



Impôt fédéral direct

Impôt anticipé

Berne, le 9 décembre 2010

Circulaire n° 29

Principe de l'apport de capital – ancien droit comptable

Table des matières

1.	Objet de la présente circulaire	3
2.	Apports de capital	4
2.1.	<i>Principes</i>	4
2.2.	<i>Cas spéciaux</i>	4
2.2.1.	Attributions d'avantages entre sociétés-soeurs	4
2.2.2.	Libération de nouveaux droits de participation par des filiales	4
2.2.3.	Apports de capital issus d'assainissements	4
3.	Réserves	5
3.1.	<i>Réserves issues d'apports de capital</i>	5
3.2.	<i>Autres réserves</i>	5
4.	Distributions / remboursements	5
4.1.	<i>Principes</i>	5
4.2.	<i>Cas spéciaux</i>	7
4.2.1.	Actions gratuites et augmentations gratuites de la valeur nominale.....	7
4.2.2.	Liquidation partielle directe.....	7
4.2.3.	Rachat par la société de ses propres droits de participation	7
4.2.4.	Liquidation partielle indirecte	7
4.2.5.	Transposition	7
5.	Restructurations.....	9

5.1.	<i>Transfert d'une exploitation ou d'une partie d'exploitation d'une entreprise de personnes à une personne morale</i>	9
5.2.	<i>Concentration (fusion)</i>	9
5.2.1.	Fusion proprement dite et fusion improprement dite de sociétés indépendantes.....	9
5.2.2.	Fusion proprement dite et fusion improprement dite de sociétés apparentées	10
5.2.3.	Absorption d'une filiale («Up-stream merger»).....	10
5.2.4.	Absorption de la société-mère («Reverse merger»).....	10
5.2.5.	Quasi-fusion	11
5.3.	<i>Transformation</i>	11
5.3.1.	Transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une autre société de capitaux ou une autre société coopérative.....	11
5.3.2.	Transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une association, une fondation ou une autre personne morale	12
5.3.3.	Transformation d'une association, d'une fondation ou d'une autre personne morale en société de capitaux ou en société coopérative	12
5.3.4.	Transformation d'un institut de droit public en société de capitaux ou en société coopérative	12
5.3.5.	Transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une société de personnes.....	13
5.4.	<i>Scission</i>	13
5.5.	<i>Démembrement</i>	13
5.6.	<i>Transfert entre sociétés suisses d'un groupe</i>	14
6.	Etablissement en Suisse d'une personne morale en provenance de l'étranger	15
7.	Présentation dans les comptes annuels et communication des apports de capital	15
7.1.	<i>Présentation dans les comptes annuels</i>	15
7.2.	<i>Déclaration pour l'impôt fédéral direct</i>	15
7.3.	<i>Communication en matière d'impôt anticipé</i>	15
8.	Entrée en vigueur	17
	Annexe: exemples relatifs à la transposition	18

1. Objet de la présente circulaire

La loi fédérale du 23 mars 2007 sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II) a modifié les règles des articles 20, alinéa 3, et 125, alinéa 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11, LIFD) et de l'article 5, alinéa 1^{bis} de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (RS 642.21, LIA) applicables aux remboursements des apports, agios et versements supplémentaires des détenteurs de droits de participation. D'après ces nouvelles règles, ces apports de capital sont assimilés au capital-actions ou au capital social (principe de l'apport de capital).

Les dispositions suivantes ont été introduites dans la LIFD et dans la LIA:

LIFD

Art. 20

³ *Le remboursement d'apports, d'agios et de versements supplémentaires effectués par les détenteurs des droits de participation après le 31 décembre 1996 est traité de la même manière que le remboursement du capital-actions ou du capital social.*

Art. 125

³ *Pour la taxation de l'impôt sur le bénéfice, les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives doivent en outre indiquer, à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement, le montant de leur capital propre. Ce capital propre comprend le capital-actions ou le capital social libéré, les apports, les agios et les versements supplémentaires au sens de l'art. 20, al. 3, portés au bilan commercial, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés ainsi que la part des fonds étrangers qui est économiquement assimilable au capital propre.*

LIA

Art. 5

^{1bis} *Le remboursement d'apports, d'agios et de versements supplémentaires effectués par les détenteurs des droits de participation après le 31 décembre 1996 est traité de la même manière que le remboursement du capital-actions ou du capital social, lorsque la société de capitaux ou la société coopérative comptabilise les apports, agios et versements supplémentaires sur un compte spécial de son bilan commercial et communique toute modification de ce compte à l'Administration fédérale des contributions.*

2. Apports de capital

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.

Pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives soumises à l'impôt anticipé en vertu de l'article 9, alinéa 1, LIA, la qualification des apports de capital pour l'impôt anticipé est aussi déterminante pour les impôts directs.

