



**Impôt fédéral direct
Impôt anticipé
Droits de timbre**

Berne, le 23 décembre 2010

Circulaire n° 32

Assainissement de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives

Table des matières

1.	Objet de la circulaire.....	3
2.	Notion du besoin d'assainissement reconnu fiscalement	3
3.	Fondements juridiques.....	3
3.1.	<i>Impôt fédéral direct.....</i>	3
3.2.	<i>Impôt anticipé.....</i>	5
3.3.	<i>Droit de timbre d'émission</i>	5
3.3.1.	Droits de participation créés ou augmentés en cas de sociétés de sauvegarde	6
3.3.2.	Franchise en cas d'assainissements.....	6
3.3.3.	Remise du droit de timbre d'émission	7
3.3.4.	Assainissement dans le cadre de la liquidation formelle	8
4.	Traitement fiscal des mesures d'assainissement.....	8
4.1.	<i>Abandons de créances définitifs (sans bons de jouissance en cas d'assainissement et sans bons de récupération).....</i>	8
4.1.1.	Impôt fédéral direct.....	8
4.1.1.1.	<i>Société ayant besoin d'être assainie.....</i>	<i>8</i>
4.1.1.2.	<i>Actionnaires, associés et tiers indépendants</i>	<i>9</i>
4.1.1.3.	<i>Société soeur ou société fille qui fournit la prestation</i>	<i>11</i>
4.1.2.	Impôt anticipé	11

4.1.3.	Droit de timbre d'émission.....	12
4.2.	<i>Abandons de créances contre remise de bons de récupération ou de bons de jouissance d'assainissement</i>	13
4.2.1	Notion.....	13
4.2.1.1.	<i>Bon de récupération</i>	13
4.2.1.2.	<i>Bon de jouissance d'assainissement</i>	13
4.2.2.	Impôt fédéral direct.....	13
4.2.2.1.	<i>Au niveau de l'entreprise</i>	13
4.2.2.2.	<i>Au niveau du créancier</i>	13
4.2.3.	Impôt anticipé	14
4.2.4.	Droit de timbre d'émission.....	15
4.3.	<i>Fusion d'assainissement</i>	16
4.3.1.	Impôt fédéral direct.....	16
4.3.1.1.	<i>Au niveau des sociétés qui ont fusionné</i>	16
4.3.1.2.	<i>Au niveau de l'actionnaire ou de l'associé</i>	17
4.3.2.	Impôt anticipé	18
4.3.3.	Droit de timbre d'émission.....	18
5.	Entrée en vigueur	19

1. Objet de la 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) entraîne des simplifications considérables en ce qui concerne le traitement fiscal d'assainissements de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives. D'après les nouvelles dispositions de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (LT), la création de droits de participation en cas de reprise d'exploitations ou de parties d'exploitation de sociétés de capitaux ou de sociétés coopératives présentant une perte en capital au sens de l'article 725, alinéa 1, du Code des obligations (CO), ainsi que les assainissements ouverts ou tacites d'actionnaires ou d'associés jusqu'à concurrence d'un montant de dix millions de francs au total ne sont pas soumis au droit d'émission. Si ce montant est dépassé, la remise du droit d'émission peut être accordée conformément à l'article 12 LT comme jusqu'à présent.

De plus, le remboursement des apports, des agios et des versements supplémentaires des détenteurs de droits de participation a été récemment réglementé aux articles 20, alinéa 3, et 125, alinéa 3, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et à l'article 5, alinéa 1^{bis}, de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA). D'après cette nouvelle réglementation, les apports de capital des détenteurs de droits de participation sont assimilés au capital-actions ou au capital social (principe de l'apport de capital).

La présente circulaire donne un aperçu des conséquences fiscales sur les différentes mesures d'assainissement quant à l'impôt fédéral direct, aux droits de timbre et à l'impôt anticipé.

2. Notion du besoin d'assainissement reconnu fiscalement

Une société de capitaux ou une société coopérative a besoin d'être assainie - sous réserve de l'article 6, alinéa 1, lettre j et k, LT - lorsqu'elle présente un bilan déficitaire proprement dit, c'est-à-dire lorsqu'il y a des pertes et que la société de capitaux ou la société coopérative ne dispose pas de réserves ouvertes et/ou latentes qui couvrent les pertes comptabilisées. Il y a lieu de procéder à une appréciation économique.

