

NE_GERICHTE CDP.2020.380 vom 18. Oktober 2021

NE Tribunal cantonal, 2021-10-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2020.380

FR: NE_GERICHTE CDP.2020.380 du 18 octobre 2021

IT: NE_GERICHTE CDP.2020.380 del 18 ottobre 2021

Erwägungen

E. 1

a) En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, comme c'est le cas en l'occurrence, il est loisible au contribuable de déposer un seul recours avec une motivation commune pour l'impôt fédéral direct et les impôts directs cantonal et communal (ATF 135 II 260 cons. 1.3.2 et 1.3.3). Pour les mêmes motifs, l'autorité administrative, respectivement, judiciaire est autorisée à se prononcer sous la forme d'une décision unique, pour autant toutefois que la motivation permette de saisir clairement qu'il est question des deux catégories d'impôts (ATF 135 II 260 cons. 1.3.1).

E. 2

b) En l'espèce, l'intimé a rendu une seule décision sur réclamation valant tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts directs cantonal et communal, ce qui est admissible. Dans ces circonstances, on ne peut reprocher aux recourantes d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans leur recours devant la Cour de céans, laquelle statuera également dans un seul arrêt. Interjeté pour le surplus dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 3

Dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt, seules sont encore litigieuses les questions de la déduction des frais d'administration de la fortune et de l'imposition des intérêts des bons d'épargne postaux de la Poste italienne.

E. 4

a) Le contribuable qui possède une fortune mobilière privée peut déduire les frais d'administration par des tiers et les impôts à la source étrangers qui ne peuvent être ni remboursés ni imputés (art. 32 al. 1 LIFD et 35 al. 1 LCdir). Il doit être en mesure de justifier par pièces les déductions qu'il revendique. La LHID ne possède aucune disposition similaire concernant les coûts en relation avec la gestion de fortune mobilière privée. Dans le domaine de la gestion de fortune, sont notamment déductibles les frais d'administration des titres, pour la location d'un coffre, pour la conservation des valeurs ainsi que ceux liés à l'obtention de garanties ou au recouvrement d'élément de fortune (Archives 67, p. 477 = RDAF 1999 II 126). Tel n'est en revanche pas le cas des dépenses pour obtenir des conseils financiers, pour l'achat ou la vente de titres destinés à l'acquisition de biens ou la couverture de frais d'entretien non déductibles ; il en va de même des travaux de secrétariat liés à l'administration de la fortune, même si ceux-ci sont exécutés par des tiers contre rémunération (Oberson , Droit fiscal suisse, 5 ème éd., 2021, no 334, p. 208). Dans sa circulaire no 15 relative aux obligations et instruments financiers dérivés en tant qu'objet de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre (version du 03.10.2017, ci-après circulaire no 15), l'Administration fédérale des contributions stipule que les frais

