

# **Résumé du cours « droit fiscal II »<sup>1</sup>**

**Du Prof. Henri Torrione**

*Universitas Friburgensis*

**Semestre d'été 06**

(fiscalité d'entreprise)

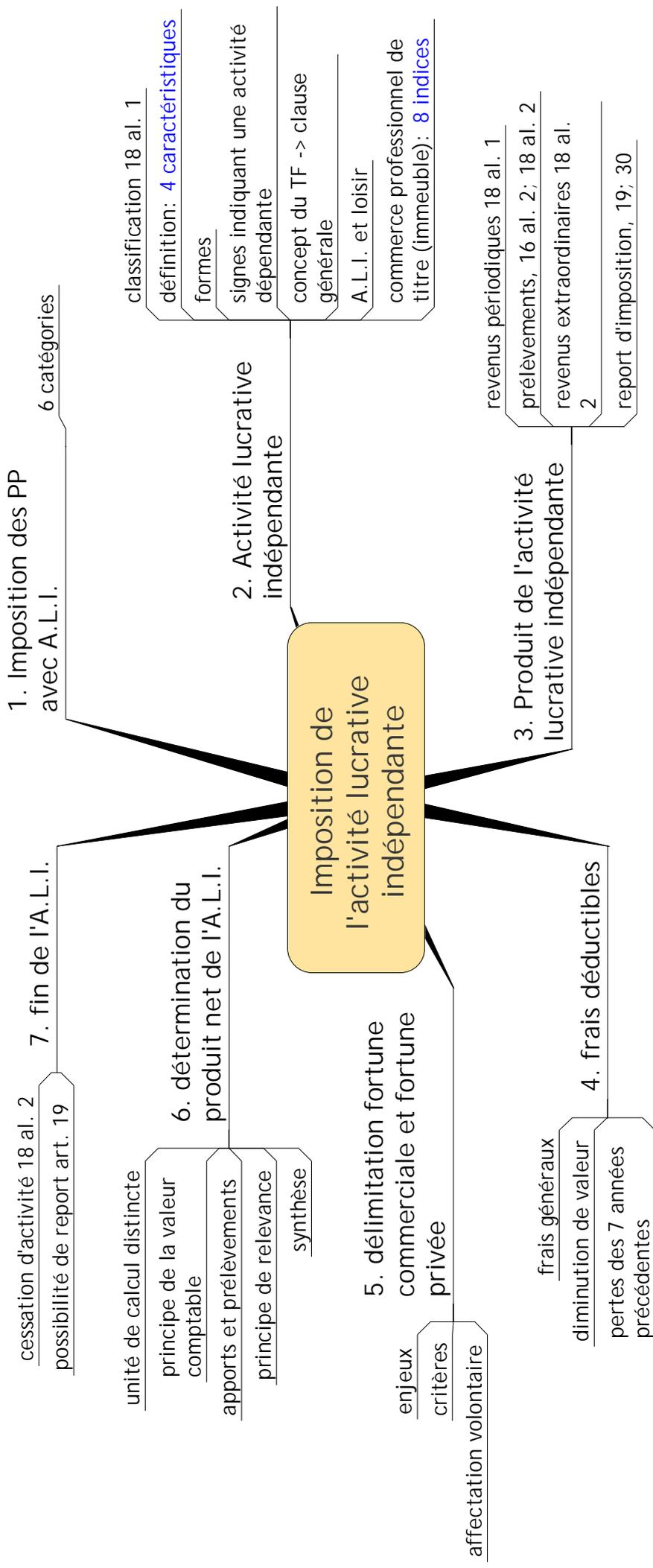
Emmanuel Kilchenmann  
Rte. du Château  
1782 Cormagens

+41 79 703 68 01  
[emmanuel.kilchenmann@bluewin.ch](mailto:emmanuel.kilchenmann@bluewin.ch)

---

<sup>1</sup> *Tous les articles mentionnés renvoient à la LIFD sauf indication contraire. Toutes remarques en vue d'améliorer ce résumé peuvent être adressées à l'auteur mentionné ci-dessus.*

