



Remboursement d'apports en capital dissimulés – Traitement fiscal aux fins de l'impôt sur le revenu

Conformément à la réglementation en vigueur, les apports, agios et versements supplémentaires effectués directement par les détenteurs de droits de participation, qui sont comptabilisés et présentés ouvertement dans le bilan commercial de la société de capitaux ou de la coopérative bénéficiaire sont considérés comme des réserves issues d'apports en capital « RAC ». Le remboursement de tels apports aux détenteurs de droits de participation est assimilé au remboursement du capital-actions ou du capital social et n'est ainsi soumis ni à l'impôt sur le revenu ni à l'impôt anticipé.

Dans une affaire récente, une société anonyme « SA » a acquis un immeuble hôtelier. La majeure partie du prix d'acquisition était constituée d'un droit de superficie détenu par l'actionnaire unique, et futur recourant. En outre, dans le cadre de la transaction, la SA a repris les dettes hypothécaires de l'actionnaire unique. Dans les comptes de la SA, le bien immobilier a été

comptabilisé à une valeur inférieure à la valeur d'acquisition. Par la suite, l'actionnaire unique a repris gratuitement la dette hypothécaire de la SA – opération qui n'a pas été comptabilisée dans les comptes de cette dernière, ce qui est contraire aux règles du droit commercial. Peu après, l'immeuble a finalement été vendu dans le cadre de la liquidation de la SA.

L'administration fiscale cantonale a considéré la différence entre le produit de la vente et la valeur comptable comme un bénéfice de liquidation et l'a imputé à l'actionnaire unique en tant que revenu. Le recourant s'est pourvu jusqu'au Tribunal fédéral. La Haute Cour est arrivée à la conclusion que la reprise de la dette hypothécaire par l'actionnaire unique devait être qualifiée d'apport dissimulé de capital. Contrairement à la loi sur l'impôt anticipé, qui exige la comptabilisation des RAC dans un compte séparé pour accorder le remboursement de capital, exonéré d'impôt, une telle règle de comptabilisation explicite concernant les impôts sur le revenu fait défaut selon la loi sur l'impôt fédéral direct. Le Tribunal fédéral constate qu'il n'existe pas d'argument convaincant en faveur d'une dérogation au texte de loi qui lierait l'exonération de l'impôt sur le revenu à la condition d'une comptabilisation séparée au niveau de la société débitrice. Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral a donc reconnu que le dividende de liquidation dérivait d'un remboursement d'apport en capital dissimulé en faveur de l'actionnaire personne physique. En conclusion, le remboursement d'un apport en capital dissimulé n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu.

Par ailleurs, un impôt anticipé de 35% a été prélevé sur le dividende de liquidation, alors que pour l'impôt sur le revenu, le remboursement de réserve issue d'apport en capital est exonéré d'impôt. Le tribunal ne précise pas comment déclarer un revenu exonéré de l'impôt sur le revenu tout en faisant valoir l'imputation de l'impôt anticipé dans la déclaration d'impôt personnelle du détenteur de parts.

La constitution et le remboursement d'apports en capital ouverts et dissimulés impliquent de nombreuses spécificités



fiscales. Une analyse minutieuse est ainsi nécessaire pour s'assurer du traitement fiscal le plus favorable. Grant Thornton Suisse/Liechtenstein a toutes les compétences pour vous accompagner dans les questions relatives aux apports de capital.



Dr. Stephan Baumann

Partner, Tax
Grant Thornton AG
T +41 43 960 71 71
E stephan.baumann@ch.gt.com



Charles Forichon

Partner, Tax
Grant Thornton AG
T +41 22 718 41 45
E charles.forichon@ch.gt.com

© 2023 Grant Thornton Suisse/Liechtenstein



Grant Thornton

Tous droits réservés. Grant Thornton Suisse/ Liechtenstein fait partie de Grant Thornton International Ltd (ci-après dénommé «Grant Thornton International»). Lorsqu'il est fait référence à «Grant Thornton», il faut entendre par là la marque sous laquelle chaque société opère est la suivante. Grant Thornton International et les sociétés individuelles sont chacune des entreprises juridiquement indépendantes. Les prestations sont fournies par les différentes sociétés indépendamment les unes des autres, c'est-à-dire qu'aucune société individuelle n'est responsable des prestations ou des activités d'une autre société individuelle. Le présent aperçu a pour seul et unique but de fournir une première information. Il ne constitue ni un conseil ni une recommandation et ne prétend pas être exhaustif. Nous déclinons toute responsabilité quant à son contenu.