2.2. Cas spéciaux

2.2.1. Attributions d'avantages entre sociétés-soeurs

En cas d'attribution d'un avantage entre des sociétés-soeurs, les personnes qui détiennent des participations reçoivent, d'un point de vue économique, un avantage appréciable en argent de la part de la société qui le fournit, avantage qu'elles apportent à la société bénéficiaire. Dans le cadre du principe de l'apport de capital, l'attribution d'avantages entre sociétés-soeurs ne constitue cependant pas des apports aux réserves issues d'apports de capital car, les apports ne sont pas fournis directement par le détenteur des droits de participation et les plus-values transférées à la société de capitaux ou à la société coopérative reprenante peuvent uniquement être comptabilisées de manière ouverte qu'au moyen d'une réévaluation.

2.2.2. Libération de nouveaux droits de participation par des filiales

En cas de libération de droits de participation par des filiales, la prime (agio) réalisée par la société mère qui place ultérieurement ces droits auprès de tiers peut être créditée aux réserves issues d'apports de capital.

2.2.3. Apports de capital issus d'assainissements

Les apports de capital fournis dans le cadre d'un assainissement (bénéfice d'assainissement improprement dit) doivent être compensés avec les pertes existantes afin de bénéficier de la franchise de l'article 6, alinéa 1, lettre k de la loi fédérale sur les droits de timbre (LT). Les apports de capital qui excèdent la franchise de l'article 6, alinéa 1, lettre k LT peuvent bénéficier de la remise du droit de timbre au sens de l'article 12 LT. Dans la mesure où de tels apports de capital ne sont pas utilisés pour éponger des pertes commerciales reportées, ils sont considérés fiscalement comme des réserves issues d'apports de capital selon l'article 20, alinéa 3, LIFD ou selon l'article 5, alinéa 1^{bis}, LIA.

3. Réserves

3.1. Réserves issues d'apports de capital

Les apports ouverts de capital effectués par le détenteur de droits de participation peuvent être affectés aux réserves issues d'apports de capital sans incidence fiscale et sont assimilés au capital-actions ou au capital social versé. Les pertes qui ont compensé des réserves issues d'apports de capital réduisent définitivement le montant de ces réserves. Cette règle s'applique également aux apports ouverts de capital que le détenteur de droits de participation a effectués après le 31 décembre 1996 et avant l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2011, des articles 20, alinéa 3, LIFD et 5, alinéa 1^{bis}, LIA (cf. ch. 7.1).

3.2. Autres réserves

Les bénéfices de l'exercice en cours, les bénéfices accumulés, les apports dissimulés de capital ainsi que les apports ouverts de capital qui ne proviennent pas directement des détenteurs de droits de participation font partie, au regard du droit fiscal, des «autres réserves». Il en va de même pour les apports ouverts de capital qui ne sont pas portés en compte séparément dans le bilan commercial. Une requalification des «autres réserves» en réserves issues d'apports de capital n'est pas admise et donc pas reconnue fiscalement.

4. Distributions / remboursements

4.1. Principes

La répartition des libéralités consenties par la société de capitaux ou par la société coopérative entre le remboursement de réserves issues d'apports de capital et les distributions prélevées sur les «autres réserves» se fait selon la libre appréciation de la société de capitaux ou de la société coopérative distributrice, en fonction de la comptabilisation et de la désignation des réserves dans le bilan commercial de la société qui distribue les bénéfices (interprétation selon la source).

Pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives soumises à l'impôt anticipé en vertu de l'article 9, alinéa 1, LIA, la qualification fiscale des libéralités consenties au regard de l'impôt anticipé est également déterminante pour les impôts directs.

Les distributions des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives sont imposables dans la mesure où elles affectent les «autres réserves». Pour calculer la part imposable de la distribution, il faut soustraire le remboursement total de la part prélevée sur les réserves issues d'apports de capital selon la décision de l'assemblée générale concernant l'utilisation du bénéfice.

La part imposable de la distribution ainsi déterminée vaut pour tous les droits de participation donnant droit à une part du bénéfice.

Exemple:

Bénéfice reporté	100	
Bénéfice de l'exercice courant	1700	
Dissolution de réserves légales	300	(réserves issues d'apports de cap.)
Dissolution de réserves libres	<u>100</u>	(«autres réserves»)
Total à la disposition de l'assemblée générale	2200	
Dividende	<u>2000</u>	
Report sur l'exercice suivant	<u>200</u>	

Distribution totale	2000	100 %
./. Part des réserves issues d'apports de cap.	<u>- 300</u>	<u>15 %</u>
Part des «autres réserves»	<u>1700</u>	<u>85 %</u>

Le remboursement de réserves issues d'apports de capital selon l'article 5, alinéa 1^{bis}, LIA doit être comptabilisé séparément en vertu de l'article 3, alinéa 1, OIA. Ces réserves ne peuvent être remboursées que par l'intermédiaire d'un coupon distinct.

S'il n'existe pas d'indications détaillées sur la répartition des biens de la société, celle-ci est qualifiée fiscalement de distribution prélevée sur les «autres réserves».

Les prélèvements qu'une société de capitaux ou une société coopérative effectue sur ses réserves issues d'apports de capital ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu (art. 20, al. 3, LIFD) ni à l'impôt anticipé (art. 5, al. 1^{bis}, LIA).