3. Fondements juridiques

3.1. Impôt fédéral direct

D'après l'article 67, alinéa 2, LIFD, les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du bénéfice peuvent être défalquées des prestations qui sont destinées à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement de manière illimitée dans le temps. Ces déductions de pertes sont admises pour autant que les éléments suivants, qui sont définis par la loi, soient remplis cumulativement:

a) Assainissement

En matière d'impôt fédéral direct, ne sont considérés comme assainissement que les versements supplémentaires (prestations) qui sont effectués pour éliminer ou réduire un bilan déficitaire proprement dit.

Il n'y a donc pas d'assainissement ayant une incidence sur le plan fiscal lorsque les pertes reportées ne sont compensées ou diminuées que par des mesures comptables (par ex. ré-

évaluation d'immeubles et de participations, dissolution de provisions qui ne sont plus nécessaires, réduction sans augmentation subséquente de capital, postposition).

b) Prestations

Des tiers ou des associés fournissent des prestations dans le cadre d'un assainissement. Il en résulte des bénéfices d'assainissement qui sont délimités de la manière suivante:

- Les abandons de créances et les versements à fonds perdu par des tiers ou des titulaires de parts, assimilables à des abandons de créances par des tiers, sont considérés comme des «bénéfices d'assainissement proprement dits» et ont donc une incidence sur l'impôt sur le bénéfice. Toutes les pertes ainsi épongées, tous les amortissements opérés et toutes les provisions constituées à la charge du bénéfice d'assainissement proprement dit sont considérés comme l'ayant été fiscalement parlant. Les prestations d'assainissement peuvent être compensées avec les pertes de manière illimitée dans le temps (art. 67, al. 2, LIFD). Par contre, dans le cadre de bénéfices de réévaluation, la déduction des pertes limitée dans le temps s'applique (art. 67, al. 1, LIFD).
- Lorsque des actionnaires ou des associés de sociétés de capitaux ou de sociétés coopératives ayant besoin d'être assainies sont touchés par des réductions de capital ou font des versements à fonds perdu, il en résulte des bénéfices qui n'ont pas d'influence sur le résultat, soit des bénéfices d'assainissement improprement dits. Les pertes au sens du droit commercial épongées à la charge du bénéfice d'assainissement improprement dit ainsi que les amortissements et les provisions sont considérées comme ne l'ayant pas été fiscalement parlant.

Selon le principe de l'apport de capital, l'abandon de créances, dans la mesure où il est qualifié de bénéfice d'assainissement improprement dit ainsi que les prestations à fonds perdu, effectués par les actionnaires ou les associés, qui sont comptabilisés comme agio, sont considérés comme apports de capital ouverts et peuvent être crédités aux réserves issues d'apports de capital sans incidence fiscale. Ces réserves sont qualifiées fiscalement d'apports pour autant qu'elles n'aient pas été utilisées pour éponger les pertes commerciales reportées.

c) Apports de capital

Les mesures d'assainissement, qui constituent des apports de capital d'après l'article 60, lettre a, LIFD doivent être qualifiées de bénéfices d'assainissement improprement dits. Au sens de l'article 20, alinéa 3, LIFD, on applique le principe de l'apport de capital pour autant que les apports, les agios et les versements supplémentaires soient effectués directement par les détenteurs de droits de participation, qu'ils soient comptabilisés dans le bilan commercial de la société de capitaux ou de la société coopérative qui les a reçus et qu'ils soient comptabilisés ouvertement (apports ouverts de capital).

En cas d'attribution d'un avantage entre sociétés soeurs, les personnes qui détiennent les participations obtiennent, d'un point de vue économique, un avantage appréciable en argent de la société qui le fournit, avantage qu'elles apportent dans la société bénéficiaire. En vertu 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 comme réévaluation.

d) Bilan déficitaire

En matière d'impôt fédéral direct, l'entreprise concernée doit présenter un bilan déficitaire proprement dit pour pouvoir procéder à un assainissement reconnu fiscalement. Il y a bilan déficitaire proprement dit lorsqu'il existe des pertes et que la société de capitaux ou la société coopérative ne dispose pas de réserves ouvertes et/ou latentes qui couvrent les pertes comptabilisées.

e) Pertes des années antérieures non encore compensées

Les bénéfices d'assainissement proprement dits doivent d'abord compenser les pertes des années antérieures les plus anciennes non encore compensées.

Dans la mesure où les pertes des années antérieures non encore compensées ainsi que les pertes durant la période d'assainissement dépassent les bénéfices d'assainissement proprement dits après avoir effectué des amortissements, des provisions et des corrections de valeur, ces pertes peuvent être reportées et déduites dans le cadre de la période restante conformément à l'article 67, alinéa 1, LIFD. Il n'y a cependant pas de novation de pertes, c'est-à-dire une nouvelle période de déduction des pertes au moment de l'assainissement conformément à l'article 67, alinéa 1, LIFD.