bancaires occasionnés par les achats et ventes doivent être considérés comme des frais d'acquisition et pris en compte en diminution du revenu, pour autant qu'ils se rapportent à l'investissement imposable. Le contribuable doit conserver les justificatifs d'achat et de vente de tels titres en vue de l'imposition. Dans le canton de Neuchâtel, par mesure de simplification, il est admis une déduction forfaitaire de 2 % 0 de la valeur des titres gérés par une banque (actions, obligations, obligations de caisse, parts de fonds de placement, bons de jouissance) (cf. Instructions générales pour remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques, p. 25). Ainsi, les frais d'administration de la fortune ne peuvent pas sans autre être déduits dans leur totalité. Le texte même de la loi souligne que sont considérés comme des frais déductibles ceux facturés au contribuable par des tiers. La déduction ne peut intervenir que si l'existence de frais d'administration par des tiers est vraisemblable. L'institution du calcul forfaitaire n'a en effet pas pour but de permettre la déduction des frais effectifs inexistantes ; elle vise uniquement à simplifier le calcul des frais, en permettant un calcul forfaitaire qui remplace le calcul effectif. La déduction forfaitaire ne doit pas conduire à un résultat qui s'écarte du principe de l'imposition du revenu net du contribuable. Si tel est le cas et que le résultat de l'application de la déduction forfaitaire est manifestement incorrect, le fisc peut refuser la déduction forfaitaire (cf. à cet égard NStP 2002, 193 ; StE 1995 B25.6 no 27 en matière de déduction de revenus de la fortune immobilière). b) En l'espèce, c'est en vain que l'on cherche dans les pièces produites par les recourantes dans la procédure de rappel, la preuve ou au moins un indice de frais d'administration de titres. Les intéressées n'ont pas non plus rendu vraisemblable, ni même fait valoir le fait qu'elles aient été exposées à cette dépense. Dans leurs différents échanges avec l'autorité fiscale, tout comme dans leur mémoire de recours, elles s'abstiennent de fournir tout indice dans ce sens, leur mandataire se contentant simplement d'alléguer n'avoir jamais été confronté à un refus d'accepter un forfait de déduction. Dans la mesure où il ne s'agit pas de produits financiers usuels, puisqu'il s'agit d'investissements postaux italiens, on ne peut en outre pas sans autre admettre, comme cela serait par exemple le cas pour des titres placés auprès d'un établissement bancaire suisse, que ces bons d'épargne postaux seraient soumis à des frais d'administration. C'est par conséquent à juste titre que le SCCO a refusé la déduction forfaitaire pour les titres italiens.

E. 5

Le litige porte ensuite sur l'imposition des intérêts des bons postaux italiens. Les recourantes ne contestent à juste titre pas la compétence de l'administration fiscale suisse d'imposer ces derniers. a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 19 LCdir). Toutefois, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD, art. 19 al. 3 LCdir). Aux termes de l'article 20 al. 1 let. b LIFD, le rendement de la fortune mobilière est également imposable. C'est en particulier le cas pour les revenus résultant de l'aliénation ou du remboursement d'obligations à intérêt unique prédominant (obligations à intérêt global, obligations à coupon zéro) qui échoient au porteur (cf. également art. 23 al. 1 let. b LCdir). b) Dans le cas d'obligations à intérêt unique prédominant, c'est-à-dire d'obligations qui, au moment de l'émission et sur la base des conditions de l'émission, ont une partie prépondérante de la rémunération totale qui provient du disagio d'émission ou de l'agio de remboursement (cf. Circulaire n° 15, ch. 2.1.4), la différence entre le montant de l'acquisition et celui de la vente, respectivement du remboursement de l'obligation est imposable (cf. arrêt du TF du 08.02.2006 [2P.181/2005] cons. 3.1, in RDAF 2007 II 30, Archives 77 p. 169; cf.

Circulaire n° 15 ch. 3.2.; Reich/Weidmann , in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zweifel/Beusch [éd.], 3 ème éd. 2017, n° 17 ad art. 20 LIFD; Kraft , in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 ème éd. 2017, n° 36 ad art. 20 LIFD; Ryser/Rolli , Précis de droit fiscal suisse, 4 ème éd. 2002, p. 169; Locher , Kommentar zum DBG, 2001, n° 36 ad art. 20 LIFD). Il en va de même des obligations à intérêt unique (typiquement les obligations à coupon zéro, "zero bonds"; Kraft , op. cit., n° 32 ad art. 20 LIFD; Oberson , op. cit., n° 136ss, p. 153; Ryser/Rolli , op. cit., p. 169; Circulaire n° 15 ch. 2.1.2.).

