

PROPRES PARTS DU CAPITAL, PRÉSENTATION SOUS L'ANGLE DU DROIT COMPTABLE ET FISCAL

Expertsuisse et l'AFC communiquent une solution*

La présentation des règles applicables aux propres parts du capital obéit à des dispositions relevant aussi bien du droit comptable et du droit de la société anonyme que du droit de l'impôt anticipé et du droit de l'impôt sur le revenu. La Circulaire AFC n° 29a du 9 septembre 2015 contient des dispositions sur la présentation des propres parts du capital en rapport avec le principe de l'apport de capital qu'il convient d'apprécier à la lumière du nouveau droit comptable.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) et Expertsuisse ont élaboré l'interprétation exposée ci-dessous. L'AFC publiera le texte définitif en complément à la Circulaire n° 29a.

1. RAPPEL DE LA SITUATION

Selon la Circulaire de l'AFC n° 29a du 9 septembre 2015, la présentation des propres droits de participation *en diminution des capitaux propres de la réserve légale issue du capital* a pour seul effet qu'une annulation des propres droits de participation ou une expiration du délai, selon l'art. 4a de la *loi sur l'impôt anticipé (LIA)*, ne provoque aucune conséquence en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt anticipé. La structure minimale du passif telle que décrite à l'art. 959a, al. 2, ch. 3, let. e du *Code des obligations (CO)* n'évoque en revanche que la présentation des propres parts du capital, *en diminution des capitaux propres*. Y a-t-il une possibilité de les faire figurer de manière à satisfaire à la fois aux exigences fiscales et au droit commercial?

2. CIRCULAIRE DE L'AFC N° 29A DU 9 SEPTEMBRE 2015

«2.1. Principes

Sont considérés comme des apports de capital au sens des articles 20, alinéa 3, LIFD et 5, alinéa 1 bis, LIA, les apports, les agios et les versements supplémentaires qui ont été effectués directement par les détenteurs de droits de participation et qui sont comptabilisés ouvertement en tant que tels (apports apparents de capital) dans le bilan commercial de la société de capitaux ou de la

société coopérative bénéficiaire. Le compte spécial des réserves provenant d'apports de capital d'après l'article 5, alinéa 1^{bis}, LIA doit figurer dans les réserves légales issues du capital.

4.2.3. Rachat par la société de ses propres droits de participation

Si des droits de participation dont le rachat a déjà donné lieu à une imposition immédiate ou différée en tant que liquidation partielle sont réémis, la part du prix d'émission excédant la valeur nominale constitue un apport ouvert de capital. L'agio porté en compte est considéré comme une réserve issue d'apports de capital (cf. circulaire de l'AFC n° 5 du 19. 8. 1999 Réforme 1997 de l'imposition des sociétés – Nouvelle réglementation de l'acquisition des propres droits de participation, ch. 6).

L'obligation de présenter ses propres parts du capital prévue par l'article 959a, alinéa 2, chiffre 3, lettre e CO peut se faire sous le poste «propres parts du capital», en diminution des capitaux propres de la réserve légale issue du capital; le fait de faire figurer ces parts sous la réserve légale issue du capital a pour effet qu'une annulation des droits de participation ou l'expiration du délai, selon l'art. 4a LIA, ne provoque aucune conséquence en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt anticipé. La revente, dans les délais de l'article 4a LIA, des propres parts du capital qui ont été rachetées par la société qui les a émises modifie le poste «propres parts du capital» en diminution des capitaux propres mais ne modifie pas le montant des réserves issues d'apports de capital. Si les propres parts du capital ne sont pas revendues dans le délai de l'ar-



RENÉ BUCHMANN,
EXPERT-COMPTABLE DIPL.,
PRÉSIDENT DU DOMAINE
TECHNIQUE PRÉSENTATION
DES COMPTES
D'EXPERTSUISSE,
EXECUTIVE DIRECTOR,
EY, BÂLE



MARKUS R. NEUHAUS,
DR EN DROIT,
EXPERT-COMPTABLE
DIPLÔMÉ, PRÉSIDENT DU
DOMAINE TECHNIQUE
FISCALITÉ D'EXPERTSUISSE,
PRÉSIDENT DU CONSEIL
D'ADMINISTRATION, PWC,
ZURICH

ticle 4a LIA, l'imposition est effectuée en fonction de la comptabilisation des propres parts du capital en diminution des fonds propres, au moment de l'acquisition, soit en tant que réserve légale issue d'apport de capital, soit en tant que réserve légale issue du bénéfice.