<b>I.</b>	<b>Imposition des personnes physiques avec activité lucrative indépendante.....</b>	<b>1</b>
§ 1	Imposition PP avec activité lucrative indépendante .....	1
§ 2	Activité lucrative indépendante .....	1
§ 3	Produit de l'activité lucrative indépendante .....	2
§ 4	Frais déductibles liés à l'activité indépendante .....	3
§ 5	Délimitation fortune commerciale et fortune privée.....	3
§ 6	Détermination du produit net de l'activité indépendante.....	4
§ 7	La fin de l'activité lucrative indépendante.....	5
<b>II.</b>	<b>Imposition des sociétés anonymes et des autres personnes morales.....</b>	<b>6</b>
§ 8	Assujettissement à l'impôt .....	6
§ 9	Généralités concernant les personnes morales en matière de fiscalité d'entreprise ..	6
§ 10	Prescriptions fiscales relatives à la détermination du bénéfice net.....	7
§ 11	Calcul de l'impôt et imposition dans le temps.....	9
<b>III.</b>	<b>Régime fiscal des rendements de participations en mains de l'actionnaire.....</b>	<b>10</b>
§ 12	Réduction pour participations applicable aux sociétés de capitaux et aux sociétés coopératives .....	10
§ 13	Statut holding selon le droit cantonal (art. 28 al. 2 LHID) .....	11
§ 14	Sociétés de domicile, d'administration et les sociétés auxiliaires .....	12



1. Imposition des PP avec A.L.I. 6 catégories

cessation d'activité 18 al. 2  
possibilité de report art. 19

classification 18 al. 1  
définition: 4 caractéristiques  
formes  
signes indiquant une activité dépendante  
concept du TF -> clause générale  
A.L.I. et loisir  
commerce professionnel de titre (immeuble): 8 indices

2. Activité lucrative indépendante

revenus périodiques 18 al. 1  
prélèvements, 16 al. 2; 18 al. 2  
revenus extraordinaires 18 al. 2  
report d'imposition, 19; 30

3. Produit de l'activité lucrative indépendante

Imposition de l'activité lucrative indépendante

4. frais déductibles

frais généraux  
diminution de valeur  
pertes des 7 années précédentes

5. délimitation fortune commerciale et fortune privée

enjeux  
critères  
affectation volontaire

6. détermination du produit net de l'A.L.I.

unité de calcul distincte  
principe de la valeur comptable  
apports et prélèvements  
principe de relevance  
synthèse

dégrèvements sur les rendements de participations, 28 al. 3 et 4  
diff. par rapport à la réd. part. classique

14. société de domicile, d'administration et les sociétés auxiliaires

8. assujettissement à l'impôt

conditions

refus de reconnaissance de la personnalité juridique

différenciation holding pure et holding mixte

13. statut holding en LHID (art. 28 al. 2)

statut holding: 4 conditions cumulatives

9. généralités concernant les personnes morales

détermination du bénéfice net

prescriptions de comptabilité

principes comptables

but et description générale

système de la réduction

qui peut en bénéficier

genres de rendements

conditions

calcul de la réduction

dispositions transitoires

appréciation du nouveau système

12. réduction pour participation

## II. Imposition des personnes morales

10. prescriptions fiscales relative à la détermination du bénéfice net

généralités

produits et bénéfices en capital, de liq. et de réévaluation

éléments sans influence sur le résultat

exemption des bénéfices attribuables à un établissement stable ou immeuble

frais généraux et charges déductibles

prestation appréciable en argent: 4 catégories + 4 conditions

chaque année sur le bénéfice réalisé durant la période fiscale qui correspond à l'exercice commercial, 79 al. 3, 80 al. 1