Les distributions qu'une société de capitaux ou une société coopérative prélève sur ses «autres réserves» sont imposables en vertu de l'article 20, alinéa 1, lettre c, ou 20, alinéa 1^{bis}, LIFD et soumises à l'impôt anticipé en vertu de l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA.

Les distributions dissimulées de bénéfice sont considérées comme des distributions prélevées sur les «autres réserves» et sont imposables en vertu de l'article 20, alinéa 1, lettre c, ou 20, alinéa 1^{bis}, LIFD et soumises à l'impôt anticipé en vertu de l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA.

Les dispositions de la LIFD sur le remboursement des réserves issues d'apports de capital s'appliquent aux sociétés suisses comme aux sociétés étrangères. Si les réserves issues d'apports de capital ne sont pas portées en compte séparément dans le bilan commercial ou si le détenteur de droits de participation domicilié en Suisse n'apporte pas d'une autre manière la preuve de l'existence et du remboursement de réserves issues d'apports de capital, les distributions des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives étrangères sont soumises à l'impôt fédéral direct (impôt sur le revenu) en vertu de l'article 20, alinéa 1, lettre c ou 20, alinéa 1^{bis}, LIFD.

Si les libéralités consenties par des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives ne sont pas égales pour tous les ayants droit, la part des réserves issues d'apports de capital faisant partie de l'entier de la répartition, ne peut pas, pour chaque détenteur de droits de participation, être supérieure à la part proportionnelle de ces réserves par rapport à l'ensemble des réserves de la société de capitaux ou de la société coopérative.

4.2. Cas spéciaux

4.2.1. Actions gratuites et augmentations gratuites de la valeur nominale

Les actions gratuites et les augmentations gratuites de la valeur nominale libérées à la charge des «autres réserves» sont soumises à l'impôt fédéral direct (impôt sur le revenu) en vertu de l'article 20, alinéa 1, lettre c, ou de l'article 20, alinéa 1^{bis}, LIFD et à l'impôt anticipé en vertu de l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA. Si la libération intervient à la charge des réserves issues d'apports de capital, les actions gratuites et les augmentations gratuites de la valeur nominale ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu (art. 20, al. 3, LIFD) ni à l'impôt anticipé (art. 5, al. 1^{bis}, LIA). La part imposable de la libération se calcule en suivant les principes indiqués au chiffre 4.1 de la présente circulaire.

4.2.2. Liquidation partielle directe

La part imposable du produit de la liquidation se calcule en suivant les principes indiqués au chiffre 4.1 de la présente circulaire.

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).

La réserve séparée requise par l'article 659a, alinéa 2, CO pour la détention de ses propres actions peut se constituer à la charge de la réserve issue d'apports de capital. Dans le bilan commercial, cette réserve doit être comptabilisée sous une position distincte du compte des réserves issues d'apports de capital. La revente, dans les délais de l'article 4a LIA, des droits de participation qui ont été rachetés par la société qui les a émis ne modifie pas le montant des réserves issues d'apports de capital. Dans le bilan commercial, la réserve issue d'apports de capital provenant de la revente des actions ne doit plus être comptabilisée séparément dans le compte des réserves issues d'apports de capital. Si les droits de participation ne sont pas revendus dans le délai de l'article 4a LIA, l'imposition est effectuée sur la base du montant déclaré de la réserve pour ces actions au moment de l'acquisition. Pour les actions rachetées avant le 1^{er} janvier 2011, on se base sur le montant déclaré de la réserve pour la détention de ses propres actions dans le bilan commercial 2011 ou 2010/2011.

4.2.4. Liquidation partielle indirecte

L'imposition du rendement de la fortune issu d'une liquidation partielle indirecte selon l'article 20a, alinéa 1, lettre a, LIFD est fonction de la comptabilisation de la distribution dans la société de capitaux ou dans la société coopérative, dont les droits de participation ont été vendus. La part imposable se calcule selon les principes indiqués au chiffre 4.1 de la présente circulaire.

4.2.5. Transposition

L'article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD règle les conséquences fiscales découlant du transfert d'une participation d'au moins 5 % au capital-actions d'une société de capitaux ou au capital social d'une société coopérative de la fortune privée à la fortune commerciale d'une entreprise de personnes ou à une personne morale dont l'aliénateur ou l'apporteur détient une participation d'au moins 50 % au capital après le transfert. D'un point de vue économique,

ce transfert ne constitue pas une aliénation, mais une restructuration de la fortune. Dans le cadre du principe de la valeur nominale, cette opération qualifiée de transposition a pour conséquence que le produit excédant la valeur nominale est considéré comme un rendement de la fortune mobilière.

Dans le cadre du principe de l'apport de capital, la notion de valeur nominale selon l'article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD doit être interprétée plus largement pour ce qui est de la détermination du rendement imposable de la fortune selon l'article 20, alinéa 1, lettre c, LIFD. Est considéré comme rendement de la fortune mobilière au sens de l'article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD le produit de la vente excédant la valeur nominale (libérée) et la part proportionnelle des réserves issues d'apports de capital de la société ou de la société coopérative dont les droits de participation ont été transférés.

