part de participation	Dates d'acquisition	Valeur comptable	Valeur vénale 31.12.2016
B SA (CH)	9%	30.11.2014	10 Mio. CHF	12 Mio. CHF
C LLC (US)	80%	01.01.2000	1 Mio. CHF	7 Mio. CHF
D SA (CH)	100%	01.01.2015	10 Mio. CHF	12 Mio. CHF
E SA (CH)	10%	31.12.2016	10 Mio. CHF	10 Mio. CHF
F Ltd. (UK)	100%	01.01.2000	10 Mio. CHF	20 Mio. CHF
G Ltd. (UK)	100%	15.06.2016	5 Mio. CHF	1 Mio. CHF

Les valeurs pour l'impôt sur le bénéfice et les coûts d'acquisition de toutes ces participations correspondent aux valeurs comptables selon cet aperçu.

Cas 2.1.1 Vente de B SA

Participation	Quote-part de participation	Date d'acquisition	Valeur comptable	Valeur vénale 31.12.2016
B SA (CH)	9%	30.11.2014	10 Mio. CHF	12 Mio. CHF

B SA a distribué un dividende en 2016 (remboursement provenant d'un agio). A SA s'est vu attribuer 2 Mio CHF à ce titre. Le directeur financier (CFO) aimerait donc réduire de 2 Mio CHF la valeur comptable de B SA dans les comptes annuels de A SA au 31.12.2016. A SA aimerait vendre la participation à B SA en 2017 à la valeur vénale de 12 Mio CHF.

Question 2.1.1

(10 points)

- Quelles sont les conséquences en matière d'impôt sur le bénéfice en 2016 et 2017 si
(Variante 1) la valeur comptable est réduite ou
(Variante 2) la valeur comptable n'est pas réduite?
Partez de l'hypothèse, pour répondre à la question de la variante 1, que la réduction de la valeur comptable est acceptée sous l'angle de l'impôt sur le bénéfice malgré la valeur vénale de CHF 12 Mio.
- Que recommandez-vous au CFO sous l'angle du droit fiscal?
- Votre recommandation est-elle modifiée si A SA fait état de reports de pertes de 10 Mio CHF provenant de l'année 2015?

Cas 2.1.2 C LLC

Participation	Quote-part de participation	Date d'acquisition	Valeur comptable	Valeur vénale 31.12.2016
C LLC (US)	80%	01.01.2000	1 Mio. CHF	7 Mio. CHF

A SA souhaite vendre 8% de la participation à la société américaine C LLC (limited liability company), soit 10% de sa participation de 80%. Jusqu'à ce jour, A SA a qualifié sa participation à C LLC comme participation à une société de capitaux et a été taxée définitivement en conséquence. Eu égard à la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral, A SA a des doutes quant à savoir si cette qualification est fiscalement exacte.

Question 2.1.2

(9 points)

Expliquez à A SA les différences entre l'imposition du bénéfice en capital résultant de l'aliénation, en indiquant les dispositions applicables de la CDI-USA et de la LIFD, si C LLC

- a) Variante 1: est qualifiée de société de capitaux selon le droit interne suisse et la CDI-USA
- b) Variante 2: est qualifiée de société de personnes selon le droit interne suisse et la CDI-USA

Cas 2.1.3 D SA / E SA

Participation	Quote-part de participation	Dates d'acquisition	Valeur comptable	Valeur vénale 31.12.2016
D SA (CH)	100%	01.01.2015	10 Mio. CHF	12 Mio. CHF
E SA (CH)	10%	31.12.2016	10 Mio. CHF	10 Mio. CHF

A SA détient D SA comme société de participations, laquelle investit dans différents placements de capital. Elle sert principalement au placement de liquidités pour A SA, mais n'est pas nécessaire à l'exploitation des activités de A SA. A SA a déjà eu à de nombreuses reprises des entretiens avec des investisseurs qui voulaient lui acheter la participation D SA afin de gérer ses investissements de manière plus professionnelle.

La société E SA, cotée en bourse, est envisagée comme possible repreneur de la société. A SA s'attend à des bénéfices en capital à court terme et a acquis au 31.12.2016 une participation de 10% pour CHF 10 Mio dans E SA. Au 30.6.2017 (et au 30.9.2017), la participation a déjà une valeur de CHF 15 Mio.

