

Les sociétés de capitaux et leurs actionnaires en droit fiscal suisse

**Apports et investissements, assainissement,
distributions de bénéfices, liquidation
et vente, restructurations et mutations**

Andriy Chubatyuk

Juriste-fiscaliste

Table des matières

Remerciements.....	1
Avant-propos.....	3
Sommaire	5

Le champ d'application et les principes 7

I. Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales	9
A. Le champ d'application.....	10
1. La notion de la personne morale.....	10
2. L'assujettissement à l'impôt fédéral direct	14
a. Le rattachement personnel	14
i. Les conditions	14
ii. Les effets	20
b. Le rattachement économique	22
i. Les conditions	22
a) L'association à une entreprise	22
b) L'établissement stable.....	23
c) L'immeuble.....	31
ii. Les effets	32
3. L'assujettissement aux impôts cantonaux et communaux	33
B. Les principes d'imposition.....	35
1. Bases légales pertinentes	35
2. Interprétation	38
a. L'interprétation de la loi et la théorie de l'évasion fiscale	39
b. L'application de la loi et le pouvoir d'appréciation des autorités.....	41
c. Autres limites constitutionnelles	43
d. La bonne foi et le ruling fiscal	48
3. Principes d'imposition du bénéfice et du capital	51
a. Violation des règles comptables.....	52
b. Les règles fiscales correctrices	53
c. La monnaie fonctionnelle étrangère	55

i. Pertes et gains de change.....	55
ii. Établissement de la déclaration en monnaie fonctionnelle étrangère.....	56
iii. Établissement de la déclaration en CHF en présence de monnaie fonctionnelle étrangère	56
II. Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques.....	58
A. Le champ d'application.....	58
1. Le résident fiscal suisse	59
a. Le domicile fiscal.....	59
b. Le séjour qualifié	63
c. Le conflit international résidence-résidence.....	65
2. Le droit intercantonal	67
B. Les principes d'imposition.....	69
1. La fortune commerciale.....	69
a. Au sens étroit	69
b. Au sens large.....	70
i. Quasi-commerçants.....	71
ii. Activité déficitaire.....	78
iii. La fortune commerciale	79
a) La commercialisation volontaire des participations.....	80
b) Le rattachement à l'activité indépendante	80
c) La conservation de la fortune commerciale.....	82
2. L'imposition d'après la dépense	83
a. Les conditions	83
i. Absence de nationalité suisse	84
ii. Assujettissement illimité en Suisse	85
iii. Absence d'assujettissement illimité en Suisse dans les dix dernières années.....	85
iv. Absence d'activité lucrative en Suisse	86
b. La base imposable.....	88
i. Étape 1 : détermination des dépenses effectives	88
ii. Étape 2 : majoration pour les montants minima	90
iii. Étape 3 : calcul de contrôle	91
iv. Étape 4 (facultative) : calcul du contrôle modifié	92
v. Prise en compte de l'impôt cantonal sur la fortune	93
3. L'attribution du revenu.....	93
a. Les rapports fiduciaires.....	94

b. Le trust	95
III. Impôt anticipé	97
A. L'assujettissement.....	97
B. Les principes d'imposition.....	99
IV. Droit de timbre d'émission.....	100
A. L'assujettissement.....	100
B. Les principes d'imposition.....	101
V. Droit de timbre de négociation	103
A. Le commerçant de titres.....	103
B. Les documents imposables.....	106
1. Titre suisse ou étranger.....	106
2. Les documents imposables	107
 Chapitre 1 Le financement de la société	 111
I. La société	115
A. Impôt sur le bénéfice.....	115
1. La neutralité des apports.....	115
2. Le report de pertes en cas d'assainissement	120
a. La condition matérielle	121
b. La condition territoriale.....	122
i. Au niveau international	122
ii. Au niveau intercantonal	122
c. La condition temporelle et le mécanisme.....	123
i. Le report ordinaire.....	123
ii. L'assainissement	124
a) Le bilan déficitaire	125
b) Les mesures d'assainissement	126
c) Le bénéfice d'assainissement proprement dit.....	126
d) Élimination du sous-bilan.....	126
3. Les frais d'émission.....	127
4. Les apports des proches de l'actionnaire	131
B. Impôt sur le capital.....	131
1. Les fonds propres imposables.....	132
2. Le capital propre dissimulé.....	132