E. 6

En l'espèce, comme cela ressort des explications de la recourante 1, les produits financiers dans lesquels son époux avait investi dès 1978 constituent d'un point de vue fiscal des obligations à intérêt unique prédominant, puisqu'ils ne comportaient pas de rémunération périodique, mais seulement un intérêt composé, ce que les recourantes ne contestent d'ailleurs pas. Cela signifie que les rendements doivent être imposés au moment où ils sont réalisés, soit, en l'occurrence, au moment de leurs échéances. C'est à tort que les recourantes soutiennent que cette solution est contraire à la volonté du législateur de n'imposer en matière de rappel d'impôt simplifié que les dix périodes fiscales précédentes. En effet, même si les investissements italiens n'avaient pas été soustraits mais avaient été déclarés dès leur acquisition, ils auraient également été imposés au moment de leur échéance. Ainsi, même si on pourrait considérer qu'économiquement le revenu était afférent à plusieurs périodes antérieures à celle de 10 ans applicable en matière de rappel d'impôt, l'imposition de la composante unique de la rémunération en une seule fois concerne la période couverte par le rappel d'impôt et n'est ainsi pas contestable de ce point de vue.

E. 7

Les recourantes se plaignent d'une dette d'impôt confiscatoire, la fortune actuelle de la recourante 1 (CHF 185'401.-) étant inférieure aux montants réclamés (ICD : CHF 106'192.15 ; ICC : CHF 55'344.35 et IFD : CHF 30'949.30). Cet argument ne saurait toutefois être suivi, puisqu'il convient de tenir compte des importantes donations effectuées au profit des deux filles pour un montant dépassant 200'000 €, lesquelles ont d'ailleurs été financées au moyen des remboursements des bons d'épargne italiens comme l'a indiqué la recourante 1 dans son courrier du 11 février 2020.

E. 8

C'est également à tort que les recourantes invoquent la violation du principe de la bonne foi (art. 9 Cst. féd.). a) Ancré à l'article 9 Cst. féd., et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen le droit, à certaines conditions, d'exiger de l'autorité qu'elle se conforme aux promesses ou assurances qu'elle lui a faites et ne trompe pas la confiance qu'il a légitimement placée dans celles-ci (ATF 130 I 26 cons. 8.1 ; 129 I 161 cons. 4.1; 129 II 361 cons. 7.1 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, l'exercice de ce droit est soumis aux conditions suivantes: (a) l'autorité doit être intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées; (b) elle doit avoir agi ou être censée avoir agi dans les limites de sa compétence; (c) l'administré doit avoir eu de sérieuses raisons de croire à la validité de l'acte suivant lequel il a réglé sa conduite; (d) il doit s'être fondé sur cet acte pour prendre des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir un préjudice; (e) la loi ne doit pas avoir changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 121 II 473 cons. 2c; Archives 65 p. 64 cons. 5a p. 69, arrêt du TF du

27.05.2020 [1C_617/2019] et la jurisprudence citée). Le principe de la bonne foi régit également les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi n'a qu'une influence limitée, surtout s'il entre en conflit avec celui de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst. féd.; ATF 118 Ib 312 cons. 3b; arrêts du TF du 05.02.2021 [2C_398/2020] et du 03.11.2004 [2A.387/2004] cons. 2.2). b) En l'occurrence, s'agissant des premiers tableaux remplis par les recourantes, l'autorité fiscale a exposé de manière convaincante que les informations fournies par les contribuables étaient lacunaires et nécessitaient des compléments pour leur compréhension. Elle a également expliqué que ce n'est qu'en septembre 2019 que les bons d'épargne de la Poste italienne ont été mentionnés pour la première fois par les recourantes. Il ne ressort pas du dossier et les recourantes ne le soutiennent d'ailleurs pas que l'administration fiscale leur aurait donné une éventuelle assurance relativement au montant du rappel d'impôt. Quand bien même l'administration l'aurait-elle fait, on ne saurait lui reprocher d'avoir ensuite adapté l'imposition après avoir découvert de nouveaux éléments de revenu et de fortune plus de deux ans après la dénonciation spontanée. En ce qui concerne la durée de la procédure, outre que ce grief ne relève pas du principe de la bonne foi, il convient de relever que les recourantes sont mal venues de critiquer le fisc à cet égard, dans la mesure où elles ont elles-mêmes averti celui-ci que la procédure allait prendre du temps en raison de la lenteur de l'administration italienne. En ce qui concerne enfin la mention de la période sur laquelle porte le rappel d'impôt sur le site internet du SCCO, elle n'est, contrairement à ce que soutiennent les recourantes, pas trompeuse, puisqu'elle ne fait que reprendre les dispositions légales (art. 152 LIFD ; art. 222 LCdir).