11. l'impôt dans le temps

obligation de clore les comptes

impôt se calcule sur le bénéfices net

# I. Imposition des personnes physiques avec activité lucrative indépendante

## § 1 Imposition PP avec activité lucrative indépendante

- Six catégories de revenu
  1. Activité dépendante **art.17**
  2. Activité indépendante **art. 18 et 19**
  3. Fortunes mobilières **art. 20**
  4. Fortunes immobilières **art. 21**
  5. De prévoyance **art. 22**
  6. Autres revenus **art. 23**

## § 2 Activité lucrative indépendante

- Classifications de l'activité lucrative indépendante **art. 18 al. 1**
  1. exploitation d'une entreprise (commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole)
  2. exercice d'une profession libérale (médecin, avocat, notaire, etc.)
  3. clause générale : « toute autre activité indépendante » **art. 18 al.1**

Classification selon CO : entr. commerciale, industrielle et autres entr. sous forme comm.

- Définition de l'activité indépendante → toute activité :
  1. exercée aux risques du contribuable
  2. en vue d'un profit
  3. selon une organisation propre et librement choisie
  4. et reconnaissable par les tiers
- Formes prises par l'activité lucrative indépendante, comme
  1. **activité principale** (facilement reconnaissable sur le marché, donc ne pose pas de problème lors de la qualification. Ex : profession libérales)
  2. **activité accessoire** (clause générale de l'**art. 18 al. 1** ; « toute autre activité indépendante », permet de qualifier des activités accessoires. Ex : écrivain, sportifs, artistes, etc.)
- Signes de la présence d'une **activité dépendante**
  1. pas de prise de risque
  2. recevoir des instructions

3. pas de mise de fond

- Concept large du TF en matière de délimitation de l'activité indépendante :
  - ⇒ considérer la notion **d'activité indépendante comme une clause générale** dans laquelle tombent toutes les activités exercées de façon indépendante, en vue d'un profit.
- **Activité lucrative et loisir**
  - ⇒ Élément clé : activité à but lucratif resp. en vue de réaliser un profit. Dans la négative il n'y pas activité indépendante, mais bien hobby et donc les **pertes ne sont pas déductibles** art. 34.
  - ⇒ Ex : exploitation d'un manège
- **Fortune privée et commerce professionnel de titre (immeuble)**
  - ⇒ Gains en capital de la fortune privée : exonéré **art. 16 al. 3**
  - ⇒ En fortune commerciale : imposé **art. 18 al. 1**
  - ⇒ Indices d'activité indépendante :
    1. lien avec profession
    2. systématique des opérations, planifications
    3. gestion analogue à un entrepreneur
    4. connaissances spéciales
    5. financement extérieur
    6. existence société simple
    7. en vue d'un profit
    8. fréquence des transactions
  - ⇒ ex : voir photocopié p. 6

### § 3 **Produit de l'activité lucrative indépendante**

- **Revenus périodiques** **art. 18 al. 1** (et pas les **art. 20** et **21** → fortune privée)
  1. revenus des prestations (vente de biens, marchandises, services)
  2. revenus de la fortune commerciale (intérêts, loyer, redevances)
- **Prélèvement pour la consommation personnelle**
  1. transferts d'éléments de fortune commerciale dans fortune privée, **art. 18 al. 2**
  2. prélèvement de **biens et marchandises** pour consommation personnelle, **art. 16 al. 2** et circulaire no : 8, 1993
  3. **pas d'imposition** en revanche pour les **prélèvements de services** !
- **revenus extraordinaires** **art. 18 al. 2**
  1. l'aliénation de la chose (vente, échange...) ⇒ **réalisation effective**

2. transfert de la chose de la fortune commerciale dans la fortune privée ⇒ **réalisation systématique**
  3. transfert de la chose dans une entreprise ou un établissement stable étranger ⇒ **réalisation systématique**
  4. réévaluation comptable de la chose ⇒ **réalisation comptable**
- **report d'imposition en cas de réorganisation et de emploi** **art. 19 et 30**
    1. **art. 19** report d'imposition si réorganisation
    2. **art. 30** report d'imposition si emploi
      - ⇒ dans les deux cas, il est nécessaire que les droits d'imposition du fisc restent préservés !