A SA aimerait réaliser ses gains sur D SA et E SA au 30.9.2017. Elle envisage d'apporter la participation à E SA à la valeur comptable dans D SA (avec effet sur le plan fiscal au 1.1.2017) et ensuite d'aliéner la participation D SA à sa valeur vénale de CHF 27 Mio.

Question 2.1.3

(11 points)

Comment le bénéfice provenant de la vente sera-t-il imposé auprès de A SA? Calculez le bénéfice en capital qui est soumis à la réduction pour participations pour A SA.

Cas 2.1.4 F Ltd. / G Ltd.

Participation	Quote-part de participation	Dates d'acquisition	Valeur comptable	Valeur vénale 31.12.2016
F Ltd. (UK)	100%	01.01.2000	10 Mio CHF	20 Mio CHF
G Ltd. (UK)	100%	15.06.2016	5 Mio CHF	1 Mio CHF

A SA a acquis en 2016 la société G Ltd au Royaume-Uni. G Ltd est une société de production qui détient aussi un immeuble non nécessaire à l'exploitation. A SA voit des synergies entre sa société d'exploitation en GB, F Ltd, et la production de G Ltd. De ce fait, elle transfère, après l'acquisition de G Ltd, le secteur de production de G Ltd à la valeur comptable (CHF 0.7 Mio) à F Ltd. L'immeuble demeure auprès de G Ltd.

La participation G Ltd est amortie chez A SA, à la fin de l'année 2016, de CHF 4 Mio à la charge du bénéfice, de CHF 5 Mio à CHF 1 Mio, en raison du transfert à la valeur comptable du secteur de production.

En août 2017, Y approche A SA et lui offre CHF 22 Mio pour acquérir la participation F Ltd et CHF 1 Mio pour la participation G Ltd.

Question 2.1.4

(12 points)

Quelles sont les conséquences fiscales de la vente de F Ltd et de G Ltd en août 2017 pour A SA (en indiquant les articles de loi de la LIFD) ?

PROBLÈME 2.2. TAX ACCOUNTING

(18 POINTS)

X SA, résidente de Suisse, a réalisé au cours de l'année 2016 une perte annuelle en raison d'un paiement en dommages-intérêts extraordinaire, de sorte qu'au 1.1.2017, elle a présenté un report de pertes de CHF 15 Mio. En se basant sur un solide budget, X SA s'attend à réaliser, les deux prochaines années, un bénéfice de CHF 10 Mio par année, lequel comprendra chaque année un dividende brut d'une société fille étrangère détenue à 100% de CHF 5 Mio (y compris 5% d'impôts à la source non récupérables).

La part des frais de financement et de frais administratifs afférents à la participation se montent à 15% du dividende brut. Le taux d'impôt effectif se monte à 20% (taux de l'impôt avant impôt).

Question 2.2.1

(12 points)

Comment le report de pertes doit-il être pris en considération en rapport avec la position des impôts latents à la fin de l'année 2017 selon les normes IFRS ? Calculez d'éventuelles positions d'impôts latents et indiquez les écritures comptables correspondantes. Motivez vos réponses.

Question 2.2.2

(6 points)

X SA a amorti en 2015, en accord avec les règles du droit commercial, la participation à sa société-fille étrangère qu'elle consolide selon les normes IFRS, à concurrence de CHF 2 Mio, ce que les autorités fiscales ont également admis. Comme cette participation ne distribue plus de dividendes, le CFO propose de comptabiliser une réévaluation de CHF 1 Mio afin d'augmenter le bénéfice selon le droit commercial, opération qui est également acceptée par l'organe de révision.

Quelles sont les conséquences (y compris le montant d'impôt) au niveau des positions fiscales en cours et latentes si l'écriture comptable proposée et commercialement acceptée est effectuée ? Indiquez l'écriture comptable correspondante. En quoi la quote-part fiscale du groupe selon les normes IFRS est-elle modifiée ? Motivez votre réponse.