Lorsqu'une participation est transférée à une valeur excédant la valeur nominale et/ou la part proportionnelle des réserves issues d'apports de capital et que cet excédent est porté au compte du capital nominal ou à celui des réserves de la société de capitaux ou de la société coopérative reprenante, les conséquences fiscales dépendront de la façon dont l'excédent est comptabilisé:

- Si l'excédent est comptabilisé au crédit du capital nominal et/ou des réserves issues d'apports de capital, l'augmentation du capital nominal et des réserves issues d'apports de capital est imposable pour la personne qui apporte les capitaux à titre de revenu de la fortune mobilière en vertu de l'article 20a, alinéa 1, lettre b, en relation avec l'article 20, alinéa 3, LIFD (les apports de capital sont assimilés au capital-actions ou au capital social). Pour ce qui est du calcul du rendement imposable, nous renvoyons aux exemples de l'annexe à la présente circulaire.
- Si l'excédent est comptabilisé au crédit des «autres réserves», la charge latente sur les bénéfices à distribuer subsiste et le transfert n'a pas d'incidence fiscale.

Pour tous les transferts de participation antérieurs au 1^{er} janvier 1997, la totalité de l'excédent supérieur à la valeur nominale est considérée comme faisant partie des «autres réserves».

Les principes applicables aux transferts effectués après le 31 décembre 2010 sont aussi applicables aux transferts de participations effectués après le 31 décembre 1996 jusqu'au 31 décembre 2010. Ainsi, la totalité de la plus-value excédant la somme de la valeur nominale et des réserves issues d'apports de capital au moment du transfert est considérée comme faisant partie des «autres réserves».

Pour les transferts de participations effectués après le 31 décembre 2006, qui ne sont pas considérés comme un rendement de la fortune mobilière selon l'article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD, la totalité de la plus-value excédant la valeur nominale peut être inscrite au crédit des réserves issues d'apports de capital. Pour les transferts effectués après le 31 décembre 2006 jusqu'au 31 décembre 2010, il faut respecter les obligations de communiquer exposées au chiffre 7 de la présente circulaire.

5. Restructurations

5.1. *Transfert d'une exploitation ou d'une partie d'exploitation d'une entreprise de personnes à une personne morale*

L'excédent d'actif, au sens du droit commercial, des biens patrimoniaux transférés (transfert à la valeur comptable) peut être comptabilisé sans incidence fiscale dans le bilan commercial de la société de capitaux ou de la société coopérative reprenante dans le compte des réserves issues d'apports de capital, dans la mesure où il est supérieur au capital-actions ou au capital social.

Si les réserves latentes transférées font l'objet d'un rappel d'impôt en vertu de l'article 19, alinéa 2, LIFD en cas de non-respect des délais de blocage, la société de capitaux ou la société coopérative reprenante ne pourra pas comptabiliser des réserves issues d'apports de capital dans son bilan commercial.

5.2. *Concentration (fusion)*

5.2.1. *Fusion proprement dite et fusion improprement dite de sociétés indépendantes*

a) Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu)

L'agio de fusion ne constitue une réserve issue d'apports de capital que dans la mesure où il provient du capital-actions ou du capital social libéré ou des réserves issues d'apports de capital de la société reprise.

Lors d'une fusion, les particuliers détenant des droits participation réalisent un rendement de la fortune dans la mesure où ils obtiennent une valeur nominale plus élevée, des paiements compensatoires ou d'autres avantages appréciables en argent à la charge des «autres réserves».

Les gains et les pertes de valeur nominale ainsi que les augmentations et les diminutions des réserves issues d'apports de capital peuvent être compensés entre eux.

b) Impôt anticipé

Les réserves qui passent dans les «autres réserves» d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse en cas de restructuration sont exonérées de l'impôt anticipé en vertu de l'article 5, alinéa 1, lettre a, LIA, pour autant que la substance transférée de l'impôt anticipé soit maintenue.

Les paiements compensatoires, les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale et les autres rendements qui, en cas de fusion, reviennent aux détenteurs des droits de participation ou à des tiers qui leur sont proches sont soumis à l'impôt anticipé en vertu de l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA, dans la mesure où ils sont à la charge des «autres réserves» d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse.

Les gains et les pertes de valeur nominale ainsi que les augmentations et les diminutions des réserves issues d'apports de capital peuvent être compensés entre eux.

5.2.2. *Fusion proprement dite et fusion improprement dite de sociétés apparentées*

Voir les commentaires du chiffre 5.2.1 et tenir compte des particularités suivantes:

a) Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu)

Lorsqu'une société présentant un bilan déficitaire proprement dit reprend par absorption les actifs et les passifs d'une société dominée par les mêmes actionnaires ou associés (particuliers) et que la société absorbée présente un solde positif de réserves et de bénéfice reporté, les actionnaires ou les associés ne retirent de cet assainissement un avantage appréciable en argent selon l'article 20, alinéa 1, lettre c, ou 20, alinéa 1^{bis}, LIFD, que si des «autres réserves» sont dissoutes en raison de la fusion.