## § 4 Frais déductibles liés à l'activité indépendante

- **Frais généraux (dépenses)**
  1. Ensemble de dépenses nécessaires à la marche de l'entreprise que l'on peut déduire du bénéfice (réduction du bénéf. imposable donc intéressant !) **art. 27**
  2. salaires, loyers, primes d'assurance professionnelle, publicité, **bref toutes les charges**
  3. intérêts sur dettes commerciales
    - a) déductible sans limite
    - b) limité si dette privée
    - c) critères permettant d'établir s'il s'agit d'une dette privée ou commerciale : **l'utilisation des fonds**
  4. frais non déductible : « qui ne sont pas justifié par l'usage commercial » ex : commissions occultes
- **diminutions de valeur**
  1. **pertes sur actifs (art. 27), amortissement (art. 28), provision (art. 30)**
  2. diminutions de la valeur d'un actif est déductible → **amortissement**
  3. l'on tient compte de la dépréciation d'un actif dû à l'usure, au vieillissement, etc.
  4. ces articles sont le pendant de l'art. 18 al. 2 (gains en capital)
- **pertes des 7 exercices précédents**
  1. déductibilité des pertes des 7 exercices antérieures
  2. si assainissement → illimité dans le temps

## § 5 Délimitation fortune commerciale et fortune privée

- **Enjeux et importance de la délimitation**
  - ⇒ gains en capital → exonérés si fortune privée
  - ⇒ possibilité de déduction diminuant le bénéf. imposable → oui, si fortune comm.

- critère de délimitation
  - ⇒ font partie de la fortune commerciale tous les éléments **qui servent entièrement ou de manière prépondérante** à l'exercice de l'activité indépendante
  - ⇒ **affectation exclusive** d'un élément à l'une ou l'autre des 2 fortunes. Principe : Sert à plus 50% l'activité indépendante, alors fortune commerciale
- participations affectées volontairement à la fortune commerciale, **art. 18 al. 2**

## § 6 Détermination du produit net de l'activité indépendante

- Entreprise comme unité de calcul
  1. activité professionnelle exercée par le contribuable est **traitée comme une unité distincte**
- principe de la valeur comptable et le calcul du produit net
  1. **art. 18 al.3** prévoit que **art. 58** s'applique par analogie, donc il ancre aussi pour les personnes physiques le **principe de la valeur comptable** en matière de calcul du résultat imposable.
  2. en plus de la variation de la fortune nette qui s'applique en matière d'activité indépendante, celle-ci est mesurée selon le principe de la valeur comptable.
  3. fortune est évaluée à la valeur comptable et non à la valeur vénale (sauf les immeubles)
- apports et prélèvements
  1. la variation de la fortune nette à la fin de la période doit être augmentées des prélèvements privés et diminués des apports
  2. leur effets étant sans lien avec l'activité indépendante, il faut donc les neutraliser
- principe de relevance (Massgeblichkeitsprinzip)
  1. droit comptable fait foi à moins que le droit fiscale ne contienne des dispositions spécifiques
  2. donc une comptabilité en bonne et due forme devra être acceptée par l'administration
- Synthèse
  1. puisque l'entreprise est une unité comptable distincte :
    - ⇒ séparer éléments de la fortune commerciale et ceux de la fortune privée
    - ⇒ séparer frais commerciaux et les frais privés
    - ⇒ tout prélèvement, transfert vers fortune privée → traité comme une aliénation, donc réintégré dans le bénéfice
  2. principe de la valeur comptable

- ⇒ toute variation de la valeur comptable (aussi réévaluation comptable) ont une incidence sur le résultat
3. **art 34 let. d** interdit la déduction des frais d'acquisition, de production, ou d'amélioration d'éléments de la fortune
  4. réserve latente d'un point de vue fiscal → valeur réelle d'un actif est supérieur à sa valeur fiscale déterminante pour l'impôt sur le revenu

## § 7 La fin de l'activité lucrative indépendante

- cessation d'activité → imposition des réserves latentes, réalisation systématique **art. 18 al. 2**
- ex. p. : 16
- possibilité de report lors d'une transformation de raison individuelle en soc. de personne morale

## II. Imposition des sociétés anonymes et des autres personnes morales

### § 8 Assujettissement à l'impôt

- Qui est contribuable?