a.	La condition subjective	133
b.	La condition objective.....	134
c.	L'impôt minimal et la capacité économique du contribuable.....	137
C.	Droit de timbre d'émission	137
1.	L'augmentation du capital social.....	137
a.	Les participations	138
i.	Participation au capital avec droits de vote	138
ii.	Participation au capital sans droit de vote	139
iii.	Participation aux bénéfices ou résultat de liquidation	139
b.	L'opération juridique	141
c.	Exonérations	141
i.	La franchise des PME	141
ii.	La franchise d'assainissement.....	142
iii.	Le sursis ou la remise du droit	144
d.	Le calcul d'impôt	147
i.	Libération partielle.....	147
ii.	L'évasion fiscale	148
iii.	Les frais d'émission	148
2.	Les versements supplémentaires.....	150
D.	Le droit de timbre de négociation	155
1.	Augmentation du capital.....	155
2.	Réduction du capital social et rachat d'actions.....	156
E.	Impôt anticipé	156
1.	Le principe de la valeur nominale modifiée	156
2.	L'exigence de comptabilisation.....	159
a.	Apports cachés.....	159
b.	Agio net.....	160
c.	Assainissement.....	161
3.	L'annonce des réserves.....	162
II.	Le participant (personne morale).....	163
A.	Impôt sur le bénéfice.....	163
1.	Apports.....	163
2.	Amortissements d'assainissement	164
a.	La qualification	165

i. En droit commercial.....	165
ii. En droit fiscal.....	166
iii. Synthèse.....	166
b. La comptabilisation et le principe de la périodicité.....	169
c. La justification commerciale.....	171
d. Abus de report de pertes.....	172
3. Les provisions sur garanties	173
4. Dissolution comptable des amortissements ou provisions.....	174
5. Les prêts et la postposition	175
B. Impôt sur le capital.....	176
C. Droit de timbre de négociation.....	176
III. Le participant (fortune privée de l'actionnaire)	177
A. Impôt sur le revenu	177
B. Impôt sur la fortune.....	181
IV. Le participant (la fortune commerciale de la personne physique).....	183
V. Le proche (personne physique).....	184
 Chapitre 2 Les rendements, gains en capital et apports cachés	 185
I. La société appauvrie	188
A. Impôt sur le bénéfice.....	188
1. Distributions ouvertes de bénéfices	188
2. Dividendes dissimulés	190
a. Les bénéficiaires directs.....	191
b. La prestation.....	194
c. La contre-prestation	195
d. La disproportion.....	197
i. L'accueil des prix de transfert en droit fiscal suisse.....	198
ii. D'autres pratiques en Suisse	202
a) Les sociétés de services.....	202
b) Affaires étranger-étranger	203
c) Taux d'intérêt et capital propre dissimulé.....	204
d) Salaire excessif et échelle valaisanne	207
e) Le véhicule d'entreprise	209