Il en va de même pour les attributions d'avantages à une société-soeur présentant un bilan déficitaire proprement dit.

b) Impôt anticipé

La théorie du triangle s'applique en cas de reprise d'une société de capitaux ou d'une société coopérative disposant de réserves par une société de capitaux ou une société coopérative présentant un bilan déficitaire proprement dit ou inversement.

5.2.3. *Absorption d'une filiale («Up-stream merger»)*

a) Impôt fédéral direct (Impôt sur le bénéfice)

Si la reprise des actifs et des passifs de la société absorbée donne lieu à un bénéfice comptable, celui-ci fait partie du bénéfice net imposable. Dans la société absorbante, ce bénéfice de fusion doit être affecté aux «autres réserves» (art. 61, al. 5, LIFD).

b) Impôt anticipé

Comme pour l'impôt fédéral direct, le bénéfice comptable est considéré comme une «autre réserve».

5.2.4. *Absorption de la société-mère («Reverse merger»)*

a) Impôt fédéral direct

Lors de l'absorption de la société mère, les particuliers qui détiennent des droits de participations réalisent un rendement sur participations dans la mesure où ils en retirent une valeur nominale plus élevée, des réserves issues d'apports de capital plus élevées, des paiements compensatoires ou d'autres avantages appréciables en argent. Les gains de valeur nominale et les augmentations des réserves issues d'apports de capital peuvent être compensés avec les pertes et les diminutions correspondantes.

Un agio de fusion ne constitue une réserve issue d'apports de capital que pour la part qui excède le capital-actions et les réserves issues d'apports de capital de la filiale reprenante et dans la mesure où il correspond au capital-actions ou au capital social libéré et aux réserves issues d'apports existantes dans le chef de la société mère absorbée.

b) Impôt anticipé

Dans ce cas, les augmentations de valeur nominale, les augmentations des réserves issues d'apports de capital, les paiements compensatoires et les autres avantages appréciables en argent revenant aux détenteurs de droits de participation sont soumis à l'impôt anticipé en vertu de l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA. Les gains de valeur nominale et les augmentations des réserves issues d'apports de capital peuvent être compensés avec les pertes de valeur nominale et les diminutions des réserves issues d'apports de capital. Un agio de fusion entre dans les «autres réserves» de la filiale reprenante.

Un agio de fusion ne constitue une réserve issue d'apports de capital que pour la part qui excède le capital-actions et les réserves issues d'apports de capital de la filiale reprenante et dans la mesure où il correspond au capital-actions ou au capital social libéré et aux réserves issues d'apports de capital existantes dans le chef de la société-mère absorbée.

5.2.5. *Quasi-fusion*

a) Impôt fédéral direct

Si des droits de participation sont apportés à une société de capitaux ou à une société coopérative dans le cadre d'une quasi-fusion, la totalité de l'apport est considérée comme un apport de capital ouvert. La part de cet apport de capital excédant l'augmentation du capital-actions ou du capital social peut être portée au compte des réserves issues d'apports de capital dans le bilan commercial. Il faut cependant tenir compte des règles mentionnées à l'article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD concernant la transposition (cf. ch. 4.2.5).

b) Impôt anticipé

À l'exception de la transposition, les conséquences fiscales sont les mêmes que pour l'impôt fédéral direct. Si l'apport d'une participation à une société anonyme ou à une société coopérative indigène est effectué par un actionnaire domicilié à l'étranger, cette opération doit être examinée sous l'angle de l'article 21, alinéa 2, LIA (impôt élué).

5.3. **Transformation**

5.3.1. *Transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une autre société de capitaux ou une autre société coopérative*

a) Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu)

Lors d'une transformation, les particuliers détenant des droits de participation obtiennent un rendement sur participations dans la mesure où ils obtiennent une valeur nominale plus élevée, des paiements compensatoires ou d'autres avantages appréciables en argent à la charge des «autres réserves» de la société ou de la société coopérative transformée.

b) Impôt anticipé

En cas de transformation, les paiements compensatoires, les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale et les autres rendements qui reviennent aux détenteurs des droits de participation ou à des personnes qui leurs sont proches sont soumis à l'impôt anticipé en vertu de l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA, dans la mesure où ils sont à la charge des «autres réserves» d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse.

5.3.2. *Transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une association, une fondation ou une autre personne morale*

a) Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu)

Ce genre de transformation équivaut à une liquidation au regard du droit fiscal. L'excédent de liquidation (valeur vénale de l'excédent d'actif moins la valeur nominale et les réserves issues d'apports de capital) est soumis à l'impôt sur le revenu auprès des personnes physiques détentrices de ces parts.

b) Impôt anticipé

Ce genre de transformation équivaut à une liquidation au regard du droit fiscal. L'impôt anticipé est dû sur l'excédent de liquidation (valeur vénale de l'excédent d'actif moins la valeur nominale et les réserves issues d'apports de capital).