1. société qui a la personnalité juridique → constitue un contribuable à part entière
2. deux catégories de personnes morales **art. 49 al. 1**
  - ⇒ diff. de taux 8.5% et 4.25%
  - a) sociétés de capitaux et coopératives
  - b) associations, fondations et autres personnes de droit public
  - c) entités sans personnalité juridique → assimilées aux personnes m. **art. 11 et 49 al. 3**

- conditions d'assujettissement

1. rattachement personnel
  - a) siège en CH
  - b) administration effective en CH
2. rattachement économique
  - a) immeuble,
  - b) établissement stable
  - c) et entreprise en CH

- refus de reconnaître l'existence d'une personne morale
  - ⇒ qu'en cas d'évasion fiscale

personnes exonérées → **art. 56**

### § 9 Généralités concernant les personnes morales en matière de fiscalité d'entreprise

Objet de l'impôt sur le bénéfice : bénéfice net, **art. 57**

- détermination du bénéfice net

1. solde du compte de résultats **art. 58 al. 1** → point de départ pour détermination du bénéfice net
2. bénéfice net se détermine à partir de la **variation de la valeur comptable nette**

- prescriptions en matière de comptabilité

1. **principes généralement admis** dans le commerce ..... **art. 959 CO**

2. **posséder les livres** exigés par la nature et l'étendue des affaires..... **art. 957 CO**
3. **les tenir exactement** (les livres)..... **art. 957 CO**
4. **inventaire et bilan** en début, **compte d'exploitation et bilan** en fin d'exercice art. **958 CO**
5. ils doivent être **complets, clairs et faciles** à consulter ..... **art. 959 CO**
6. **l'actif ne peut dépasser la valeur d'acquisition** au bilan ..... **art. 665 CO ss**
7. **amortissement** → nécessaire et principes admis dans le commerce **art. 669 al.1CO**

- principes comptables

1. **principe de prudence** → montants dans les comptes sont évalués avec prudence
2. **principe de réalisation** → produit que inscrit si réalisé
3. **principe de l'imparité** → le fait de traiter les actifs et les passifs de manière différente
4. **principe de la permanence des méthode** → même méthode de présentation des comptes d'année en année
5. **principe de la continuation de l'activité** → évaluation des actifs non à leur valeur de liquidation mais dans l'optique de continuer l'activité

## § 10 Prescriptions fiscales relatives à la détermination du bénéfice net

- Généralités

1. droit comptable → poursuit la protection des créanciers, donc principe de prudence
2. droit fiscal → autre buts poursuivis: principes de l'universalité, l'égalité de traitement et de la capacité contributive, qui signifie :
  - ⇒ ensemble du bénéfice net déterminé **selon les mêmes méthodes pour chaque contribuable** → **règles correctrices** qui intègrent ou réintègrent
  - ⇒ **chaque année** auprès de chaque contribuable → **corrections nécessaires**

- produits et bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation non comptabilisés

1. dispositions applicables (régulant l'imposition des réserves latentes)

- ⇒ **art. 58 al. 1 let. c**
- ⇒ **art. 61, 64**
- ⇒ **art. 207 a al. 3**

Produits de <b>bénéfices en capital, de liquidation, réévaluation et liq. lors de</b> transfert de siège à l'étranger
---

2. notion de réserve latente

⇒ il y a réserve latente si :

1. valeur vénale d'un actif<sup>2</sup> est supérieure à sa valeur comptable (valeur déterminante pour l'impôt)
2. valeur vénale d'un passif<sup>3</sup> est inférieure à sa valeur comptable

<sup>2</sup> Actif : l'ensemble du patrimoine d'une société, ou comment les ressources (passif) sont utilisées

