

Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben
Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre
Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo

Impôt fédéral direct

Période fiscale 1997

Berne, le 6 juin 1997

Aux administrations cantonales
de l'impôt fédéral direct

Circulaire no 6

Capital propre dissimulé de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives (art. 65 et 75 LIFD)

1. Introduction

Entre les actionnaires ou associés d'une société et la société elle-même, il peut exister aussi bien des relations contractuelles que des relations découlant des droits de participation. Le droit civil, comme le droit fiscal, part du principe que les personnes morales sont des sujets de droit indépendants. Ceci conduit à une double imposition de la société et de ses actionnaires, puisque les bénéfices réalisés sont imposés comme rendement de la société et, au moment de leur distribution, comme revenu des actionnaires. Lorsque l'actionnaire accorde un prêt à la société, les intérêts qui lui sont versés constituent pour lui, tout comme les dividendes, un revenu imposable. Pour la société en revanche, les intérêts du prêt sont en principe des charges justifiées par l'usage commercial, alors que les dividendes constituent une affectation du bénéfice et ne sont donc pas déductibles. Les charges qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial seront ajoutées aux résultats de la société.

Les règles concernant le capital propre dissimulé permettent de distinguer, quant à leur traitement fiscal, les fonds étrangers des fonds propres. Le texte de l'article 75 LIFD est nouveau dans la mesure où il n'oblige plus les autorités fiscales, pour admettre l'existence d'un capital propre dissimulé, à prouver une évasion fiscale (construction d'une forme juridique insolite dans le seul but d'économiser des impôts, choix qui conduirait effectivement à une économie d'impôt notable, si elle était admise par les autorités fiscales).

2. Détermination du capital propre dissimulé

2.1. Détermination du capital propre dissimulé en vue de l'impôt sur le capital

Pour déterminer le capital propre dissimulé des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives, il faut partir en règle générale de la valeur vénale des actifs. Sont déterminantes les valeurs vénales à la fin de la période fiscale (art. 81 LIFD). L'autorité de taxation se fondera sur

les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice des sociétés, sauf si des valeurs vénales plus élevées peuvent être démontrées.

En règle générale, on considérera que la société peut obtenir, par ses propres moyens, des fonds étrangers à concurrence des pourcentages suivants, calculés sur la valeur vénale de ses actifs:

Liquidités	100 %
Créances pour livraisons et prestations	85 %
Autres créances	85 %
Stocks de marchandises	85 %
Autres actifs circulants	85 %
Obligations suisses et étrangères en francs suisses	90 %
Obligations étrangères en monnaie étrangère	80 %
Actions cotées suisses et étrangères	60 %
Autres actions et parts de sàrl	50 %
Participations	70 %
Prêts	85 %
Installations, machines, outillage, etc.	50 %
Immeubles d'exploitation	70 %
Villas, propriétés par étages, maisons de vacances et terrains à bâtir	70 %
Autres immeubles	80 %
Frais de constitution, d'augmentation de capital et d'organisation	0 %
Autres actifs immatériels	70 %

Pour les sociétés financières, la limite maximale admissible des fonds étrangers est fixée en règle générale à 6/7 du total du bilan.

Dans la mesure où les dettes figurant au bilan sont supérieures aux fonds étrangers admissibles, il faut admettre l'existence de capital propre dissimulé. Le principe est que seuls les fonds qui proviennent directement ou indirectement des détenteurs de parts ou de personnes qui leur sont proches peuvent constituer du capital propre dissimulé. Il n'y a pas de capital propre dissimulé si le capital étranger est fourni par des tiers indépendants et que ni les détenteurs de parts, ni des personnes qui leur sont proches ne le garantissent.

Demeure réservée la preuve qu'un rapport concret de financement est conforme aux conditions du marché.

2.2. Détermination du capital propre dissimulé pour le capital proportionnel

Le capital propre déterminé selon les règles ci-dessus sert aussi de base pour calculer le capital proportionnel.

2.3. Détermination du capital propre dissimulé pour le calcul du redressement des intérêts passifs

En général, il faut se référer à la situation à la fin de la période fiscale. D'importantes fluctuations de valeurs dans les actifs au cours de la période fiscale seront prises en compte de manière appropriée.

3. Traitement fiscal du capital propre dissimulé

3.1. Détermination du redressement pour l'impôt sur le bénéfice

Conformément à l'article 65 LIFD, font partie du bénéfice imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives les intérêts dus sur la part du capital étranger qui doit être ajoutée au capital propre en application de l'article 75 LIFD. Les intérêts passifs afférents au capital propre dissimulé doivent être ajoutés au bénéfice net déclaré et imposés conformément aux articles 57 ss LIFD.

Si les prêts des détenteurs de droits de participation ou de leurs proches sont rémunérés à un taux d'intérêt qui est inférieur au taux usuel du marché, on acceptera la déduction du montant d'intérêt, calculé sur le capital étranger admissible, aux taux maximaux publiés dans la Notice de l'Administration fédérale des contributions concernant les taux d'intérêt déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent. Seul un surplus éventuel sera ajouté au bénéfice de la société.

3.2. Prêts sans intérêt de la part des actionnaires

Le capital propre dissimulé au sens de l'article 75 LIFD n'est pas lié à la notion d'évasion fiscale. C'est pourquoi, pour l'impôt sur le capital et le capital proportionnel, il faut conclure à l'existence de capital propre dissimulé, même si les fonds mis à disposition par l'actionnaire ne portent pas intérêt.

3.3. Détermination du capital propre en cas de report de pertes

La requalification de fonds étrangers en capital propre dissimulé est justifiée uniquement par des considérations d'ordre fiscal et a pour but de traiter les intérêts versés sur le capital étranger comme une distribution dissimulée de bénéfice et, partant, un dividende et non pas comme une charge déductible. Par conséquent, il faut assimiler le capital propre dissimulé à du capital social libéré et non pas à des réserves. On ne peut donc compenser une perte reportée qu'avec des réserves, mais non pas avec le capital social libéré, augmenté du capital propre dissimulé.

3.4. Remboursement du capital dissimulé

Le remboursement aux actionnaires et aux personnes qui leur sont proches de la part des fonds étrangers considérée comme du capital propre dissimulé n'est pas imposable.

Le chef de la division principale

Samuel Tanner