e.	La disproportion reconnaissable.....	210
f.	La casuistique des charges excessives ou injustifiées	210
i.	Distributions <i>upstream</i>	210
a)	Charges excessives et intérêts sur le capital propre dissimulé	211
b)	Charges injustifiées	211
c)	Comptabilisation d'actif fictif	212
d)	Intérêts sur capital propre dissimulé.....	215
e)	Remboursement de la créance abandonnée	215
ii.	Distributions <i>cross-stream</i>	216
g.	La casuistique des produits insuffisants	217
i.	Distributions <i>upstream</i>	217
ii.	Distributions <i>cross-stream</i>	220
3.	Les apports cachés	221
a.	Charges excessives ou injustifiées downstream	221
b.	Produits insuffisants downstream.....	222
4.	Vente du manteau d'actions	223
a.	La société économique liquide ou dont les actifs sont rendus liquides	224
i.	Variante 1 : les actifs rendus liquides	225
ii.	Variante 2 : l'abandon d'activité (économiquement liquidée)	227
b.	La vente du manteau d'actions.....	228
5.	Remise en circulation	229
B.	L'impôt sur le capital	229
1.	Distributions ouvertes ou cachées	230
2.	Propres parts	231
C.	Droit de timbre d'émission	232
1.	Rachat de propres parts.....	232
2.	Revente de propres parts.....	232
3.	Liquidation de fait	233
D.	Droit de timbre de négociation.....	234
E.	Impôt anticipé	234
1.	Constitution des réserves issues d'apports.....	234
2.	Distributions de bénéfices et dividendes cachés	235
a.	Le fait générateur	235
b.	L'échéance	237

c.	L'assiette de l'impôt.....	238
i.	Exception 1 : les dividendes asymétriques.....	238
ii.	Exception 2 : la règle 50/50.....	239
iii.	Exception 3 : distributions cachées	241
3.	Le rachat des propres parts	241
a.	Rachat en vue de réduction	242
b.	D'autres cas de rachat	244
4.	Liquidation de fait	247
5.	Liquidation partielle indirecte.....	248
II.	Le bénéficiaire direct (personne morale).....	248
A.	L'impôt sur le bénéfice	249
1.	La société mère.....	249
a.	Le bénéfice brut et l'amortissement de la participation	249
i.	Le principe	249
ii.	L'exception : emploi des participations	251
a)	Actifs.....	252
b)	Le mécanisme.....	254
b.	Réduction pour participations	256
i.	La participation qualifiée	258
ii.	La qualification des rendements ou gains	261
a)	Les distributions ouvertes de bénéfices : rendements ou gains	261
b)	Les distributions cachées : rendements	263
c)	Les apports dissimulés : non applicables.....	264
d)	Les opérations sur la participation : gains	264
iii.	Le calcul de la réduction	265
a)	Les rendements au sens étroit.....	265
b)	Les rendements au sens large	267
iv.	Économie d'impôt injustifiée	270
2.	La filiale	271
3.	La société sœur	272
B.	Droit de timbre d'émission	273
C.	Le droit de timbre de négociation	274
D.	Impôt anticipé	274
III.	Le bénéficiaire direct (personne physique).....	274
A.	L'impôt sur le revenu.....	274
1.	La fortune privée	274

a.	Liquidation partielle indirecte	275
b.	L'assiette de l'impôt.....	279
c.	L'échéance	280
2.	La fortune commerciale.....	282
B.	Droit de timbre de négociation.....	282
IV.	Le bénéficiaire indirect (personne physique ou morale)	283
A.	La théorie du triangle classique ou modifiée.....	283
1.	Fortune privée.....	283
2.	Personnes morales et fortune commerciale.....	284
B.	L'évasion fiscale	285
Chapitre 3	Restructurations.....	287
I.	Le sujet transférant (personne morale)	289
A.	Impôt sur le bénéfice.....	289
1.	Restructurations <i>upstream</i>	290
a.	La fusion mère-fille.....	290
b.	Le transfert de patrimoine	291
2.	Restructuration <i>downstream</i>	293
a.	Échange de participations	294
b.	Apport de participations en tant que quasi-fusion	294
c.	Démembrement d'exploitations ou de participations	295
d.	Scission	297
3.	Restructurations <i>cross-stream</i>	298
a.	Fusion.....	298
b.	Scission	299
c.	Transfert de patrimoine	299
4.	Excursus : dissolution comptable des réserves latentes imposées	299
B.	Droit de timbre de négociation.....	300
C.	Impôt anticipé	300
1.	Le fait générateur.....	300
a.	Distributions et dédommagements	300
b.	Actions gratuites et restructurations neutres.....	301
c.	La transposition.....	303
2.	L'assiette	303