<sup>3</sup> Passif : l'ensemble des ressources à disposition d'une société

3. réalisation des réserves latentes
  1. **art. 58 al.1 let. c** est le pendant de **art. 18 al. 2**
  2. malgré des différences littérales, ils ont pour but de couvrir tous les cas de réalisation de réserves latentes
  3. trois types de réalisation :
    - a) effective → vente d'un actif
    - b) comptable → réévaluation comptable lors d'un assainissement
    - c) systématique → transfert de siège à l'étranger
  
4. neutralité fiscale lors d'un transfert d'un actif ou d'un passif
  - a) **remploi art. 64** : la réserve latente est reportée sur le nouveau bien acquis
  - b) **transfert d'une participation à une société du même groupe art. 207 a al. 3**
  - c) **réorganisation art. 61** : fusion, scission et transformation, mais qu'à certaines conditions

- les éléments sans influence sur le résultat

1. les apports des membres..... **art. 60 lit. a**
2. transfert de siège à l'intérieur de la Suisse..... **art. 60 lit . b**
3. succession, legs et donation ..... **art. 60 lit.c**

- exemption des bénéfices attribuables à un établissement stable ou un immeuble sis à l'étranger **art. 52**

1. établissement ou immeuble sis à l'étranger d'une société suisse → ne paye pas d'impôt sur le bénéfice **art 52 al. 1**
2. l'impôt ne sera que calculé sur le bénéfice réalisé en Suisse **art. 52 al. 4**
3. pertes d'un établissement stable sis à l'étranger → sont déductibles du bénéfice de la société mère en Suisse, mais devons être réintégrés si l'établissement stable fait des bénéfices dans les 7 années suivant la déduction **art. 52 al. 3**

- frais généraux et charges déductibles

1. **charges** justifiées par l'usage commercial ..... **art. 59**
  - a) frais généraux: salaires, loyers, intérêts passifs. **art. 65 a contrario**
  - b) amortissement..... **art. 62**
  - c) provisions ..... **art. 63**

2. déductions des pertes des 7 exercices précédant

- ⇒ déductibilité est limitée aux pertes des 7 exercices précédant
- ⇒ en cas d'assainissement → illimité dans le temps

- distributions de bénéfices et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (PAA)

double imposition économique<sup>4</sup> → le propriétaire mettra en place des mécanismes afin de la réduire

1. **quatre catégories** de prestations appréciables en argent (PAA)

- a) **débit abusif du compte de pertes et profit** par une charge,  
→ remboursement de frais surévalués ou même fictifs à l'actionnaire
- b) **débit abusif d'un compte capital** → achat d'une non-valeur à l'actionnaire ou prêt à un actionnaire insolvable
- c) **vente d'actif à l'actionnaire en dessous du prix vénal**
- d) **renonciation à un produit** → prélèvement par l'actionnaire

2. **conditions cumulatives** permettant de conclure à PAA

- a) prestation sans obtenir de contre-prestation
- b) à l'actionnaire ou à un proche
- c) n'aurait pas été fait à tiers
- d) caractère insolite reconnaissable par les organes de la société

3. ex. chiffré poly p. 29 démontrant les possibilités de réduction de la charge fiscale pouvant être obtenue tout en restant dans la légalité

## § 11 Calcul de l'impôt et imposition dans le temps

- Impôt est prélevé chaque année sur la base du bénéfice réalisé pendant la période fiscale qui correspond à l'exercice commercial **art. 79 al. 3** et **art. 80 al. 1**
- Obligation de clore un bilan et un compte de résultat de la part des personnes morales
- Impôt se calcule sur le bénéfice net

---

<sup>4</sup> Double imposition économique: la substance (bénéfice) est imposé deux fois, une première fois dans le chef de la société et une deuxième fois dans le chef de l'actionnaire.

