



→ TREXpert

Le saviez-vous?

Exercice 1

Durant l'exercice 2000, la société Pot-de-Fleur SA a enregistré une perte pour la première fois de son histoire. Après plusieurs exercices positifs, la crise économique a engendré à partir de 2008 des pertes telles que la société a dû être assainie comme suit en 2010, suite à une situation de bilan déficitaire:

- Abandon de créance de la part de l'actionnaire principal d'un montant de 300 KCHF. Cet emprunt avait été octroyé en 2006 pour financer l'expansion de l'entreprise. A cette époque, la société s'était également vu proposer une offre de financement de la banque locale, offre qui avait été refusée par souci d'économies.
- Abandon des créances échues de la part du principal fournisseur pour un montant de 30 KCHF.
- Diminution de capital (sans dédommagement) avec recapitalisation subséquente à titre onéreux pour un montant de 300 KCHF.

Aperçu des résultats d'exploitation après impôts (en KCHF), avant l'assainissement:

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Résultats	-350	50	70	12	17	20	32	25	-182	-173	-61

Procédez à la compensation des pertes dans le cadre de l'impôt fédéral direct. Quel est le résultat imposable pour l'exercice 2010, respectivement quels sont les montants des reports de pertes fiscaux à fin 2010 qui pourront être compensés avec les bénéfices futurs? On demande des calculs et des justifications, y compris la citation des articles de loi correspondants.

Solution

Les bénéfices des années 2001–2007 (au total 226 KCHF) peuvent entièrement être compensés avec les pertes reportées de l'année 2000 (350 KCHF) (7 ans) (art. 67 al. 1 LIFD).

L'abandon de créance est considéré comme un véritable bénéfice d'assainissement (soumis à l'impôt sur le bénéfice). Dans le cadre d'un assainissement, les pertes d'exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du bénéfice peuvent également être déduites des prestations qui sont destinées à équilibrer un bilan déficitaire (art. 67 al. 2 LIFD). Dans le cas présent, le report de perte de l'an 2000 (124 KCHF) peut être déduite de l'abandon de créance (300 KCHF). Le solde (176 KCHF) peut être déduite du report de perte 2008.

L'abandon de créances de 30 KCHF est considéré comme un véritable bénéfice d'assainissement (soumis à l'impôt sur le bénéfice). Il sera donc compensé avec les pertes reportées de 2008 (6 KCHF) et de 2009 (24 KCHF).

La diminution de capital ne constitue pas un véritable bénéfice d'assainissement et ne constitue donc pas un bénéfice imposable, c'est-à-dire qu'il n'y a pas de compensation possible avec les reports de perte (art. 60 lit. a LIFD). Le résultat imposable 2010 se monte dès lors à 269 KCHF (-61' + 300' + 30'); il convient également d'évaluer correctement les montants de 0 KCHF et -210 KCHF. Les reports de perte se montent au total à 210 KCHF (350' - 226' - 124' + 182' - 176 + 173' - 30' + 61').

Exercice 2

La société Success SA a fait son entrée en bourse le 24 juin 2004. En raison des problèmes de dilution liés aux actionnaires existants, les nouveaux actionnaires ont souscrit les nouvelles actions émises (400 KCHF) au-dessus du pair, ce qui a généré un agio de 800 KCHF.

Bilan initial avant l'entrée en bourse (montants en CHF):

Actifs		Passifs	
Actifs circulants	4 000 000	Fonds étrangers	2 000 000
Actifs immobilisés	1 000 000	Capital-actions	1 000 000
		Réserves générales	2 000 000
Total	5 000 000	Total	5 000 000

Bilan après l'entrée en bourse (montants en CHF):

Actifs		Passifs	
Actifs circulants	5 200 000	Fonds étrangers	2 000 000
Actifs immobilisés	1 000 000	Capital-actions	1 400 000
		Réserves générales	2 000 000
		Agio	800 000
Total	6 200 000	Total	6 200 000

1. Karl Müller détient 12 % du capital-actions de la société Success SA à titre de fortune privée. Si la société Success SA avait été liquidée en 2010, de quelle façon le dividende de liquidation d'un montant de 504 KCHF (12 % de 4200 KCHF) aurait-il été imposé auprès de Karl Müller (uniquement en ce qui concerne l'impôt fédéral direct)?
2. Même situation à la différence que la liquidation a lieu en 2011. De quelle manière le dividende de liquidation d'un montant de 504 KCHF serait-il imposé auprès de Karl Müller (uniquement en ce qui concerne l'impôt fédéral direct)?
3. Quelles sont les conditions (au minimum 5) d'un point de vue fiscal pour que le principe de l'apport de capital s'applique?

Solution

1. Le principe de la valeur nominale s'est appliqué jusqu'au 31.12.2010: est imposable toute prestation financière qui ne représente pas un remboursement du capital nominal. Dans le cas présent, les réserves générales et l'agio d'un montant de 336 KCHF (12 % de 2800 KCHF) seraient soumis à l'impôt sur le revenu. Comme le taux de participation de Karl Müller dépasse les 10 %, seuls 60 % de 336 KCHF, c'est-à-dire 201.6 KCHF, seraient imposables (art. 20 al. 1^{bis} LIFD).
2. Le principe de l'apport en capital est en vigueur depuis le 1.01.2011: tout ce que l'actionnaire direct a versé en guise d'apport à la société n'est en principe soumis ni à l'impôt sur le revenu, ni à l'impôt anticipé lors du remboursement. Dans le cas présent, les réserves générales d'un montant de 240 KCHF (12 % de 2000 KCHF) sont soumises à l'impôt sur le revenu. Comme le taux de participation de Karl Müller dépasse 10 %, seuls 60 % de 240 KCHF, c'est-à-dire 144 KCHF, sont imposables (art. 20 al. 1^{bis} LIFD).
3. Ne sont considérés comme des apports en capital que les apports qui
 - ont été versés directement par les titulaires des droits de participation
 - sont clairement publiés (pas d'apports cachés)
 - ont été comptabilisés dans un compte séparé
 - ne sont pas touchés par des compensations avec des reports de perte au sens du droit commercial
 - sont annoncés dans les délais à l'AFC (formulaire 170)
 - ont été versés après le 1.01.1997

→ Votre institut de formation en Romandie:

Institut Romand d'Etudes Fiduciaires
Ruelle Vautier 10, 1400 Yverdon-les-Bains, tél. 021 632 94 10,
fax 021 632 94 11, info@iref.ch, www.iref.ch