3.	L'échéance.....	303
II.	Le sujet transférant (personne physique).....	303
A.	Impôt sur le revenu	304
1.	Indépendant	304
2.	La fortune privée	304
a.	Transposition.....	305
b.	La quasi-fusion avec absorption subséquente	307
B.	Droit de timbre de négociation.....	308
III.	Le sujet reprenant (personne morale).....	308
A.	Impôt sur le bénéfice.....	308
1.	Restructurations <i>downstream</i>	308
2.	Restructurations <i>cross-stream</i>	309
3.	Restructurations <i>upstream</i>	311
B.	Le droit de timbre d'émission	314
1.	Restructurations neutres	314
a.	La notion de restructuration	314
b.	Autres limites.....	315
2.	Reprise d'assainissement.....	317
C.	Droit de timbre de négociation.....	319
D.	Impôt anticipé	319
1.	Restructurations <i>cross-stream</i>	319
2.	Les réserves étrangères.....	320
IV.	L'actionnaire commun	321
A.	Impôt sur le bénéfice ou revenu	321
1.	La société mère.....	322
2.	L'indépendant.....	323
3.	La fortune privée	323
a.	Les distributions et dédommagements	323
b.	Les actions gratuites et restructurations neutres	324
B.	Droit de timbre de négociation.....	327

Chapitre 4 Les mutations329

I.	La société	331
A.	Impôt sur le bénéfice.....	331
	1. Transformation	331
	2. Mutation des réserves	332
	3. Impôt de départ.....	332
	4. Immigration en Suisse	337
	a. Report de pertes	337
	b. Step-up d'immigration	337
	5. Relocalisation entre cantons	339
B.	Droit de timbre d'émission	340
	1. Division et conversion	340
	2. Mutation des réserves	341
	3. Transformation	342
	4. Immigration	343
C.	Droit de timbre de négociation.....	343
D.	Impôt anticipé	343
II.	Le participant.....	344
A.	Impôt sur le bénéfice ou revenu	344
	1. La fortune privée	344
	2. La société mère.....	345
	3. L'indépendant.....	346
B.	Le droit de timbre de négociation	346

Chapitre 5 La procédure347

I.	La procédure mixte.....	349
A.	Les autorités compétentes	350
B.	Le dépôt de la déclaration	352
C.	La complétion ou modification de la déclaration	355
	1. La modification par le contribuable (<i>Bilanzberichtigung</i>).....	356
	2. La correction par le contribuable (<i>Bilanzänderung</i>).....	357
D.	La demande de renseignements	358

E.	La taxation ordinaire ou d'office.....	361
1.	Acomptes et bordereaux provisoires	362
2.	Bordereaux définitifs	364
F.	Le rappel d'impôt.....	366
G.	Le paiement de l'impôt, des intérêts et des frais	368
1.	Impôt fédéral direct	368
2.	Impôt cantonal et communal	370
II.	La procédure de perception d'impôt anticipé	371
A.	Les annonces.....	371
1.	Début de l'assujettissement	371
2.	Le reporting ordinaire.....	372
a.	La somme du bilan	373
b.	CDI.....	373
c.	RPP	374
d.	Dividende extraordinaire.....	375
e.	Retard d'une assemblée générale ordinaire.....	375
3.	L'annonce de la mutation des réserves issues d'apports	375
4.	Déclaration du fait générateur	377
B.	La répercussion de la charge fiscale.....	378
C.	La procédure de notification	382
1.	Les conditions matérielles	382
a.	Les dividendes en nature.....	383
b.	Liquidation par cession d'actifs	384
c.	Les dividendes cachés	385
d.	L'impôt de départ.....	385
e.	Le dépassement de la durée lors d'un rachat.....	385
f.	Le groupe suisse.....	386
g.	Le groupe MNE	387
2.	La procédure.....	389
a.	La règle	389
b.	Les conséquences de l'inobservation	391
III.	La procédure de remboursement	392
A.	Le droit national.....	392
1.	La condition subjective.....	392
2.	La condition territoriale.....	394
3.	La déchéance du droit.....	395