3.2. *Impôt anticipé*

Selon l'article 5, alinéa 1, lettre a, LIA les réserves et bénéfices d'une société de capitaux au sens de l'article 49, alinéa 1, lettre a, LIFD ou d'une société coopérative qui, lors d'une restructuration au sens de l'article 61 LIFD, passent dans les réserves d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse reprenante ou nouvelle ne sont pas soumis à l'impôt anticipé dans la mesure où la substance fiscale transférée reste imposable. C'est pourquoi, lors d'un assainissement (par. ex. fusion de sociétés soeurs), il faut toujours examiner si cette disposition d'exception s'applique.

Toutefois, s'il y a disparition de substance soumise à l'impôt anticipé, celui-ci est dû sur les réserves qui disparaissent et qui ne constituent pas des réserves issues d'apports de capital. La société de capitaux ou la société coopérative peut être autorisée à exécuter son obligation fiscale par la déclaration de la prestation imposable si les conditions des articles 24 et 26a OIA ou celles de la procédure de déclaration internationale sont remplies.

3.3. *Droit de timbre d'émission*

L'article 6, alinéa 1, lettres j et k, LT introduit deux nouvelles dispositions concernant l'assainissement de sociétés de capitaux ou de sociétés coopératives. D'après ces dispositions, la création ou l'augmentation de droits de participation (société de sauvegarde) pour reprendre une exploitation ou une partie d'exploitation de sociétés de capitaux ou de sociétés coopératives présentant une perte en capital au sens de l'article 725, alinéa 1, CO, ainsi que les assainissements ouverts ou tacites d'actionnaires ou d'associés jusqu'à concurrence d'un montant de dix millions de francs au total (franchise) ne sont pas soumis au droit de timbre d'émission.

Le domaine de l'assainissement a été élargi par l'introduction de ces deux exceptions. Pour les prestations d'assainissement qui ne tombent pas sous la franchise, la remise du droit demeure possible d'après l'article 12 LT comme jusqu'à présent.

3.3.1. Droits de participation créés ou augmentés en cas de sociétés de sauvegarde

D'après l'article 6, alinéa 1, lettre j, LT, les droits de participation créés ou augmentés pour reprendre une exploitation ou une partie d'exploitation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative ne sont pas soumis au droit de timbre d'émission, pour autant que les éléments constitutifs suivants soient remplis cumulativement:

a) Perte en capital

La société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée ou la société coopérative cédante doit présenter une perte en capital au sens de l'article 725, alinéa 1 CO. de sorte que, d'après le bilan du dernier exercice annuel, la moitié du capital et des réserves légales n'est plus couverte.

La preuve que l'exploitation ou la partie d'exploitation provient d'une société de capitaux ou d'une société coopérative ayant une perte en capital au sens de l'article 725, alinéa 1, CO incombe à la société de capitaux ou à la société coopérative reprenante.

b) Exploitation ou partie d'exploitation

Pour l'appréciation de l'existence d'une exploitation ou d'une partie d'exploitation, les critères de l'article 61, alinéa 1, lettre b, LIFD ainsi que les dispositions de la circulaire AFC n° 5 du 1^{er} juin 2004 «Restructurations», ch. 4.3.2.5. à 4.3.2.8 sont applicables.

La part du capital nominal nouvellement créé dans la société reprenante, qui dépasse le capital propre minimal nécessaire selon la circulaire AFC n° 6 du 6 juin 1997 «Capital propre dissimulé des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives (art. 65 et 75 LIFD)», est soumise au droit d'émission dans la mesure où les caractéristiques du droit éludé sont réunies.

3.3.2. Franchise en cas d'assainissements

D'après l'article 6, alinéa 1, lettre k, LT, un assainissement ouvert ou tacite n'est pas soumis au droit de timbre d'émission, pour autant que les éléments constitutifs suivants soient remplis cumulativement:

a) Assainissement

On doit être en présence d'un assainissement ouvert ou tacite.

Les réductions du capital-actions d'une société de capitaux ou du capital social d'une société coopérative avec une augmentation subséquente (en règle générale simultanée) du capital (ou augmentation de capital avec réduction simultanée) constituent des assainissements ouverts, jusqu'à concurrence du capital initial.

Au sens de l'article 5, alinéa 2, lettre a, LT, les versements supplémentaires effectués qui servent à combler les pertes sont considérés comme des assainissements tacites.

b) Suppression des pertes existantes

Les pertes existantes doivent être éliminées complètement ou partiellement; la compensation des versements supplémentaires avec les pertes existantes est impérative.