PROBLÈME 3

Temps indicatif:

60 minutes

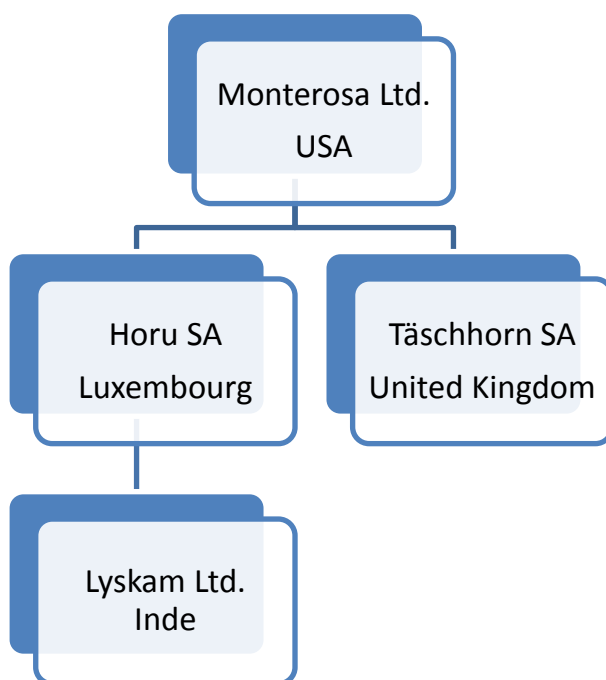
Nb. points maxi:

60 points

Immigration

Etat de fait

Horu SA, dont le siège fiscal se trouve au Luxembourg, est détenue par Monterosa Ltd dont le siège fiscal se trouve aux USA, laquelle est pour sa part cotée au NYSE. Le but de Horu SA consiste à développer et administrer des actifs immatériels (PI) dans le domaine des sciences de la vie (Life Science). La structure du groupe se présente comme suit:



Les valeurs immatérielles (PI) sont portées au bilan de Horu SA avec une valeur comptable de CHF 100 Mio. La valeur vénale de ces PI se monte au 31.12.2016 à CHF 1'000 Mio. Les fonds propres de Horu SA se composent d'un capital-actions d'un montant converti en CHF de CHF 10 Mio et d'autres réserves (réserves provenant de bénéfices non distribués, c'est à dire qu'il ne s'agit pas de réserves d'apport en capital) de CHF 90 Mio. Le bilan de Horu SA au 31.12.2016 se présente comme suit:

Bilan Horu SA à fin 2016 en Mio CHF			
Actifs circulants	10	Fonds étrangers	60
PI (droits de propriété immatérielle)	100	Capital-actions	10
Participation Lyskam Ltd.	50	Autres réserves:	90
Total:	160	Total:	160

En raison des Lux-Leaks et de diverses procédures de l'UE concernant la concurrence fiscale dommageable, le groupe envisage de déplacer le siège de Horu SA au 1^{er} janvier 2017 du Luxembourg en Suisse.

Question 3.1**(10 points)**

Partez de l'hypothèse que seul le siège fiscal (lieu de la direction effective) de Horu SA sera transféré du Luxembourg en Suisse. Au 31.12.2016, à savoir peu avant l'implantation du siège fiscal en Suisse, Horu SA transforme les autres réserves à concurrence de CHF 90 Mio en capital-actions. Y a-t-il, en raison (i) du transfert du siège fiscal et (ii) de la transformation d'autres réserves en capital-actions des conséquences fiscales en matière d'impôt sur le bénéfice, de droit de timbre d'émission, de droit de timbre de négociation, de l'impôt anticipé et de la taxe sur la valeur ajoutée, et dans l'affirmative, lesquelles?

Question 3.2**(5 points)**

Variante à la question 3.1: Horu SA part du principe qu'après le transfert de son siège fiscal, les PI (droits de propriété intellectuelle) d'une valeur comptable de CHF 100 Mio auraient une valeur vénale de CHF 1'000 Mio qui pourrait être réévaluée en Suisse en neutralité fiscale dans le bilan fiscal de la société. Cela est-il admissible du point de vue de l'impôt fédéral direct? Quels arguments parlent pour la réévaluation en neutralité fiscale dans le bilan fiscal, lesquels contre? Indiquez également les dispositions légales applicables dans votre motivation.

