APPORTS ET IMPÔT SUR LE BÉNÉFICE

AUTEUR:

Pierre-Marie Glauser

LIEU D'ÉDITION:

Zurich

EDITEUR:

Schulthess

DATE DE PUBLICATION:

2005

ISBN:

3725550387

PRÉSENTATION:

Prix Latsis 2006 de l'Université de Genève. Prix Walther Hug 2006. L'ouvrage traite fondamentalement de la relation entre le droit comptable et le droit fiscal (principe de déterminance ou Massgeblichkeitsprinzip) et met en évidence l'importance de la comptabilité commerciale en matière d'impôt sur le bénéfice. Il donne un nouvel éclairage sur la détermination du bénéfice imposable, notamment sur l'interaction entre les règles comptables et fiscales. Sur cette base, l'étude aborde tous les types d'apports des propriétaires de l'entreprise (apports au compte capital ou sous forme d'agio, apports à fonds perdu, abondons de créances et apports dissimulés de tous genres). Par ailleurs, elle traite des contributions de tiers, que celles-ci interviennent sous forme de donation, d'apports à une fondation, de cotisations à une association ou de subventions. La délimitation souvent délicate entre ces notions et celles de sponsoring et de mécénat est également examinée. Chaque thème est traité dans un premier temps sous l'angle du droit civil et du droit comptable pour être analysé ensuite sous l'angle fiscal. Toutes les situtations sont étudiées à la fois du point de vue de l'actionnaire ou du contributeur et sous celui de la société bénéficiaire. Les conséquences fiscales des apports et autres contributions de tiers sont aussi replacées dans le cadre de diverses situations transactionnelles comme les scissions horizontales (démembrement), les assainissements, les prestations appréciables en argent entre sociétés d'un même groupe, le sponsoring et le mécénat, etc. Enfin, si les questions étudiées se réfèrent le plus souvent à l'imposition des sociétés de capitaux, elles s'appliquent aussi à d'autres formes juridiques comme les fondations et les associations. Un index des mots clefs facilite l'accès à l'information INTRODUCTION OBJET DE L'ÉTUDE DÉLIMITATION DU SUJET 1 Les principes constitutionnels applicables dans la détermination de la base imposable 1.1 Le principe de légalité 1.1.1 Le principe de légalité et le législateur 1.1.2 Le principe de légalité et l'administration 1.2 Le principe de la bonne foi 1.2.1 Le principe constitutionnel 1.2.2 Le droit constitutionnel 1.3 Les principes régissant l'imposition 1.3.1 Le principe de l'universalité de l'imposition 1.3.2 Le principe de l'égalité de l'imposition 1.3.3 Le principe de l'imposition selon la capacité contributive 1.3.3.1 Généralités 1.3.3.2 Le cas particulier des entreprises 1.4 La liberté économique 1.4.1 En général 1.4.2 Ex cursus : la liberté économique en matière de TVA 1.4.3 En matière d'impôts directs 1.5 Conclusions intermédiaires 2 Aperçu sur les comptes commerciaux 2.1 Généralités 2.1.1 Les différents types de bilan 2.1.1.1 Comptabilité financière et analytique 2.1.1.2 Le bilan dans une approche économique 2.1.1.3 Le bilan en droit comptable 2.1.2 Les sources des règles comptables 2.1.2.1 Droit comptable suisse 2.1.2.2 Les normes privées (soft law) 2.1.2.2.1 RPC 2.1.2.2.2 IRFS (IAS) 2.1.2.2.3 US GAAP 2.1.2.3 Avant-projet de LECCA 2.2 Définitions 2.2.1 Bilan 2.2.1.1 Bilan 2.2.1.2 Actifs, passifs et fonds propres 2.2.2 Compte de résultats 2.3 Relation bilan / compte de résultats 2.3.1 Généralités 2.3.2 Opérations bilan/bilan 2.3.3 Les réserves latentes 2.4 Aperçu des principes d?établissement des comptes 2.4.1 Les destinataires des états financiers et leur impact sur les principes comptables 2.4.1.1 Généralités 2.4.1.2 Selon le droit suisse 2.4.1.3 Selon les modèles basés sur une approche « true and fair view » 2.4.2 Principes comptables 2.4.2.1 Postulats et principes cadre 2.4.2.2 Principes de délimitation dans le temps 2.4.2.3 Principes d'évaluation 2.5 Conclusions intermédiaires 3 La détermination du bénéfice imposable 3.1 Objet de l'impôt sur le bénéfice 3.2 Détermination du résultat fiscal (« principe de déterminance ») 3.2.1 Principe de base : le droit fiscal se base sur le résultat comptable 3.2.1.1 Bases