- c) Prestations des actionnaires ou des associés d'un montant de 10 millions de francs au total

En cas d'assainissements ouverts ou tacites, les prestations des actionnaires ou des associés qui ne dépassent pas le montant de 10 millions de francs au total, ne sont pas soumises au droit de timbre d'émission.

Depuis l'entrée en vigueur de la modification de la loi sur les droits de timbre au 1^{er} janvier 2009, toute société a droit à cette franchise indépendamment des éventuelles prestations d'assainissement ouvertes et/ou tacites effectuées jusqu'au 31 décembre 2008.

Dans le cadre de cette franchise, il n'est pas nécessaire de remplir les critères pour la remise du droit d'émission (cf. ch. 3.3.3. ci-après).

La franchise de 10 millions de francs est valable une seule fois, elle peut cependant être répartie sur plusieurs assainissements.

Lorsque la franchise de 10 millions de francs est dépassée, une remise du droit d'émission demeure possible pour les prestations d'assainissement qui dépassent la franchise (art. 12 LT) pour autant que la contribuable en remplisse les conditions. La demande de remise du droit d'émission doit être motivée et contenir une requête comme jusqu'à présent et doit être déposée avec la déclaration de l'élément soumis au droit.

3.3.3. Remise du droit de timbre d'émission

L'octroi de la remise intégrale ou partielle du droit d'émission dépend de l'existence d'un assainissement ouvert ou tacite. De plus, la perception du droit d'émission doit avoir des conséquences manifestement rigoureuses (art. 12 LT) pour la société en besoin d'assainissement.

D'après la jurisprudence actuelle et la pratique de l'AFC, les conditions pour la remise du droit d'émission sont remplies lorsque:

- des pertes sont éliminées lors de l'assainissement (une augmentation de capital ordinaire ne constitue pas une mesure d'assainissement au sens de l'art. 6, al. 1, let. k, LT; demeure réservée la franchise restante selon l'art. 6, al. 1, let. h, LT).
- il s'agit d'un assainissement durable, c'est-à-dire que la perte résiduelle ne peut plus dépasser le capital social;
- il n'y a plus de réserves (ouvertes ou latentes);
- la société disposait d'un capital propre suffisant avant l'assainissement. En règle générale, le capital minimum nécessaire doit être calculé d'après les taux (différence entre 100 % et le montant maximum de fonds étrangers admis) mentionnés dans la circulaire AFC n°6 du 6 juin 1997 pour l'impôt fédéral direct « (Capital propre dissimulé de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives (art. 65 et 75 LIFD) ». En règle générale, les trois derniers comptes annuels avant l'assainissement servent de base. La moyenne ainsi obtenue doit être en principe mise en relation avec le capital propre soumis au droit d'émission (perception ou exonération du droit d'émission suite à une restructuration) pour la période prise en considération. La preuve doit être fournie par la société de capitaux ou la société coopérative assujettie aux droits de timbre;
- il n'y a pas d'assainissement excessif (création de réserves ouvertes et/ou latentes, qui dans l'ensemble ne dépassent pas la perte reportée comptabilisée);
- les pertes comptabilisées, c'est-à-dire le besoin d'assainissement, ne résultent pas de distributions dissimulées de bénéfices;

- la société n'était pas inactive au moment de l'assainissement, c'est-à-dire qu'elle n'était pas liquidée économiquement;
- la société poursuit son activité après l'assainissement;
- la société ne se trouve pas en situation de liquidation concordataire ou de faillite.

En déposant sa demande de remise, la requérante reconnaît son devoir d'acquitter le droit d'émission; la remise du droit d'émission suppose l'assujettissement à l'impôt.

3.3.4. Assainissement dans le cadre de la liquidation formelle

Si les associés effectuent des versements supplémentaires (comme des abandons de créances, apports de capital) dans le cadre de la liquidation formelle de la société de capitaux ou de la société coopérative bénéficiaire, l'AFC renonce à la perception du droit d'émission.

4. Traitement fiscal des mesures d'assainissement

4.1. *Abandons de créances définitifs (sans bons de jouissance en cas d'assainissement et sans bons de récupération)*

4.1.1. Impôt fédéral direct

4.1.1.1. *Société ayant besoin d'être assainie*

a) Abandons de créances par les actionnaires ou les associés

Les abandons de créances des actionnaires ou des associés doivent en principe être traités comme des abandons de créances de tiers. Ils entraînent pour la société un accroissement de son patrimoine, qui influe sur le résultat. Les pertes épongées, les amortissements opérés et les provisions constituées à la charge de ce bénéfice d'assainissement proprement dit sont considérés comme fiscalement réalisés.