Question 3.3**(5 points)**

Variante à la question 3.1: Partez de l'hypothèse que le siège de Horu SA est transféré du Luxembourg en Suisse aussi bien sous l'angle du droit civil que fiscal. Au 31.12.2016, à savoir peu avant le transfert du siège civil et fiscal en Suisse, Horu SA transforme les autres réserves à concurrence de CHF 90 Mio en capital-actions. Y a-t-il du point de vue du droit de timbre d'émission et de l'impôt anticipé des conséquences en raison de la transformation des autres réserves en capital-actions juste avant le transfert du siège? Dans l'affirmative, lesquelles? Motivez votre réponse.

Problème 3.4: Complément à l'état de fait selon la question 3.3

Au 1.1.2018, les PI (droits de propriété intellectuelle) sont distribués par Horu SA (siège statutaire et fiscal depuis le 1er janvier 2017 en Suisse) à Monterosa Ltd (USA) comme dividendes à la valeur vénale. La valeur vénale déterminée par une évaluation externe se monte à CHF 1'200 Mio.

Question 3.4.1**(10 points)**

Selon quelles méthodes la valeur vénale des PI peut-elle être évaluée? En répondant à cette question, vous mentionnerez également la disposition applicable de la LIFD.

Question 3.4.2**(10 points)**

Quelles sont les conséquences fiscales qui résultent de la distribution des PI (droits de propriété intellectuelle) ?

Problème 3.5: Variante à l'état de fait selon la question 3.4

Partez de l'hypothèse que les PI (droits de propriété intellectuelle), en raison des conséquences fiscales qui résultent de l'opération projetée, ne sont pas, comme exposé dans l'état de fait du problème 3.4, distribuées à Monterosa Ltd. En lieu et place, il est prévu de transférer le siège statutaire et fiscal de Horu SA en Irlande, tout en maintenant un établissement stable en Suisse, auquel les PI ainsi que la participation Lyskam Ltd doivent rester attachés. Partez de l'hypothèse que les fonctions importantes sous l'angle économique (fonctions DEMPE) pour le développement et la maintenance des PI continuent d'être assurées au niveau de l'établissement stable en Suisse. Le siège principal en Irlande dispose quant à lui de personnel compétent en charge de la distribution des produits sur le marché européen. Sur les PI, la société réalise un bénéfice net (redevances de licences sous déduction des frais de développement et de maintenance des PI, sous déduction des impôts résiduels sur les paiements de licences) de CHF 50 Mio et, sur la distribution de ses produits, un bénéfice net de CHF 20 Mio. Au total, Horu SA réalise ainsi un bénéfice net de CHF 70 Mio. Les actifs de Horu SA sont attribués à raison de 20% au siège principal et de 80 % à l'établissement stable.

Question 3.5.1

(7 points)

Y a-t-il des conséquences en matière d'impôt sur le bénéfice et d'impôt anticipé du fait du transfert du siège statutaire et fiscal de Suisse en Irlande? Dans l'affirmative, lesquelles? Motivez votre réponse.

Question 3.5.2

(7 points)

Comment la répartition internationale (y compris la répartition du capital) doit-elle être effectuée (partez de l'hypothèse que les passifs du bilan de Horu SA correspondent à l'état de fait de départ)?

Question 3.5.3

(6 points)

Qui peut, et sur la base des dispositions de quelle convention de double imposition, demander le remboursement d'éventuels impôts à la source sur des redevances de licences et qui peut faire valoir l'imputation des impôts résiduels (la part non remboursable des impôts à la source) sur les redevances de licence?

PROBLÈME 4

Temps indicatif: 60 minutes
Nb. points maxi: 60 points

PRÉVOYANCE LIBRE (PILIER 3B)

IMPOSITION CONJOINTE DES ÉPOUX SUR LE PLAN INTERCANTONAL ET INTERNATIONAL

PROBLÈME 4.1: PRÉVOYANCE PROFESSIONNELLE LIBRE (PILIER 3B)

38 POINTS

ETAT DE FAIT A

10 POINTS

Madame A., née le 1^{er} mai 1960, est veuve et a une nièce. Elle a conclu le 1^{er} octobre 2003 une assurance décès viagère (pilier 3b) avec des primes périodiques avec la société d'assurance Swiss Vivo SA à Genève. La bénéficiaire selon la police d'assurance est la nièce de Mme. A. Mme A. décède le 1^{er} juin 2017. Une prestation en capital de CHF 200'000 (ainsi qu'une part aux excédents de CHF 5'000) est versée.