E. 9

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Les frais de la cause seront mis à la charge des recourantes, qui succombent (art. 47 al. 1 LPJA). Elles n'ont pas droit à des dépens (art. 48 al. 1 LPJA a contrario).

E. 27

en matière de déduction de revenus de la fortune immobilière).

b) En l'espèce, c'est en vain que l'on cherche dans les pièces produites par les recourantes dans la procédure de rappel, la preuve ou au moins un indice de frais d'administration de titres. Les intéressées n'ont pas non plus rendu vraisemblable, ni même fait valoir le fait qu'elles aient été exposées à cette dépense. Dans leurs différents échanges avec l'autorité fiscale, tout comme dans leur mémoire de recours, elles s'abstiennent de fournir tout indice dans ce sens, leur mandataire se contentant simplement d'alléguer n'avoir jamais été confronté à un refus d'accepter un forfait de déduction. Dans la mesure où il ne s'agit pas de produits financiers usuels, puisqu'il s'agit d'investissements postaux italiens, on ne peut en outre pas sans autre admettre, comme cela serait par exemple le cas pour des titres placés auprès d'un établissement bancaire suisse, que ces bons d'épargne postaux seraient soumis à des frais d'administration. C'est par conséquent à juste titre que le SCCO a refusé la déduction forfaitaire pour les titres italiens.

5. Le litige porte ensuite sur l'imposition des intérêts des bons postaux italiens. Les recourantes ne contestent à juste titre pas la compétence de l'administration fiscale suisse d'imposer ces derniers.

a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD; art. 19 LCdir). Toutefois, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD, art. 19 al. 3 LCdir). Aux termes de l'article 20 al. 1 let. b LIFD, le rendement de la fortune mobilière est également imposable. C'est en particulier le cas pour les revenus résultant de l'aliénation ou du remboursement d'obligations à intérêt unique prédominant (obligations à intérêt global, obligations à coupon zéro) qui échoient au porteur (cf. également art. 23 al. 1 let. b LCdir).

b) Dans le cas d'obligations à intérêt unique prédominant, c'est-à-dire d'obligations qui, au moment de l'émission et sur la base des conditions de l'émission, ont une partie prépondérante de la rémunération totale qui provient du disagio d'émission ou de l'agio de remboursement (cf. Circulaire n° 15, ch. 2.1.4), la différence entre le montant de l'acquisition et celui de la vente, respectivement du remboursement de l'obligation est imposable (cf. arrêt du TF du 08.02.2006 [2P.181/2005] cons. 3.1, in RDAF 2007 II 30, Archives 77 p. 169; cf. Circulaire n° 15 ch. 3.2.; Reich/Weidmann, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zweifel/Beusch [éd.], 3^{ème} éd. 2017, n° 17 ad art. 20 LIFD; Kraft, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, n° 36 ad art. 20 LIFD; Ryser/Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd. 2002, p. 169; Locher, Kommentar zum DBG, 2001, n° 36 ad art. 20 LIFD). Il en va de même des obligations à intérêt unique (typiquement les obligations à coupon zéro, "zero bonds"; Kraft, op. cit., n° 32 ad art. 20 LIFD; Oberson, op. cit., n° 136ss, p. 153; Ryser/Rolli, op. cit., p. 169; Circulaire n° 15 ch. 2.1.2.).