À titre d'exception, les pertes épongées, les amortissements opérés et les provisions constituées à la charge du bénéfice d'assainissement réalisé grâce à l'abandon de créances par des actionnaires ou des associés sont considérés fiscalement comme ne l'ayant pas été, de sorte qu'il peuvent être rattrapés ultérieurement dans le cadre des dispositions légales:

- lorsque et dans la mesure où les prêts des actionnaires ou des associés ont été traités fiscalement comme du capital propre dissimulé avant l'assainissement;
- lorsque des prêts ont été octroyés par les actionnaires ou les associés une première fois ou subséquemment, en raison de la mauvaise marche des affaires, et qu'il apparaît que des tiers indépendants ne les auraient pas accordés dans des circonstances identiques.

Cette pratique a été confirmée par le Tribunal fédéral (ATF du 28 septembre 1989; Archives 59, 551; StE 1990, B 72.16 n°1).

Selon le principe de l'apport de capital, l'abandon de créances consenti par l'actionnaire ou l'associé est considéré comme apport de capital ouvert et peut être crédité aux réserves issues d'apports de capital sans incidence fiscale, dans la mesure où il constitue un bénéfice d'assainissement improprement dit et s'il est comptabilisé comme agio. Ces réserves issues d'apports de capital sont qualifiées fiscalement d'apport pour autant qu'elles n'aient pas été éliminées pour éponger les pertes commerciales reportées.

b) Abandons de créances de sociétés soeurs ou de sociétés filles

Les abandons de créances de sociétés soeurs ou de sociétés filles, qui satisfont au principe de la comparaison entre tiers et qui sont par conséquent commercialement justifiés, sont qualifiés auprès de la société de capitaux ou de la société coopérative à assainir comme des bénéfiques d'assainissement proprement dit. La période de déduction des pertes au sens de l'article 67, alinéa 2, LIFD peut être prolongée.

Si les abandons de créances de sociétés soeurs ou de sociétés filles ne satisfont pas au principe de la comparaison entre tiers, on considère qu'il y a un bénéfice d'assainissement improprement dit. En vertu du principe de l'apport de capital, ces versements supplémentaires entre sociétés soeurs ne constituent pas pour la société de capitaux ou la société coopérative à assainir des apports aux réserves issues d'apport de capital mais d'autres réserves étant donné que ces apports n'ont pas été versés directement par les détenteurs de droits de participation. Ces versements supplémentaires sont considérés fiscalement comme n'ayant aucune incidence sur le résultat. L'élimination des pertes effectuée à charge du bénéfice d'assainissement est considérée comme n'ayant pas eu lieu du point de vue fiscal.

c) Abandons de créances consentis par des tiers indépendants

Les abandons de créances consentis par des tiers indépendants constituent une opération avec une incidence sur le résultat qui doit par conséquent être traitée comme un bénéfice d'assainissement proprement dit. Du point de vue fiscal, les pertes épongées, les amortissements et les provisions constitués à la charge du bénéfice d'assainissement sont considérés comme réalisés. La période de déduction des pertes au sens de l'article 67, alinéa 2, LIFD peut être prolongée.

4.1.1.2. Actionnaires, associés et tiers indépendants

a) Abandons de créances consentis par les actionnaires ou les associés

Droits de participation dans la fortune privée

Les abandons de créances, qui sont qualifiés de bénéfiques d'assainissement proprement dits, constituent des pertes en capital privées non déductibles en matière d'impôt sur le revenu.

Les abandons de créances, qui sont qualifiés de bénéfiques d'assainissement improprement dits (versements supplémentaires), constituent des apports de capital fiscalement neutres.

Droits de participation dans la fortune commerciale de personnes physiques

Les abandons de créances, qui sont qualifiés de bénéfiques d'assainissement proprement dits, peuvent être amortis dans le compte de résultat, ce qui influence le revenu imposable.

Les abandons de créances, qui sont qualifiés de bénéfiques d'assainissement improprement dits (versements supplémentaires), constituent auprès des associés des investissements qui doivent être comptabilisés à l'actif. Le revenu imposable ne diminue qu'à concurrence du besoin d'amortissement éventuel.

Droits de participation des personnes morales

Les abandons de créances, qui sont qualifiés de bénéfiques d'assainissement proprement dits, peuvent être amortis dans le compte de résultat, ce qui influence le bénéfice imposable. Le coût d'investissement de la participation à la société assainie n'augmente pas.