4.	Évasion fiscale.....	398
a.	La théorie des anciennes réserves	398
b.	Transposition internationale classique et étendue	400
c.	Liquidation partielle indirecte internationale	401
B.	Le droit international.....	402
1.	L'attribution du revenu.....	403
2.	Le bénéficiaire effectif.....	404
3.	Les règles anti-abus	406
C.	La procédure	408
1.	La demande	408
2.	Le remboursement.....	409
IV.	La perception des droits de timbre.....	410
A.	Début d'assujettissement	410
B.	<i>Reporting</i> ordinaire.....	411
C.	Déclaration du fait générateur	411
1.	Le droit de timbre d'émission.....	411
a.	La création des participations.....	412
b.	Les versements supplémentaires	413
c.	Liquidation de fait.....	413
2.	Le droit de timbre de négociation	413
V.	Le contrôle fiscal	414
A.	Le contrôle fiscal	414
B.	La responsabilité solidaire	416
1.	Responsabilité subjective	417
a.	Impôt direct.....	417
b.	Impôt anticipé et droits de timbre	418
2.	La responsabilité des garants.....	418
a.	Liquidation ou impôt de départ.....	419
b.	Autres cas de figure.....	421
3.	Liquidation de fait	422
4.	Jouissance de l'avantage illicite.....	422
5.	Restructurations.....	424
C.	Les infractions fiscales.....	424
1.	L'amende d'ordre	425
a.	Impôt direct.....	425

i. L'auteur.....	426
ii. L'omission procédurale.....	426
iii. La sommation.....	428
iv. Les éléments subjectifs	428
v. La peine.....	428
b. Impôt anticipé et droits de timbre : amende d'ordre et mise en péril.....	429
i. L'auteur et le comportement illicite	430
ii. La peine et la dénonciation spontanée.....	432
2. La soustraction d'impôt	433
a. Impôts directs.....	433
i. L'auteur.....	433
ii. Comportement illicite.....	434
iii. Le résultat et la causalité	436
iv. Les éléments subjectifs	437
v. La peine et dénonciation spontanée.....	438
b. Impôt anticipé et droits de timbre	440
i. L'auteur.....	441
ii. Le comportement illicite	442
iii. Le résultat et la causalité	442
iv. Les éléments subjectifs	443
v. La peine et la dénonciation spontanée.....	443
4. Les délits fiscaux	443
a. Impôts directs.....	443
i. L'auteur.....	444
ii. Le titre.....	444
iii. Le caractère faux, falsifié ou inexact.....	445
iv. L'usage.....	448
v. Les éléments subjectifs	448
vi. La peine et la dénonciation spontanée.....	449
b. L'impôt anticipé et droits de timbre : escroquerie fiscale.....	449
i. L'auteur.....	449
ii. Le comportement illicite	449
iii. Le résultat et la causalité	450
iv. Les éléments subjectifs	450
v. La peine et la dénonciation spontanée.....	450
c. D'autres infractions d'impôt anticipé et de droits de timbre	451

i. Le faux dans les titres.....	451
ii. La suppression des titres	452
VI. Le contentieux administratif.....	452
A. Décisions finales ou incidentes	452
B. Voies ordinaires ou extraordinaires	455
1. Décisions n'étant pas entrées en force	455
a. Impôts directs.....	455
b. Impôt anticipé et droits de timbre	456
2. Décisions entrées en force	457
a. Impôts directs.....	457
b. Impôt anticipé et droits de timbre	458
c. Procédure amiable au niveau international	458
C. À la forme	459
1. Le demandeur.....	459
2. Les délais.....	461
3. La forme	461
D. Les griefs	463
E. Le déroulement et l'issue du contentieux.....	464
Bibliographie.....	467
Table des matières	479