Question 4.1.1.

(3 points)

Comment Mme. A. devait-elle être imposée sur cette assurance de son vivant ?

Question 4.1.2.

(7 points)

Y a-t-il des conséquences fiscales (sans impôt sur le bénéfice, sans impôt sur le capital, sans taxe sur la valeur ajoutée) pour la compagnie d'assurance Swiss Vivo SA

a) pendant la durée du contrat ?

b) au paiement de la prestation en capital lors du décès de Mme. A ?

Motivez vos réponses aux questions a) et b), y compris par l'indication des dispositions légales applicables.

ETAT DE FAIT B**17 POINTS**

Monsieur P., né le 1^{er} octobre 1950, a conclu le 1^{er} novembre 2012 une assurance vie avec une prime unique (CHF 50'000) avec Swiss Vivo SA à Genève. Pour financer cette prime unique, il a contracté simultanément auprès de Swiss Vivo SA un prêt portant intérêt. En cas de vie, il reçoit au 1^{er} novembre 2017 une prestation en capital de CHF 55'000. En cas de décès, une prestation en capital de CHF 60'000 est versée. Lors du paiement de la prestation en capital, celle-ci est compensée avec le prêt.

Question 4.1.3.**(6 points)**

Indiquez les conséquences fiscales pour Monsieur P., en droit fédéral, en cas de vie et pour la respectivement le bénéficiaire en cas de décès (y compris les dispositions légales).

Question 4.1.4.**(4 points)**

Monsieur P. peut-il déduire les intérêts qu'il paye pendant la durée de l'assurance de son revenu imposable ?

Question 4.1.5.**(7 points)**

Y a-t-il des conséquences fiscales (sans impôt sur le bénéfice, sans impôt sur le capital, sans taxe sur la valeur ajoutée) pour la compagnie d'assurance Swiss Vivo SA

a) pendant la durée du contrat ?

b) au paiement de la prestation en capital en cas de vie de Monsieur P. ?

Motivez vos réponses aux questions a) et b), y compris par l'indication des dispositions légales applicables.

ETAT DE FAIT C**11 POINTS**

Monsieur N., âgé de 63 ans, a acquis au 1^{er} janvier 2013 une assurance de rente. Le début de la rente est fixé au 1^{er} janvier 2018. Il recevra jusqu'à son décès le paiement de rentes mensuelles. L'assurance a été financée au moyen d'une prime unique.

Question 4.1.6

Le fils de Monsieur N s'est fiancé. Comme Monsieur N souhaiterait participer au mariage de son fils, il prévoit de racheter l'assurance de rente.

Quelles sont les conséquences fiscales au niveau de l'impôt sur le revenu qui découlent pour Monsieur N de ce rachat (y compris bases légales) ? La date à laquelle le rachat est effectué joue-t-elle un rôle ?

PROBLÈME 4.2:**IMPOSITION DES ÉPOUX DANS LES RAPPORTS INTERCANTONAUX & INTERNATIONAUX 22 POINTS****ETAT DE FAIT A****13 POINTS**

Monsieur H. et Madame F. se sont mariés tard.

Monsieur H. travaille auprès de la police cantonale dans le canton de Lucerne (salaire : CHF 120'000 par année; pas de fonction dirigeante) et a loué dans la ville de Lucerne un appartement de 3 pièces.

Madame F. est présidente de commune dans la commune B., dans le canton de Zurich (salaire : CHF 70'000) et y vit dans un appartement en propriété par étages de 5 pièces détenu conjointement avec son mari.

Monsieur H. et Madame F. ne se rendent visite qu'irrégulièrement en fin de semaine, mais vivent une réelle union. Ils passent les autres weekends ensemble à la montagne ou de manière séparée à leur domicile respectif avec leur cercle d'amis. Aussi bien Monsieur H. que Madame F. pourvoient eux-mêmes à leur entretien.