Les abandons de créances, qualifiés de bénéfiques d'assainissement improprement dits (versements supplémentaires), constituent chez les actionnaires ou les associés des investissements qui doivent être comptabilisés à l'actif. Le bénéfice imposable ne se réduit que dans la mesure du besoin d'amortissement éventuel. Le coût d'investissement de la participation à la société assainie augmente à concurrence de l'apport de capital. Les éventuels amortissements ne réduisent pas le coût d'investissement. Les amortissements récupérés sont pleinement imposables et ne donnent pas droit à la réduction pour participation (art. 62 al. 4 LIFD).

b) Abandons de créances entre sociétés soeurs

Droits de participation dans la fortune privée

Les prestations d'assainissement de sociétés soeurs, qui auraient été accordées par des tiers et qui sont par conséquent justifiées par l'usage commercial, n'entraînent pas de conséquences fiscales chez l'actionnaire ou l'associé.

En cas de prestations de sociétés soeurs qui ne satisfont pas au principe de la comparaison entre tiers, l'actionnaire ou l'associé obtient un avantage appréciable en argent provenant de sa participation à la société sœur qui fournit la prestation selon l'article 20, alinéa 1, lettre c ou l'article 20, alinéa 1^{bis}, LIFD, pour autant que par cette prestation d'assainissement des réserves autres que celles qualifiées de réserves issues d'apports de capital soient éliminées. L'actionnaire ou l'associé apporte cet avantage appréciable en argent dans la société en besoin d'assainissement (théorie du triangle).

Droits de participation dans la fortune commerciale des personnes physiques

En cas de prestations d'assainissement qui auraient été accordées par des tiers, la théorie du triangle ne s'applique pas. Un éventuel amortissement de la participation à la société qui fournit la prestation n'entraîne pas d'augmentation de la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu de la participation à la société assainie.

En cas de prestations d'assainissement de sociétés soeurs qui ne satisfont pas au principe de la comparaison entre tiers, il n'y a en principe pas de conséquences fiscales pour l'actionnaire ou l'associé. Un besoin d'amortissement de la participation à la société fille qui fournit la prestation peut subsister. Si un tel amortissement est effectué, la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu de la participation à la société bénéficiaire augmente dans la même mesure. L'écriture correspondante entre les comptes de participations est sans conséquence fiscale en matière d'impôt sur le revenu.

Droits de participation des personnes morales

En cas de prestations d'assainissement qui auraient été accordées par des tiers, la théorie du triangle ne s'applique pas. Un éventuel amortissement de la participation à la société qui fournit la prestation n'entraîne pas d'augmentation de la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et des coûts d'investissement de la participation à la société assainie.

En cas de prestations d'assainissement de sociétés soeurs qui ne satisfont pas au principe de la comparaison entre tiers, l'actionnaire ou l'associée (société mère) ne réalise aucun

rendement de participation imposable lorsque le principe de la valeur comptable et des coûts d'investissement est appliqué. Il peut y avoir un besoin d'amortissement (désinvestissement) sur la participation à la société fille qui fournit la prestation. Si un tel amortissement est effectué, la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de la participation à la société bénéficiaire augmentent dans la même mesure. La somme des valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice et des coûts d'investissement des deux participations ne subit cependant pas de changement et les écritures correspondantes entre les comptes de participations sont sans conséquences fiscales en matière d'impôt sur le bénéfice.

c) Abandons de créances par des tiers indépendants

Créances dans la fortune privée

Les abandons de créances consentis par des personnes qui ne sont pas qualifiés de «proches» des actionnaires ou des associés de la société de capitaux ayant besoin d'être assainie, constituent en matière d'impôt sur le revenu des pertes en capital privées non déductibles pour les personnes qui ont abandonné leurs créances .

Créances dans la fortune commerciale des personnes physiques et créances des personnes morales

Les abandons de créances consentis par des sociétés de capitaux ou par des entreprises de personnes qui ne sont pas proches des associés constituent pour ces associés une charge justifiée par l'usage commercial.

4.1.1.3. Société soeur ou société fille qui fournit la prestation

Les abandons de créances de sociétés soeurs ou de sociétés filles, qui satisfont au principe de la comparaison entre tiers, peuvent être déduits à titre de charge justifiée par l'usage commercial.

Les abandons de créances de sociétés soeurs ou de sociétés filles, fondés sur les rapports de participation avec l'actionnaire ou l'associé, ne sont pas justifiés par l'usage commercial et sont ajoutés au bénéfice.