5.3.3. *Transformation d'une association, d'une fondation ou d'une autre personne morale en société de capitaux ou en société coopérative*

a) Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu)

Dans ce cas, les particuliers qui détiennent des droits de participation de la nouvelle société de capitaux ou de la nouvelle société coopérative réalisent un rendement sur participations dans la mesure où ils reçoivent gratuitement de la valeur nominale («actions gratuites», art. 20, al. 1, let. c, LIFD). Les réserves ouvertes portées en compte constituent des «autres réserves».

b) Impôt anticipé

Dans ce cas, les droits de participation émis ne sont pas soumis à l'impôt anticipé, car ils sont créés à la charge de l'excédent d'actif d'une personne morale (association, fondation ou autre personne morale) qui n'est pas soumise à l'impôt anticipé. Les réserves ouvertes portées en compte font partie des «autres réserves».

5.3.4. *Transformation d'un institut de droit public en société de capitaux ou en société coopérative*

a) Impôt fédéral direct

Des réserves issues d'apports de capital ne peuvent pas être constituées en cas de transformation directe d'un institut de droit public en société de capitaux ou en société coopérative par changement de forme juridique (art. 99 à 101 de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine; LFus).

Dans le bilan commercial de la société de capitaux ou de la société coopérative, l'excédent d'actif des valeurs patrimoniales peut être porté, sans incidence fiscale, au compte des réserves issues d'apports de capital, s'il est supérieur au capital-actions ou au capital social en cas de transformation indirecte dans le cadre d'une fondation par apport en nature.

b) Impôt anticipé

En cas de transformation d'un institut de droit public en une société de capitaux ou une société coopérative, les droits de participation émis ainsi que les réserves constituées par des apports de capital ne sont pas soumis à l'impôt anticipé, dans la mesure où cette institution n'est pas un sujet fiscal au sens de l'impôt anticipé.

5.3.5. Transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une société de personnes

a) Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu)

Dans ce cas, il y a liquidation de la société de capitaux ou de la société coopérative. L'excédent de liquidation (valeur vénale de l'excédent d'actif moins la valeur nominale et les réserves issues d'apports de capital) est soumis à l'impôt sur le revenu auprès des personnes physiques détentrices de ces parts.

b) Impôt anticipé

La transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une société de personnes équivaut fiscalement à une liquidation. L'impôt anticipé est dû sur l'excédent de liquidation (valeur vénale de l'excédent d'actif moins la valeur nominale et les réserves issues d'apports de capital).

5.4. Scission

a) Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu)

En cas de scission, les actions gratuites et les augmentations gratuites de la valeur nominale qui reviennent aux détenteurs de droits de participation à la société reprenante sont soumises à l'impôt sur le revenu en vertu de l'article 20, alinéa 1, lettre c, LIFD, dans la mesure où elles ne sont pas à la charge de la valeur nominale des droits de participation ou des réserves issues d'apports de capital de la société cédante.

Si la scission n'est pas neutre pour l'impôt sur le bénéfice, il y a attribution d'un avantage entre sociétés-soeurs (cf. ch. 2.2.1).

b) Impôt anticipé

En cas de scission, les actions gratuites et les augmentations gratuites de la valeur nominale qui reviennent aux détenteurs de droits de participation de la société reprenante sont soumises à l'impôt anticipé en vertu de l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA, dans la mesure où elles ne sont pas à la charge de la valeur nominale des droits de participation ou des réserves issues d'apports de capital de la société cédante.

La théorie du triangle s'applique en cas de scission dans une société-soeurs qui doit être assainie. Si la scission n'est pas neutre pour l'impôt sur le bénéfice, il y a attribution d'un avantage entre société-soeurs (cf. ch. 2.2.1).

5.5. Démembrement

a) Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu)

Pas concerné.

b) Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

L'excédent d'actif des valeurs patrimoniales transféré et comptabilisé peut être porté, sans incidence fiscale, au compte des réserves issues d'apports de capital du bilan commercial de la société de capitaux ou de la société coopérative reprenante et/ou être utilisé pour libérer du capital-actions ou du capital social.

Si les réserves latentes transférées font l'objet d'un rappel d'impôt en vertu de l'article 61, alinéa 2, LIFD en raison d'une violation du délai de blocage, la société de capitaux ou la société coopérative reprenante ne pourra pas comptabiliser des réserves issues d'apports de capital dans son bilan commercial.

c) Impôt anticipé

L'excédent d'actif des valeurs patrimoniales transféré et comptabilisé peut être porté, sans incidence fiscale, au compte des réserves issues d'apports de capital du bilan commercial de la société de capitaux ou de la société coopérative reprenante et/ou être utilisé pour libérer du capital-actions ou du capital social.

5.6. Transfert entre sociétés suisses d'un groupe

a) Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu)

Pas concerné.

b) Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

Si le transfert sans incidence fiscale à la société-mère se fait à la charge de réserves ouvertes d'une filiale, l'excédent d'actif reçu constitue un rendement de participations. S'il n'est pas comptabilisé dans le compte de résultat, mais directement dans les réserves, cet excédent fait partie des «autres réserves».