légales 3.2.1.2 Principe de déterminance et principes constitutionnels d'imposition 3.2.1.3 Les différentes conceptions du principe de déterminance 3.2.1.3.1 Massgeblichkeit matériel 3.2.1.3.2 Massgeblichkeit formel a) Notion b) Le double effet protecteur du Massgeblichkeit formel i. Effet protecteur en faveur du contribuable ii. Effet protecteur en faveur du fisc c) Massgeblichkeit inversé 3.2.1.4 Comptes relevants 3.2.1.4.1 Comptes établis selon quelles normes ? a) Normes applicables b) Place laissée à l'approche économique 3.2.1.4.2 Comptes approuvés 3.2.1.4.3 Comptes conformes au droit commercial et corrections de bilan 3.2.1.5 Effet contraingant du principe de déterminance ? 3.2.1.5.1 Le fisc et le Massgeblichkeit 3.2.1.5.2 Le contribuable et le Massgeblichkeit 3.2.1.6 Relation bilan / compte de résultats 3.2.2 Principes et justification des règles correctrices 3.2.3 Corrections en faveur du fisc 3.2.3.1 Règles correctrices légales en faveur du fisc 3.2.3.1.1 Les reprises de charges en général a) Généralités b) Les différents cas de reprises de charges c) Les dotations aux fonds propres 3.2.3.1.2 Les distributions dissimulées de bénéfices a) Disproportion entre prestation et contre-prestation b) Avantage concédé à un actionnaire ou à un proche c) Disproportion reconnaissable 3.2.3.1.3 Produits non comptabilisés a) Produits comptabilisés directement au bilan b) Société renonce à un produit en faveur d?un proche c) Société renonce à faire valoir un droit ou une créance envers un proche d) Société renonce à un profit qu'elle aurait pu réaliser dans une opération avec un proche 3.2.3.2 Corrections non légales en faveur du fisc ? 3.2.3.2.1 Principe : pas de correction en défaveur du contribuable sans base légale 3.2.3.2.2 Interdiction d'interprétation « fiscalisante » des principes comptables 3.2.3.2.3 Exception : l'évasion fiscale ? 3.2.3.2.4 Exception : la réalisation systématique ? a) Réalisation systématique en l'absence d'une transaction avec un tiers b) Réalisation systématique en cas d?une transaction avec un tiers c) Fonction des dispositions fiscales sur les restructurations et le « remploi » 3.2.3.3 Notion de réalisation propre au droit fiscal ? 3.2.3.3.1 Réalisation fiscale a) Les différentes écoles b) Prise de position : absence de portée propre de la notion de réalisation fiscale i. Exemple 1 : Echange de biens (actifs immobilisés) ii. Exemple 2 : Echange de biens (actifs différents) iii. Exemple 3 : Quasi-fusion iv. Exemple 4 : transfert d?actifs dans le groupe à leur valeur comptable (par exemple scission verticale) v. Exemple 5 : « remploi » 3.2.3.3.2 Réalisation comptable 3.2.3.3.3 Réalisation systématique 3.2.4 Corrections en faveur du contribuable 3.2.4.1 Corrections légales en faveur du contribuable 3.2.4.1.1 Les corrections légales du résultat comptable 3.2.4.1.2 Les règles qui ne représentent pas des corrections du résultat comptable 3.2.4.2 Corrections non prévues par la loi en faveur du contribuable ? 3.2.5 Le bilan fiscal 3.3 Conclusions intermédiaires 3.3.1 Portée du principe de déterminance 3.3.2 Digression : les limites du Massgeblichkeit dans la nouvelle tendance comptable 4 L?imposition des apports et autres contributions de tiers 4.1 Délimitation des notions 4.1.1 Notions d?apports et contributions de tiers 4.1.1.1 Les apports et contributions de tiers comme mode de financement 4.1.1.2 Caractère onéreux des apports et contributions de tiers? 