Les prestations fournies à des sociétés soeurs ou des sociétés filles, fondées sur des bons de récupération (pour autant qu'il ne s'agisse pas du remboursement de la créance d'origine) ou des bons de jouissance d'assainissement (cf. pour ces notions ch. 4.2.1), sont soumises à l'impôt sur le bénéfice. La réduction pour participations ne s'applique pas.

4.1.2. Impôt anticipé

a) Abandons de créances par les actionnaires ou les associés

Les prestations des actionnaires, des associés ou des coopérateurs fournies sans contre-prestation correspondante de la société de capitaux ou de la société coopérative, ne sont en principe pas soumises à l'impôt anticipé.

b) Abandons de créances par des sociétés soeurs

Société qui fournit la prestation

Les prestations de sociétés soeurs qui satisfont au principe de la comparaison entre tiers sont sans conséquence en matière d'impôt anticipé.

Les prestations d'assainissement de sociétés soeurs qui ne satisfont pas à la comparaison entre tiers constituent des avantages appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé si elles ne grèvent pas les réserves d'apports de capital. Étant donné que l'assainissement d'une société en péril est en principe du ressort de l'actionnaire respectivement de l'associé, la théorie du triangle s'applique dans un tel cas. L'impôt anticipé doit être transféré au détenteur ou aux détenteurs de droits de participation. Dans la mesure où les conditions de l'article 24 OIA, de l'article 26a OIA ou de celles de la procédure de déclaration internationale sont remplies, l'obligation fiscale peut être exécutée par la déclaration de la prestation imposable.

Entreprise assainie

Au niveau de l'entreprise assainie, les versements supplémentaires entre sociétés soeurs n'ont pas de conséquence en matière d'impôt anticipé.

c) Abandons de créances par des tiers indépendants

Les versements supplémentaires consentis par des tiers indépendants ne sont pas soumis à l'impôt anticipé.

4.1.3. Droit de timbre d'émission

a) Abandons de créances par les actionnaires ou les associés

D'après l'article 5, alinéa 2, lettre a, LT, les versements supplémentaires que les actionnaires ou les associés font à la société sans contre-prestation correspondante et sans que soit augmenté le capital social inscrit au registre du commerce ou le montant versé sur les parts sociales de la société coopérative, sont assimilés à la création de droits de participation au sens de l'alinéa 1, lettre a du même article de loi. Par conséquent, tous les versements supplémentaires sont soumis au droit de timbre d'émission, sous réserve de la franchise conformément à l'article 6, alinéa 1, lettre k, LT. Une remise du droit de timbre d'émission reste possible pour autant que le contribuable remplisse les conditions au sens de l'article 12 LT.

b) Abandons de créances par des sociétés soeurs

Sur la base d'une décision de la Commission fédérale de recours (actuellement Tribunal administratif fédéral) du 28 juin 2005, (cf. JAAC 69.125), on ne peut pas conclure sans autre sur la base de la théorie du triangle à l'existence de versements supplémentaires. Si le procédé choisi se révèle être une manœuvre tendant à éluder le droit, la prestation effectuée par la société à assainir doit être attribuée au détenteur commun des droits de participation et le droit de timbre d'émission est dû sur le versement supplémentaire. Demeurent réservés le bénéfice de la franchise en vertu de l'article 6, alinéa 1, lettre k, LT. Une remise du droit de timbre d'émission reste possible pour autant que le contribuable remplisse les conditions au sens de l'article 12 LT .

c) Abandons de créances par des tiers indépendants

Le droit d'émission n'a pas pour objet les prestations versés par des tiers indépendants, sous réserve d'une éventuelle manœuvre constituant un abus de droit.

4.2. Abandons de créances contre remise de bons de récupération ou de bons de jouissance d'assainissement

4.2.1 Notion

4.2.1.1. Bon de récupération

Il y a bon de récupération lorsque la société de capitaux ou la société coopérative libérée de son obligation accorde au créancier qui ne détient pas de droits de participation dans la société de capitaux ou la société coopérative à assainir le droit de récupérer sa créance en cas d'amélioration de la situation de fortune de la société.

4.2.1.2. Bon de jouissance d'assainissement

Lorsque le créancier renonce définitivement à sa créance et que le débiteur lui promet, en cas d'une amélioration de la situation de sa fortune et sur la base des décisions prises par l'assemblée générale, de lui verser une partie du bénéfice, il y a un bon de jouissance d'assainissement.