Si un transfert sans incidence fiscale a lieu à la charge des réserves de la société cédante, la filiale reprenante comptabilise de manière identique l'excédent d'actif reçu dans ses réserves. Cela vaut aussi bien pour les «autres réserves» que pour les réserves issues d'apports de capital.

c) Impôt anticipé

Si le transfert sans incidence fiscale à la société-mère se fait à la charge des réserves ouvertes d'une filiale et si l'excédent d'actif reçu n'est pas comptabilisé dans le compte de résultat, mais directement dans les réserves, cet excédent fait partie des «autres réserves».

Si un transfert sans incidence fiscale a lieu à la charge des réserves de la société cédante, la filiale reprenante comptabilise de manière identique l'excédent d'actif reçu dans ses réserves. Cela vaut aussi bien pour les «autres réserves» que pour les réserves issues d'apports de capital.

6. Etablissement en Suisse d'une personne morale en provenance de l'étranger

Selon le principe de l'apport de capital, la qualification des «autres réserves» ne change pas lorsqu'une personne morale transfère son siège ou son administration effective de l'étranger en Suisse.

En revanche, si des droits de participation à une société de capitaux ou à une société coopérative étrangère sont apportés à une société de capitaux ou à une société coopérative suisse dans le cadre d'une quasi-fusion transfrontalière (quasi-fusion d'immigration), la totalité de cet apport est considérée comme un apport ouvert de capital. Dans le bilan commercial, la part de cet apport excédant le capital-actions ou le capital social peut être portée au compte des réserves issues d'apports de capital. Il faut cependant observer les règles de l'article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD concernant la transposition pour le détenteur des droits de participation résident de Suisse (cf. ch. 4.2.5).

7. Présentation dans les comptes annuels et communication des apports de capital

7.1. *Présentation dans les comptes annuels*

Les apports, les agios et les versements supplémentaires effectués après le 31 décembre 1996 ne sont traités comme un remboursement du capital-actions ou du capital social selon l'article 5, alinéa 1^{bis}, LIA que s'ils ont été comptabilisés dans un compte spécial du bilan commercial et si la société de capitaux ou la société coopérative communique toute modification de ce compte à l'AFC.

Les apports ouverts de capital versés par des détenteurs de droits de participation après le 31 décembre 1996 et avant l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2011, des articles 20, alinéa 3, LIFD et 5, alinéa 1^{bis}, LIA peuvent être portés en compte au plus tard dans le bilan commercial final de l'exercice qui se termine en 2011. Les pertes qui auraient été mises à la charge des réserves issues d'apports de capital diminuent ces réserves définitivement.

7.2. *Déclaration pour l'impôt fédéral direct*

D'après l'article 125, alinéa 3, LIFD, les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives doivent déclarer séparément le montant des réserves issues des agios et des versements supplémentaires au sens de l'article 20, alinéa 3, LIFD à la fin de la période fiscale ou à la fin de l'assujettissement.

7.3. *Communication en matière d'impôt anticipé*

a) Procédure ordinaire

Le rapport annuel ou la copie signée du compte annuel prenant en considération la situation détaillée des apports, des agios et des versements supplémentaires telle qu'expliquée au chiffre 7.1 de la présente circulaire doit être remis spontanément à l'AFC dans les 30 jours suivant l'approbation des comptes annuels.

Il en va de même pour le formulaire 170 dans la mesure où seules des attributions aux réserves issues d'apports de capital ont été effectuées pendant l'exercice commercial concerné.

Les remboursements sur les réserves issues d'apports de capital doivent être communiqués spontanément dans les 30 jours suivant l'assemblée générale ou au plus tard dans les 30 jours suivant le remboursement au moyen du formulaire 170. Le cas échéant, les attributions aux réserves issues d'apports de capital effectuées pendant l'exercice commercial doivent être communiquées avec le même formulaire.

Il n'est pas nécessaire de remettre le formulaire 170 si les réserves issues d'apports de capital ne sont pas modifiées pendant un exercice commercial.

Le formulaire 170 peut être téléchargé depuis le site internet de l'AFC (www.estv.admin.ch).

b) Apports de capital accumulés du 1^{er} janvier 1997 au 31 décembre 2010

Les réserves issues d'apports de capital, qui ont été constituées par des apports, des agios ou des versements supplémentaires effectués depuis le 1^{er} janvier 1997 jusqu'au 31 décembre 2010, doivent être communiquées à l'AFC, Division principale DAT, à partir du 1^{er} janvier 2011 au plus tôt ou au plus tard 30 jours après l'approbation des comptes annuels 2011 ou 2010/2011.

La situation détaillée du capital propre déterminant au sens du droit commercial doit être communiquée en utilisant le fichier Excel «Principe de l'apport de capital» disponible sur le site internet de l'AFC (www.estv.admin.ch). Ce fichier dûment rempli doit être transmis sous forme électronique (en format .xls) dans le délai susmentionné à l'adresse suivante: kep@estv.admin.ch.