4.2 Traitement fiscal des apports 4.2.1 Délimitation des notions, droit civil et traitement comptable 4.2.1.1 Apports au compte capital 4.2.1.2 Apports sous forme d?agio 4.2.1.3 Apports à fonds perdu des actionnaires 4.2.1.4 Apports dissimulés 4.2.1.4.1 Définition 4.2.1.4.2 Les différents types d?apports dissimulés a) Apports dissimulés lors de la création de capital (type 1) i. Au niveau de l?actionnaire (société mère) ii. Au niveau de la filiale bénéficiaire iii. Conclusions civiles s?agissant du type 1 b) Apports dissimulés dans le cadre d?une opération commerciale – L?apport dissimulé touche le crédit du compte de résultats de l?apporteuse (type 2) i. L?apport dissimulé touche le crédit du compte de résultats de l?apporteuse dans le contexte d?un transfert d?actif (type 2a) ii. L?apport dissimulé touche le crédit du compte de résultats de la société apporteuse qui renonce en faveur de sa filiale à l?encaissement d?un produit retiré d?une opération qu?elle a conclue avec un tiers (type 2b) iii. L?apport dissimulé touche le crédit du compte de résultats de l?apporteuse dans le contexte d?une opération conclue avec sa filiale autre que le transfert d?un actif (type 2c) c) Apports dissimulés dans le cadre d?une opération commerciale – L?apport dissimulé touche le débit du compte de résultats de la société apporteuse (type 3) i. L?apport dissimulé touche le débit du compte de résultats de l?apporteuse dans le contexte d?un transfert d?actif (type 3a) ii. L?apport dissimulé touche le débit du compte de résultats de l?apporteuse qui s?acquitte de frais qui ne la concerne pas (type 3b) iii. L?apport dissimulé touche le débit du compte de résultats de l?apporteuse dans le contexte d?une opération simulée avec sa filiale (type 3c) iv. L?apport dissimulé touche le débit du compte de résultats de l?apporteuse dans le contexte d?une opération réelle avec sa filiale (type 3d) 4.2.2 Traitement fiscal des apports apparents de l?actionaire 4.2.2.1 En cas d?actionnaire unique 4.2.2.1.1 Traitement fiscal chez l?actionnaire a) Actions détenues dans la fortune commerciale i. Principes généraux ii. Réalisation fiscale en cas d?apport à la valeur vénale ? iii. Effet et importance du coût d?investissement de la participation b) Actions détenues dans la fortune privée 4.2.2.1.2 Traitement fiscal chez le bénéficiaire : la neutralité des apports a) Généralités b) Abandons de créances de l?actionnaire i. La jurisprudence et la pratique de l?administration fédérale des contributions ii. Les abandons de créance de l?actionnaire du point de vue économique iii. Les positions de la doctrine iv. Le traitement fiscal chez la société créancière v. Prise de position c) Conclusion: définition des apports au sens de l?art. 60 let. a LIFD 4.2.2.1.3 Déductibilité des charges liées à un apport ? 4.2.2.2 En cas de pluralité d?actionnaires 4.2.2.2.1 Conséquences pour l?actionnaire a) Aperçu de la situation économique i. Souscription à la valeur vénale ii. Souscription au-dessus de la valeur vénale iii. Souscription au-dessous de la valeur vénale b) Conséquences fiscales si les actions sont détenues dans la fortune privée i. L?apport s?effectue à la valeur vénale ii. L?apport s?effectue au-dessus de la valeur vénale iii. L?apport s?effectue au-dessous de la valeur vénale c) Conséquences fiscales si les actions sont détenues dans la fortune commerciale i. L?apport s?effectue à la valeur vénale ii. L?apport s?effectue au-dessus de la valeur vénale iii. L?apport s?effectue au-dessous de la valeur vénale 4.2.2.2.2 Conséquences pour la société bénéficiaire 4.2.3 Traitement fiscal des apports dissimulés 4.2.3.1 L?apport d?actifs sous-évalués en général 4.2.3.1.1 Conséquences pour l?actionnaire unique a) Fortune commerciale i. L?apport dissimulé : acte de réalisation fiscale? ii. L?apport dissimulé : acte de réalisation systématique ? En particulier : l?effet de la réforme 1997 de la fiscalité des entreprises iii. L?apport dissimulé : restructuration imposable depuis l?entrée en vigueur de la LFus ? iv. Conclusions au sujet du traitement fiscal des apports dissimulés provenant de la fortune commerciale b) Fortune privée 4.2.3.1.2 Conséquences pour la société a) La jurisprudence du Tribunal fédéral b) La pratique de l?AFC c) Les avis de la doctrine d) Prise de position 4.2.3.1.3 Différences entre la solution retenue ici et celle de l?AFC 4.2.3.1.4 Le cas particulier de la pluralité d?actionnaires a) Conséquences fiscales b) Neutralité fiscale de