Question 4.2.1**(9 points)**

Dans quel canton Monsieur H. et Madame F. seront-ils imposés, pour quel revenu et à quel barème ? Motivez votre réponse.

Question 4.2.2**(4 points)**

Partez de l'hypothèse qu'en l'espèce, un canton n'est pas d'accord avec l'imposition de l'autre et que les 2 cantons revendiquent pour eux-mêmes la souveraineté fiscale. Comment les contribuables peuvent-ils se défendre dans une telle situation au niveau de l'impôt fédéral direct (indiquez les voies de droit y compris la disposition de la LIFD) ?

ETAT DE FAIT B**9 POINTS**

Monsieur A. (ressortissant suisse) et Madame B. (ressortissante britannique) sont mariés et ont deux enfants mineurs. Ils habitent à Londres, Grande-Bretagne (centre de leurs intérêts vitaux). Ils possèdent un appartement de vacances en Suisse.

Monsieur A. travaille comme pilote pour Swiss International Airlines SA dont le siège est à Zurich-Kloten. Son lieu de travail, selon son contrat de travail, est à Londres. Il reçoit son salaire de son employeur en Suisse. Madame B. n'exerce pas d'activité lucrative.

Question 4.2.3

Le couple est-il imposable en Suisse ? Dans l'affirmative, pour quels éléments, dans quelle mesure et à quel barème ? Motivez votre réponse selon le droit fiscal national (y compris les bases légales).

PROBLÈME 5

Temps indicatif: 60 minutes
Nb. points maxi: 60 points

TVA

Problème 5.1:

(37 points)

La société Insurance SA détient une société fille à 100%, Service SA. Insurance SA vend des polices d'assurance à des personnes privées et à des entreprises. Service SA effectue diverses prestations imposables dans les domaines du conseil et de l'administration pour des tiers et pour Insurance SA. Les deux sociétés, inscrites dans le registre TVA, font état des recettes et des charges grevées d'un impôt préalable suivantes:

Insurance SA

- Primes encaissées (chiffre d'affaires) provenant de la vente de polices d'assurance: CHF 1000 (sans TVA éventuelle)
- Charges pour la réalisation des primes encaissées: CHF 216 (y compris CHF 16 TVA)

Service SA

- Recettes provenant des prestations de conseil: CHF 200 (sans TVA éventuelle) à des tiers et CHF 300 (sans TVA éventuelle) à Insurance SA
- Charges: CHF 216 (y compris CHF 16 TVA); 40% de ces charges ont été nécessaires pour effectuer les prestations de conseil à des tiers et 60% pour effectuer les prestations de conseil à Insurance SA.

Insurance SA a besoin des prestations de conseil pour réaliser les recettes provenant des primes.

Question 5.1.1

(9 points)

Calculez la charge de TVA des deux sociétés en partant de l'hypothèse qu'il existe une imposition de groupe. Motivez vos calculs.

Question 5.1.2

(11 points)

Insurance SA a acquis au cours de l'année 2015 un véhicule commercial pour CHF 54'000 (y compris CHF 4'000 de TVA), qu'elle a jusqu'à présent utilisé exclusivement pour les collaborateurs du service externe de l'assurance dans le cadre des trajets professionnels. En août 2017, elle vend le véhicule commercial pour CHF 20'000 (sans TVA éventuelle) à Service SA. Service SA utilise ce véhicule commercial à hauteur de 50% pour réaliser des prestations de conseil à des tiers et à hauteur de 50% pour réaliser des prestations de conseil à Insurance SA.

Quelles sont les conséquences fiscales qui découlent de la vente de ce véhicule commercial? Calculez les éventuelles conséquences en matière de TVA, motivez votre réponse et indiquez l'article de la LTVA applicable en partant de l'hypothèse que les deux sociétés

- a) font partie d'un groupe TVA et
- b) ne font pas partie d'un groupe TVA.

Complément à l'état de fait 5.1.3:

Service SA constitue en Allemagne la succursale Service Branch, qui fournit des prestations de conseil à une clientèle locale.

