

Principe de l'apport de capital

Le 1er janvier 2011 entre enfin en vigueur le principe de l'apport de capital, avec pour conséquence un remboursement, neutre au plan fiscal, des apports de capital ouverts

L'un des objectifs de la Réforme de l'imposition des entreprises II était l'abolition du principe de la valeur nominale et son remplacement par le principe de l'apport en capital au 1er janvier 2011.

Ce dernier permettra le remboursement, franc d'impôt, de tous les apports de capitaux apparents (apports, agios, versements supplémentaires) effectués par les détenteurs de droits de participation après le 31 décembre 1996 (art. 20 al. 3 LIFD, art. 125 al. 3 2ème phr. LIFD, art. 7b LHID, art. 5 al.1bis LIA, en vigueur à compter du 1er janvier 2011). Demeureront toutefois imposables les distributions de bénéfices, en cours ou reportés, les apports dissimulés de capitaux ou les apports ne provenant pas directement de détenteurs de parts.

Sur la base du principe actuellement en vigueur, seul le remboursement du capital social à l'actionnaire détenant ses actions dans sa fortune privée est sans conséquences fiscales. Le surplus de fonds propres distribué est un rendement de fortune soumis à l'impôt sur le revenu et sur lequel la société doit retenir l'impôt anticipé. Ainsi, tant que les actionnaires finançaient leurs sociétés au moyen de capital-actions ou de prêts et les détenaient jusqu'à leur liquidation, le principe de la valeur nominale n'était pas problématique d'un point de vue fiscal. Autre était la question dès que l'on sortait de ce contexte.

Avec le passage au principe de l'apport de capital ne sera qualifié de revenu imposable chez l'actionnaire que ce que la société aura réalisé ou généré puis distribué. A partir du 1er janvier 2011 il y aura donc lieu, lors de chaque paiement à l'actionnaire, de vérifier s'il s'agit d'une distribution de bénéfice imposable ou de réserves de capital non imposables.

Il y aura lieu également d'être attentif aux exigences que cela entraînera, tant d'un point de vue comptable que par rapport aux obligations à l'égard de l'Administration fédérale des contributions (AFC).

Il est vivement recommandé d'identifier et de comptabiliser séparément les apports en capitaux réalisés à partir du 31.12.1996 déjà lors de l'établissement du bilan 2010. Il est également recommandé de rendre compte à l'assemblée générale qui se prononcera sur l'exercice 2010 de l'attribution des réserves.

La nouvelle réglementation paraît au premier abord simple et anodine. Or, si l'on songe aux répercussions qu'elle aura dans différents domaines, il ne fait nul doute que de nombreuses questions relatives à son application se poseront dans la pratique. L'AFC a annoncé la publication d'une circulaire pour le 2ème semestre de l'année 2010, laquelle apportera certainement un lot de réponses. Il y a fort à parier malgré tout que le sujet fera encore couler beaucoup d'encre, ne serait-ce que parce que le traitement fiscal des réserves joue un rôle dans de nombreuses transactions et que, de ce fait, un changement dans le traitement des réserves entraîne de multiples conséquences fiscales.

Il sera impératif de qualifier correctement certaines opérations et de déterminer ce qui est à considérer comme un versement supplémentaire franc d'impôt. Tel sera le cas notamment lors d'abandons de créances ou de versements supplémentaires en vue d'assainissements, de fusions, de transformations de raisons individuelles en sociétés de capitaux, etc.

Le changement de système était nécessaire. Il offre des possibilités de planification fiscale intéressantes. Toutefois il présente également des risques. C'est pourquoi toutes les transactions qui touchent les apports de capital des actionnaires doivent impérativement être analysées pour éviter une requalification ultérieure et le rappel d'impôt qui en découlerait.