l?opération ? 4.2.3.2 Les autres apports dissimulés de l?actionnaire 4.2.3.2.1 Les apports dissimulés incompatibles avec le droit commercial 4.2.3.2.2 Les apports dissimulés compatibles avec le droit commercial a) Les apports dissimulés touchant le crédit du compte de résultats de l?actionnaire (type 2c) i. Traitement fiscal chez l?actionnaire ii. Traitement fiscal chez la bénéficiaire b) Les apports dissimulés touchant le débit du compte de résultats de l?actionnaire (type 3d) 4.2.4 Quelques questions particulières 4.2.4.1 Apports d?actifs surévalués 4.2.4.2 Compensation entre apport dissimulé et prestation appréciable en argent 4.2.4.3 Les apports de tiers « proches » 4.2.4.3.1 Prestation appréciable en argent au sein du groupe 4.2.4.3.2 Théorie du triangle ou théorie du bénéficiaire direct ? 4.2.4.3.3 Conséquences pour la société bénéficiaire a) En cas d?application de la théorie du triangle b) En cas d?application de la théorie du bénéficiaire direct 4.2.4.3.4 L?effet pour l?actionnaire commun a) Actions détenues dans la fortune commerciale b) Actions détenues dans la fortune privée 4.3 Traitement fiscal des contributions de tiers 4.3.1 Délimitation des notions, droit civil et traitement comptable 4.3.1.1 Donation 4.3.1.1.1 Définition de la donation en droit civil 4.3.1.1.2 Définition de la donation en droit fiscal a) Définition basée sur le droit civil ou autonome? b) La donation au sens de l?art. 60 let. c LIFD i. Les critères incontestés ii. Les critères contestés iii. Conclusion : définition de la donation au sens de l?art. 60 let. c LIFD 4.3.1.1.3 Deux digressions a) Donations consenties par des personnes morales dans le cadre de leur but statutaire (en particulier par des fondations) b) Aspects particuliers du sponsoring en matière de TVA 4.3.1.1.4 Distinction donation et revenu 4.3.1.1.5 Distinction entre donation et apport 4.3.1.1.6 Les donations en droit comptable a) Traitement comptable chez la société bénéficiaire b) Traitement comptable chez la société donatrice 4.3.1.2 « Apports » à une fondation 4.3.1.2.1 Notion d?« apports » à une fondation 4.3.1.2.2 Traitement comptable 4.3.1.3 Cotisations à des associations 4.3.1.3.1 Traitement civil 4.3.1.3.2 Traitement comptable 4.3.1.4 Subventions 4.3.1.4.1 Notion de subvention 4.3.1.4.2 Les subventions en droit comptable a) Traitement comptable selon les IFRS i. Subvention d?investissement ii. Subvention d?exploitation b) Droit comptable suisse 4.3.1.5 Sponsoring et mécénat 4.3.1.5.1 Notion de sponsoring 4.3.1.5.2 Notion de mécénat 4.3.1.5.3 Compatibilité avec le droit des sociétés 4.3.1.5.4 Traitement comptable du sponsoring et mécénat 4.3.2 Traitement fiscal des contributions de tiers 4.3.2.1 Point de vue de la société bénéficiaire 4.3.2.1.1 Généralités a) Principe : imposition des contributions de tiers b) L?assainissement : un cas particulier ? 4.3.2.1.2 Donations a) Généralités b) Exonération d?une donation de l?actionnaire sur la base de l?art. 60 let. c LIFD ? c) Exonération chez la bénéficiaire et déduction chez le donateur (symétrie du traitement fiscal) ? 4.3.2.1.3 « Apport » à une fondation 4.3.2.1.4 Cotisations à des associations a) Exonération des cotisations b) Aperçu sur le traitement fiscal des charges d?une association 4.3.2.1.5 Subventions 4.3.2.1.6 Sponsoring et mécénat a) Sponsoring b) Mécénat 4.3.2.2 Point de vue du contributeur 4.3.2.2.1 Généralités 4.3.2.2.2 Redressement fiscal en cas de contribution de tiers ? a) Contributions entre proches b) Contributions entre « vrais » tiers i. La jurisprudence du Tribunal fédéral ii. Les avis de doctrine iii. Prise de position 4.3.2.2.3 Rôle de l?art. 59 al. 1 let. c LIFD a) Limitation générale des déductions liées à des contributions de tiers en fonction du pourcentage mentionné dans la loi ? b) Application de l?art. 59 al. 1 let. c LIFD en cas de distributions de bénéfice ? 5 Conclusion 5.1 Chez le sujet transférant 5.1.1 Apports 5.1.2 Contributions de tiers 5.2 Chez la société bénéficiaire 5.2.1 Apports 5.2.2 Contributions de tiers BIBLIOGRAPHIE TRAVAUX PRÉPARATOIRES ET DOCUMENTS ADMINISTRATIFS CITÉS INDEX