6. En l'espèce, comme cela ressort des explications de la recourante 1, les produits financiers dans lesquels son époux avait investi dès 1978 constituent d'un point de vue fiscal des obligations à intérêt unique prédominant, puisqu'ils ne comportaient pas de rémunération périodique, mais seulement un intérêt composé, ce que les recourantes ne contestent d'ailleurs pas. Cela signifie que les rendements doivent être imposés au moment où ils sont réalisés, soit, en l'occurrence, au moment de leurs échéances. C'est à tort que les recourantes soutiennent que cette solution est contraire à la volonté du législateur de n'imposer en matière de rappel d'impôt simplifié que les dix périodes fiscales précédentes. En effet, même si les investissements italiens n'avaient pas été soustraits mais avaient été déclarés dès leur acquisition, ils auraient également été imposés au moment de leur échéance. Ainsi, même si on pourrait considérer qu'économiquement le revenu était afférent à plusieurs périodes antérieures à celle de 10 ans applicable en matière de rappel d'impôt, l'imposition de la composante unique de la rémunération en une seule fois concerne la période couverte par le rappel d'impôt et n'est ainsi pas contestable de ce point de vue.

7. Les recourantes se plaignent d'une dette d'impôt confiscatoire, la fortune actuelle de la recourante 1 (CHF 185'401.-) étant inférieure aux montants réclamés (ICD : CHF 106'192.15 ; ICC : CHF 55'344.35 et IFD : CHF 30'949.30). Cet argument ne saurait toutefois être suivi, puisqu'il convient de tenir compte des importantes donations effectuées au profit des deux filles pour un montant dépassant 200'000 CHF, lesquelles ont d'ailleurs été financées au moyen des remboursements des bons d'épargne italiens comme l'a indiqué la recourante 1 dans son courrier du 11 février 2020.

8. C'est également à tort que les recourantes invoquent la violation du principe de la bonne foi (art. 9 Cst. féd.).

a) Ancré à l'article 9 Cst. féd., et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen le droit, à certaines conditions, d'exiger de l'autorité qu'elle se conforme aux promesses ou assurances qu'elle lui a faites et ne trompe pas la confiance qu'il a légitimement placée dans celles-ci (ATF 130 I 26cons. 8.1 ;129 I 161cons. 4.1;129 II 361cons. 7.1 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, l'exercice de ce droit est soumis aux conditions suivantes: (a) l'autorité doit être intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées; (b) elle doit avoir agi ou être censée avoir agi dans les limites de sa compétence; (c) l'administré doit avoir eu de sérieuses raisons de croire à la validité de l'acte suivant lequel il a réglé sa conduite; (d) il doit s'être fondé sur cet acte pour prendre des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir un préjudice; (e) la loi ne doit pas avoir changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 121 II 473cons. 2c; Archives 65 p. 64 cons. 5a p. 69, arrêt du TF du 27.05.2020[1C_617/2019]et la jurisprudence citée).

Le principe de la bonne foi régit également les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi n'a qu'une influence limitée, surtout s'il entre en conflit avec celui de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst. féd.;ATF 118 Ib 312cons. 3b; arrêts du TF du 05.02.2021[2C_398/2020]et du 03.11.2004 [2A.387/2004]cons. 2.2).

b) En l'occurrence, s'agissant des premiers tableaux remplis par les recourantes, l'autorité fiscale a exposé de manière convaincante que les informations fournies par les contribuables étaient lacunaires et nécessitaient des compléments pour leur compréhension. Elle a également expliqué que ce n'est qu'en septembre 2019 que les bons d'épargne de la Poste italienne ont été mentionnés pour la première fois par les recourantes. Il ne ressort pas du dossier et les recourantes ne le soutiennent d'ailleurs pas que l'administration fiscale leur aurait donné une éventuelle assurance relativement au montant du rappel d'impôt. Quand bien même l'administration l'aurait-elle fait, on ne saurait lui reprocher d'avoir ensuite adapté l'imposition après avoir découvert de nouveaux éléments de revenu et de fortune plus de deux ans après la dénonciation spontanée. En ce qui concerne la durée de la procédure, outre que ce grief ne relève pas du principe de la bonne foi, il convient de relever que les recourantes sont mal venues de critiquer le fisc à cet égard, dans la mesure où elles ont elles-mêmes averti celui-ci que la procédure allait prendre du temps en raison de la lenteur de l'administration italienne. En ce qui concerne enfin la mention de la période sur laquelle porte le rappel d'impôt sur le site internet du SCCO, elle n'est, contrairement à ce que soutiennent les recourantes, pas trompeuse, puisqu'elle ne fait que reprendre les dispositions légales (art. 152 LIFD ; art. 222LCdir).

9. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Les frais de la cause seront mis à la charge des recourantes, qui succombent (art. 47 al. 1LPJA). Elles n'ont pas droit à des dépens (art. 48 al. 1LPJAa contrario).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge des recourantes un émolument de décision de 1'200 francs et les débours par 120 francs, montants compensés par leur avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 18 octobre 2021

1 L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques.

2 Sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable, notamment la pension et le logement, ainsi que les produits et marchandises qu'il prélève dans son exploitation et qui sont destinés à sa consommation personnelle; ces prestations sont estimées à leur valeur marchande.

3 Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables.

1 Est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier:

a. 38 les intérêts d'avances, y compris les rendements versés, en cas de vie ou de rachat, d'assurances de capitaux susceptibles de rachat et acquittées au moyen d'une prime unique, sauf si ces assurances servent à la prévoyance. La prestation d'assurance est réputée servir à la prévoyance lorsqu'elle est versée à un assuré de 60 ans révolus en vertu d'un contrat qui a duré au moins cinq ans et qui a été conclu avant le 66^e anniversaire de ce dernier. Dans ce cas, la prestation est exonérée;

b. les revenus résultant de l'aliénation ou du remboursement d'obligations à intérêt unique prédominant (obligations à intérêt global, obligations à coupon zéro) qui échoient au porteur;

c. 39 les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.). Lorsque des droits de participation sont vendus conformément à l'art. 4 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA)⁴⁰, à la société de capitaux ou à la société coopérative qui les a émis, l'excédent de liquidation est considéré comme étant réalisé dans l'année pendant laquelle la créance de l'impôt anticipé prend naissance (art. 12, al. 1 et 1bis, LIA); l'al. 1bis est réservé;

d. les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance portant sur des choses mobilières ou sur des droits;

e. 41 le revenu des parts de placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, dans la mesure où l'ensemble des revenus du placement excède le rendement de ces immeubles;

f. les revenus de biens immatériels.

1bis Les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 70 % lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.⁴²

2 Le produit de la vente de droits de souscription ne fait pas partie du rendement de la fortune, à condition que les droits patrimoniaux appartiennent à la fortune privée du contribuable.

3Le remboursement d'apports, d'agios et de versements supplémentaires (réserves issues d'apports de capital) effectués par les détenteurs des droits de participation après le 31 décembre 1996 est traité de la même manière que le remboursement du capital-actions ou du capital social. L'al. 4 est réservé.⁴³

4Si, lors du remboursement de réserves issues d'apports de capital conformément à l'al. 3, une société de capitaux ou une société coopérative cotée dans une bourse suisse ne distribue pas d'autres réserves au moins pour un montant équivalent, le remboursement est imposable à hauteur de la moitié de la différence entre le remboursement et la distribution des autres réserves, mais au plus à hauteur du montant des autres réserves pouvant être distribuées en vertu du droit commercial qui sont disponibles dans la société.⁴⁴

5L'al. 4 ne s'applique pas aux réserves issues d'apports de capital:

a. qui ont été constituées après le 24 février 2008 dans le cadre de concentrations équivalant économiquement à des fusions, par l'apport de droits de participation ou de droits de sociétariat dans une société de capitaux ou une société coopérative étrangère au sens de l'art. 61, al. 1, let. c, ou lors d'un transfert transfrontalier dans une société de capitaux suisse selon l'art. 61, al. 1, let. d;

b. qui existaient déjà au sein d'une société de capitaux ou d'une société coopérative étrangère au moment d'une fusion ou restructuration transfrontalière au sens de l'art. 61, al. 1, let. b, et al. 3, ou du déplacement du siège ou de l'administration effective après le 24 février 2008;

c. en cas de liquidation de la société de capitaux ou de la société coopérative.⁴⁵