Pour les propres parts du capital rachetées avant le 1^{er} janvier 2011, on se fonde sur le montant déclaré des réserves pour actions propres dans le bilan commercial 2011 ou 2010/2011.

Lors du passage à la nouvelle présentation des comptes d'après les articles 957 et suivants CO, les réserves pour actions propres existantes d'après l'article 659a, alinéa 2, CO qui ont été constituées à charge des réserves issues d'apports de capital peuvent être inscrites au compte spécial des réserves provenant d'apports de capital au titre de réserve légale issue du capital sans conséquence fiscale.»

L'AFC, le Groupe technique fiscalité et la Commission Présentation des comptes d'Expertsuisse se sont mis d'accord sur la forme ci-après, à titre d'exemple, de présentation au bilan

«La présentation des propres parts du capital qui donnent droit à compensation fiscale avec la réserve issue d'apport de capital a une très grande importance.»

des propres parts du capital, pour autant que les conditions suivantes soient remplies de façon cumulative:

→ il existe des réserves issues d'apports de capital reconnues fiscalement en vertu de l'art. 5, al. 1^{bis} LIA (réserves issues d'apports de capital), qui sont comptabilisées dans la réserve légale issue du capital; → à la date d'acquisition des propres parts de capital il existait effectivement des réserves issues d'apports de capital dont le montant équivalait au moins au total des propres parts de capital compensables avec les réserves issues d'apports de capital.

Tableau: **PRÉSENTATION DES PROPRES PARTS DU CAPITAL**

Exemple

Capital-actions		20
Réserve légale issue du capital		
– réserve issue d'apport de capital	40	
– autre réserve issue du capital	160	200
Réserve légale issue du bénéfice		30
Réserves facultatives issues du bénéfice/pertes cumulées		50
Propres parts du capital		
– contre réserve issue d'apport de capital	–40	
– autre	–10	–50
Total des capitaux propres		250

3. PRÉSENTATION AU BILAN

De l'avis même de l'AFC et de la Commission Présentation des comptes d'Expertsuisse ainsi que du Groupe technique fiscalité, la présentation (cf. *tableau*), à titre d'exemple, de l'acquisition de propres parts du capital au prix de 50 pour des réserves issues d'apports de capital selon l'art. 5, al. 1^{bis} LIA de 40 est conforme aux dispositions du droit commercial et satisfait également aux exigences du droit fiscal.

Explications

→ Comme auparavant, la réserve issue d'apport de capital est comptabilisée sur un compte spécial du bilan commercial, soit, selon la structure du nouveau droit comptable, sous la rubrique «Réserve légale issue du capital». Dans l'exemple ci-dessus, la réserve issue d'apport de capital figure au bilan pour un montant de 40.

→ Les propres parts du capital, dont le traitement fiscal obéira aux dispositions de l'art. 5, al. 1^{bis} LIA, devront être comptabilisées, dans le bilan commercial, dans un compte spécial sous la rubrique «Propres parts du capital». Dans notre exemple, le montant total de la réserve issue d'apport de capital (40) est affecté aux propres parts du capital.

Cette présentation permet à la fois de mettre clairement en évidence le lien entre la réserve d'apport issue de capital au sens de l'art. 5, al. 1^{bis} LIA et les propres parts du capital dont le traitement fiscal doit obéir aux dispositions de ce même art. 5, al. 1^{bis} LIA et de respecter les dispositions du CO quant à la structure du bilan. En outre, rien ne change quant à la composante clé qu'est «la moitié du capital-actions et des réserves légales», qui sert à déterminer une perte de capital selon l'art. 725, al. 1 CO.

La présentation des propres parts du capital qui donnent droit à une compensation fiscale avec la réserve issue d'apports de capital a une très grande importance. Elle n'est licite que s'il peut être prouvé que les conditions fiscales qui y sont

«L'AFC, le Groupe technique fiscalité et la Commission Présentation des comptes d'Expertsuisse se sont mis d'accord sur la forme de présentation au bilan des propres parts du capital, pour autant que les conditions soient remplies de façon cumulative.»

liées, notamment l'existence de réserves issues d'apport de capital équivalentes, étaient intégralement remplies à la date d'acquisition des propres parts du capital (ce qui est pertinent en particulier en cas de constitution de réserves issues d'apport de capital en cours d'exercice). Sinon, il y a violation de la loi. ■

*Traduction de l'allemand.