Question 5.1.3.1**(4 points)**

Service SA procure à sa succursale Service Branch des clients allemands. Service SA supporte des charges grevées de l'impôt préalable pour apporter cette clientèle. Comment Service SA doit-elle traiter sous l'angle de la TVA cette prestation d'apport de clientèle et les charges qui sont grevées de l'impôt préalable? Motivez brièvement votre réponse.

Question 5.1.3.2**(4 points)**

Dans l'optique de réduire ses risques de responsabilité envers ses clients finaux, Service Branch conclut, moyennant paiement d'une prime d'assurance adéquate, une assurance responsabilité civile avec Insurance SA. Elle assume à cet égard des charges grevées de l'impôt préalable.

Comment Insurance SA doit-elle traiter sous l'angle de la TVA les primes d'assurance et les charges grevées de l'impôt préalable? Motivez votre réponse.

Complément à l'état de fait 5.1.4

Les actionnaires font apport de leurs actions dans Insurance SA dans une société nouvellement constituée, Holding SA, qui n'est pas inscrite au registre TVA. Holding SA détient comme seuls actifs les actions de Insurance SA, pour une valeur de CHF 100 mios. Comme Holding SA n'a pas de personnel, les prestations d'administration usuelles d'une holding pour la conduite stratégique du groupe (administration des participations, tenue de la comptabilité du groupe, travaux préparatoires à l'AG, etc.) sont effectuées par Service Branch sans contre-prestation.

Question 5.1.4.1**(6 points)**

Quelles sont les conséquences en matière de taxe sur la valeur ajoutée qui découlent de cet état de fait? Calculez d'éventuels montants de TVA en appliquant le forfait de 0.3%. Motivez votre réponse.

Question 5.1.4.2**(3 points)**

Quels changements apporteriez-vous à votre réponse à la question 5.1.4.1 si la holding était inscrite au registre TVA et était membre du groupe TVA?

Problème 5.2**(23 points)**

X, actif en raison individuelle assujettie, détient un vieil immeuble qu'il utilise comme fabrique et où il produit des vêtements destinés à la vente. Ayant trouvé un bâtiment moderne à un emplacement plus favorable, X commence par démolir le vieil immeuble au début de l'année 2017. A la fin de l'année 2019, X décide de construire sur une partie du terrain désormais libre de construction un nouveau bâtiment avec quatre appartements destinés à la location à des personnes privées qui les utiliseront à des fins d'habitation (domicile).

Question 5.2.1**(5 points)**

Comment la TVA afférente aux frais liés à la démolition de l'ancienne fabrique doit-elle être traitée auprès de X? Motivez votre réponse y compris en indiquant les articles de la LTVA

Question 5.2.2**(10 points)**

X a déjà loué le nouvel immeuble pendant une année à des personnes privées qui utilisent les appartements à des fins d'habitation (domicile). Répondant à une offre très lucrative d'un investisseur, X peut vendre le nouvel immeuble en réalisant un bénéfice. Pour la construction du nouveau bâtiment, des impôts préalables à concurrence de CHF 100'000 francs ont été acquittés.

Comment la vente du nouvel immeuble doit-elle être effectuée pour optimiser la situation financière du vendeur X? Motivez votre réponse en développant brièvement les effets des deux autres variantes possibles (sur trois). Partez de l'hypothèse que la TVA afférente au prix de vente est intégralement supportée par l'acquéreur (10P)

Question 5.2.3**(8 points)**

La société Master Web Hosting GmbH, résidente d'Allemagne, effectue depuis ses locaux commerciaux en Allemagne des prestations d'hébergement de sites (Web Hosting) pour divers clients en Suisse et à l'étranger. Il s'agit exclusivement de prestations électroniques dans le domaine de l'hébergement de sites web. La totalité des recettes provenant de personnes privées en Suisse, non assujetties à la TVA, se montent à CHF 1 Mio et à des entreprises assujetties à la TVA en Suisse à CHF 50'000. X reçoit de Master Web-Hosting GmbH des prestations d'hébergement de sites à concurrence de CHF 9'000.

Quelles sont les conséquences fiscales sous l'angle de la TVA qui découlent des prestations effectuées pour X et pour Master Web Hosting GmbH? Motivez votre réponse en indiquant les articles applicables de l'OTVA.