6Les al. 4 et 5 s'appliquent par analogie en cas d'utilisation de réserves issues d'apports de capital pour l'émission d'actions gratuites ou l'augmentation gratuite de la valeur nominale.⁴⁶

7Si, lors de la vente de droits de participation à une société de capitaux ou une société coopérative qui est cotée dans une bourse suisse et qui les a émis, le remboursement des réserves issues d'apports de capital ne correspond pas au moins à la moitié de l'excédent de liquidation obtenu, la part de cet excédent de liquidation imposable est réduite d'un montant correspondant à la moitié de la différence entre cette part et le remboursement, mais au plus du montant des réserves qui sont imputables à ces droits de participation et qui sont disponibles dans la société.⁴⁷

37Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 23 juin 2006 sur des mod. urgentes de l'imposition des entreprises, en vigueur depuis le 1er janv. 2007 (RO20064883;FF20054469).

38Nouvelle teneur selon le ch. I 5 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1er janv. 2001 (RO19992374;FF19993).

39Nouvelle teneur selon le ch. II 2 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1er janv. 2009 (RO20082893;FF20054469).

40RS642.21

41Nouvelle teneur selon l'annexe ch. II 6 de la LF du 23 juin 2006 sur les placements collectifs, en vigueur depuis le 1er janv. 2007 (RO20065379;FF20055993).

42Introduit par le ch. II 2 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II (RO20082893;FF20054469). Nouvelle teneur selon le ch. I 2 de la LF du 28 sept. 2018 relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS, en vigueur depuis le 1erjanv. 2020 (RO201923952413;FF20182565).

43Introduit par le ch. II 2 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II (RO20082893;FF20054469). Nouvelle teneur selon le ch. I 2 de la LF du 28 sept. 2018 relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS, en vigueur depuis le 1erjanv. 2020 (RO201923952413;FF20182565).

44Introduit par le ch. I 2 de la LF du 28 sept. 2018 relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS, en vigueur depuis le 1erjanv. 2020 (RO201923952413;FF20182565).

45Introduit par le ch. I 2 de la LF du 28 sept. 2018 relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS, en vigueur depuis le 1erjanv. 2020 (RO201923952413;FF20182565).

46Introduit par le ch. I 2 de la LF du 28 sept. 2018 relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS, en vigueur depuis le 1erjanv. 2020 (RO201923952413;FF20182565).

47Introduit par le ch. I 2 de la LF du 28 sept. 2018 relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS, en vigueur depuis le 1erjanv. 2020 (RO201923952413;FF20182565).

1Le contribuable qui possède une fortune mobilière privée peut déduire les frais d'administration par des tiers et les impôts à la source étrangers qui ne peuvent être ni remboursés ni imputés.

2Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers.⁷³Le Département fédéral des finances détermine quels investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien.⁷⁴Les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont assimilés aux frais d'entretien.⁷⁵

2bisLes coûts d'investissement visés à l'al. 2, 2^e phrase, et les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement, sont déductibles au cours des deux périodes fiscales suivantes, lorsqu'ils ne peuvent pas être entièrement pris en considération durant la période fiscale en cours, pendant laquelle les dépenses ont été effectuées.⁷⁶

3Sont en outre déductibles les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre, pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés.

4Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire. Le Conseil fédéral arrête cette déduction forfaitaire.

⁷³Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 3 oct. 2008 sur le traitement fiscal des frais de remise en état des immeubles, en vigueur depuis le 1erjanv. 2010 (RO20091515;FF200775017517).

74Nouvelle teneur de la phrase selon le ch. II 3 de la L du 30 sept. 2016 sur l'énergie, en vigueur depuis le 1erjanv. 2020 (RO20176839;FF20136771).

75Phrase introduite par le ch. II 3 de la L du 30 sept. 2016 sur l'énergie, en vigueur depuis le 1erjanv. 2020 (RO20176839;FF20136771).

76Introduit par le ch. II 3 de la L du 30 sept. 2016 sur l'énergie, en vigueur depuis le 1erjanv. 2020 (RO20176839;FF20136771).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.