### III. Régime fiscal des rendements de participations en mains de l'actionnaire

#### § 12 Réduction pour participations applicable aux sociétés de capitaux et aux sociétés coopératives

- Buts et description générale

- ⇒ La réduction pour participation **visé l'atténuation de la double- voir la multiple imposition.**
- ⇒ A titre d'exemple, une structure de groupe à 3 échelons vertical (société mère détient des participations dans une société fille qui à nouveau détient des participations et ainsi de suite) rencontrerait le problème de l'imposition multiple lorsque l'on fait remonter le bénéfice du fait d'un prélèvement fiscal à chaque distribution de dividende.
- ⇒ Ce système n'atténue aucunement l'imposition de l'actionnaire final !
- ⇒ Diff. entre le système prévu dans la LHID et LIFD → LHID prévoit en plus le statut fiscal privilégié (holding et soc. auxiliaire)

- Système de réduction

- ⇒ l'on réduit le bénéfice à hauteur des bénéfices obtenus grâce aux participations
- ⇒ ex :

$$\frac{\text{rendements nets de participation}}{\text{bénéfice net total}} = \frac{20}{100} \Rightarrow \text{réduction de 20\%}$$

- Quels genres de société peuvent bénéficier de la réd. part.

- ⇒ SA, SCA, Scoop, Sàrl

- Genres de rendements et conditions nécessaires afin d'en bénéficier

1. dividendes :

- a) détention de 20% au moins
- b) **ou** valeur vénal d'au moins 2 millions

2. bénéfices en capital :

- a) détention et aliénations d'au moins 20%
- b) **et** détention d'au moins un ans

- calcul de la réduction

1. dividendes

- ⇒ rendements des participations, **MOINS :**

1. les **frais de financement** (réparti au pro rata des actif de la société)
2. les **frais d'administration**

2. bénéfices en capital
    - ⇒ diff. entre le prix de vente et le coût d'investissement (tenu à jour)
  3. la réduction ne prend en compte uniquement le **rendement net** de la participation
- **dispositions transitoires**
    1. anciennes participations → acquises avant 31.12.1996
    2. nouvelles participations → acquises à partir du 01.01.1997
      - ⇒ anciennes participations ne donnent droit à aucun allégement
      - ⇒ **raison de ces dispositions** : peur d'un transfert massif des sociétés holding vers l'étranger (notamment vers les holdings européennes qui bénéficient du taux de 0% de retenu à la source au sens de la Directive mère-fille de 1990. Cela ne pose plus problème du fait de l'article 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne conclu entre la Suisse et UE qui prévoit aussi un taux de 0% de retenu à la source)
  - **appréciation du nouveau système**
    - ⇒ amélioration de compétitivité fiscale sur le plan international → a permis d'implanter ABB ou encore Zürich Allied
    - ⇒ **impôt retenu à la source ?????**
    - ⇒ pas d'atténuation de la double imposition économique

## § 13 Statut holding selon le droit cantonal (**art. 28 al. 2 LHID**)

- Différenciation : **holding pure** (statut holding) et **holding mixte** (réduction pour participation)
  - ⇒ **Holding mixte** (activité commerciale + détention de participation) → ne bénéficie que de la réd. part. comme sur le plan fédéral
  - ⇒ **Holding pure** (uniquement détention de participation) → **exonération de tout les revenu** sauf du rendement d'immeuble à l'étranger
  - ⇒ 4 conditions cumulatives selon **art. 28 al. 2 LHID**
    - a) holding → soc. de capitaux ou soc. coopérative
    - b) but statuaire → gérer durablement des participations
    - c) pas d'activité commerciale
    - d) participation ou rendement → représente 2/3 des actifs **ou** des recettes
- statut de société holding → seules les soc. de capitaux ou soc. coopérative peuvent en bénéficier
- but statuaire principal de la soc. ainsi que administration effective → gérer durablement des participations
- la soc. holding d'exerce pas d'activité commerciale

## § 14 Sociétés de domicile, d'administration et les sociétés auxiliaires

- bénéficient aussi de dégrèvement sur les rendements de participations **art. 28 al. 3 et 4 LHID**
- différence par rapport à la réd. part. classique

⇒ voir poly p. 36 s.