En outre, pour communiquer le montant du compte spécial au 1^{er} janvier 2011, un formulaire 170 entièrement rempli et dûment signé (cf. fichier Excel, justificatifs) sera remis à l'AFC, Division principale DAT avec les annexes requises pour la période allant du 1^{er} janvier 1997 jusqu'à l'exercice commercial 2010 inclus.

Si l'exercice commercial de la société de capitaux ou de la société coopérative ne correspond pas à l'année civile, les attributions aux réserves issues d'apports de capital effectuées au cours de la période allant de la clôture des comptes annuels 2009/2010 au 31 décembre 2010 seront communiquées à l'aide du formulaire 170 annexé à la clôture des comptes annuels 2010/2011.

c) Communication des remboursements effectués entre le 1^{er} janvier 2011 et la première communication ordinaire

La procédure ci-après s'applique aux remboursements sur les réserves issues d'apports de capital effectués pendant la période allant du 1^{er} janvier 2011 à la première communication ordinaire des comptes annuels 2011 ou 2010/2011.

En cas de remboursement, toutes les modifications des réserves issues d'apports de capital survenues pendant la période du 1^{er} janvier 2011 jusqu'au remboursement doivent être communiquées au moyen du formulaire 170 dans les 30 jours suivant la décision de l'assemblée générale, mais au plus tard dans les 30 jours suivant le remboursement.

En plus du formulaire 170, le tableau Excel «Principe de l'apport de capital» (en format .xls) doit être annexé et adressé sous forme électronique dans le même délai, si ce n'est pas déjà fait, à l'adresse kep@estv.admin.ch.

d) Confirmation de l'AFC

L'AFC vérifie la communication des réserves issues d'apports de capital. Elle communique ensuite le montant des réserves admises à la société concernée ou à son représentant.

8. Entrée en vigueur

La présente circulaire entre en vigueur le 1^{er} janvier 2011 en même temps que les articles 20, alinéa 3, LIFD et 5, alinéa 1^{bis}, LIA ainsi que la modification de l'article 125, alinéa 3, LIFD et de l'OIA.

Annexe: exemples relatifs à la transposition

1. Apport à une société entièrement dominée

A détient la totalité de la société A S.A. ainsi qu'une participation dans H S.A. Il apporte sa participation A S.A. à sa valeur vénale à H S.A. Après l'apport, H S.A. porte l'agio de 1000 au compte des réserves issues d'apports de capital. Avant le transfert, les sociétés présentaient les valeurs suivantes:

	Capital nominal	Réserves issues d'apports de capital	«Autres réserves»	Valeur vénale
A S.A.	100	200	500	1000
H S.A.	100	50	150	400

Augmentation des réserves de H S.A. provenant de l'apport de la participation	1000
./. Capital nominal et réserves issues d'apports de capital A avant apport	<u>-300</u>
<u>Rendement imposable de la transposition</u>	<u>700</u>

En vertu de l'article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD, A doit payer l'impôt sur un rendement imposable de **700** en raison de la transposition.

2. Apport à une société dominée en majorité

A détient une participation de 90 % dans A S.A. Il apporte cette participation à sa valeur vénale de 900 à H S.A. Avant cet apport, A détenait déjà une participation de 20 % dans H S.A. Cet apport porte le capital-actions de H S.A. à 400. Le solde de 600 est comptabilisé comme agio et porté au compte des réserves issues d'apports de capital. Avant le transfert, les sociétés présentaient les valeurs suivantes:

	Capital nominal	Réserves issues d'apports de capital	«Autres réserves»	Valeur vénale
A S.A.	100	200	500	1000
H S.A.	100	50	150	400

Augmentation du capital nominal et des réserves issues d'apport de cap. H S.A.	900
./. Capital nominal et réserves issues d'apports de cap. de A avant apport	<u>-270</u>
<u>Rendement imposable de la transposition</u>	<u>630</u>

En vertu de l'article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD, A doit payer l'impôt sur le rendement imposable de **630** en raison de la transposition.

3. Apport à une société non dominée

A détient une participation de 30 % dans A S.A. Il apporte cette participation à sa valeur vénale de 300 à H S.A. Cet apport porte le capital-actions de H S.A. à 175. Le solde de 225 est comptabilisé à titre d'agio et porté au compte des réserves issues d'apports de capital. Avant le transfert, les sociétés présentaient les valeurs suivantes:

	Capital nominal	Réserves issues d'apports de cap.	«Autres réserves»	Valeur vénale
A S.A.	100	200	500	1000
H S.A.	100	50	150	400
Augm. du capital nominal et des réserves issues d'apports de cap. de H S.A.				300
./. Capital nominal et réserves issues d'apports de cap. A avant l'apport				<u>- 90</u>
<u>Rendement de la transposition</u>				<u>210</u>

En vertu de l'article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD, le rendement de **210** ne peut pas être imposé au titre d'une transposition dans le chef de A, car il ne domine pas H S.A. avec sa participation de 42,9 % au capital-actions de celle-ci.