4.2.2. Impôt fédéral direct

4.2.2.1. Au niveau de l'entreprise

a) Bons de récupération

La renaissance de la dette initiale de la société de capitaux ou de la société coopérative ainsi que d'éventuels intérêts y relatifs versés aux détenteurs de bons de récupération constituent une charge justifiée par l'usage commercial, pour autant que l'abandon de créance ait été traité comme un bénéfice d'assainissement proprement dit. En revanche, les prestations dépassant le montant de la créance abandonnée ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial.

b) Bon de jouissance d'assainissement

Les prestations fournies en raison de bons de jouissance d'assainissement ne constituent pas une charge justifiée par l'usage commercial même si l'abandon de créance a été traité comme un bénéfice d'assainissement proprement dit.

4.2.2.2. Au niveau du créancier

a) Créances dans la fortune privée

Bons de récupération

Les abandons de créances contre l'émission de bons de récupération constituent des pertes en capital privées non déductibles du point de vue de l'impôt sur le revenu.

Le remboursement de la dette initiale de la société de capitaux ou de la société coopérative aux détenteurs de bons de récupération est exonéré d'impôt pour autant que l'abandon de créance ait été traité comme un bénéfice d'assainissement proprement dit. D'éventuels intérêts provenant de la créance initiale envers la société de capitaux ou la société coopérative constituent par contre un rendement de fortune imposable (art. 20, al. 1, let. a, LIFD). Toutes

autres prestations supplémentaires en argent constituent aussi un rendement de fortune imposable (art. 20, al. 1, let. c, LIFD).

Bons de jouissance d'assainissement

Les abandons de créances contre l'émission de bons de jouissance d'assainissement constituent des pertes en capital privées non déductibles du point de vue de l'impôt sur le revenu.

Les créanciers reçoivent en principe, à la place de leur créance, un droit de participation au bénéfice et les distributions ultérieures leur permettent de réaliser un rendement de fortune imposable provenant de participations.

b) Créances dans la fortune commerciale de personnes physiques

Si les créances abandonnées dans le cadre de l'assainissement font partie de la fortune commerciale, elles peuvent être amorties dans le compte de résultat, ce qui influence le revenu imposable.

Bons de récupération

En cas de prestations provenant de bons de récupération, les créanciers réalisent en principe un rendement imposable. Le remboursement de la créance initiale envers la société de capitaux ou la société coopérative et les intérêts qui en découlent constituent pour les détenteurs de bons de récupération un bénéfice en capital imposable.

Bons de jouissance d'assainissement

En cas de prestations provenant de bons de jouissance d'assainissement, les créanciers réalisent un rendement de participation imposable.

c) Créances des personnes morales

Si les créances abandonnées dans le cadre de l'assainissement font partie des actifs de personnes morales, elles peuvent être amorties dans le compte de résultat, ce qui influence le bénéfice imposable.

Bons de récupération

En cas de prestations provenant de bons de récupération, les créanciers réalisent en principe un rendement imposable. Le remboursement de la créance initiale envers la société de capitaux ou la société coopérative et les intérêts qui en découlent constituent pour les exercices antérieurs des détenteurs de bons de récupération un bénéfice en capital imposable.

Bons de jouissance d'assainissement

En cas de prestations provenant de bons de jouissance d'assainissement, les créanciers réalisent en principe un rendement de participation imposable. Les rendements de participation provenant de bons de jouissance d'assainissement sont également soumis à la réduction pour participation lorsqu'il s'agit de sociétés de capitaux, pour autant que les conditions de l'article 69 LIFD soient remplies.

4.2.3. Impôt anticipé

a) Bons de récupération

Pour autant que les mesures d'assainissement soient qualifiées de bénéfiques d'assainissement proprement dits au sens de la LIFD, les prestations de la société de capitaux ou de la société coopérative fournies aux détenteurs de bons de récupération (qui ne sont pas des tiers proches) ne constituent pas un rendement imposable dans la mesure où ces prestations constituent un remboursement de la dette qui renaît ainsi que d'éventuels intérêts provenant de la dette initiale. Le cas échéant, les autres avantages en argent qui sortent de ce cadre sont toutefois soumis à l'impôt anticipé à titre de prestations appréciables en argent au sens de l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA et de l'article 20, alinéa 1, OIA.

b) Bons de jouissance d'assainissement

Aucun droit n'est octroyé aux détenteurs de bons de jouissance d'assainissement de revenir sur l'abandon de créance qu'ils ont effectué lors de l'assainissement. Toutes les prestations, qui se basent sur ce droit de participation, sont soumises à l'impôt anticipé conformément à l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA et à l'article 20, alinéa 2, OIA.

4.2.4. Droit de timbre d'émission

a) Bons de récupération

Les bons de récupération permettent à leurs détenteurs de revenir, sous certaines conditions, sur l'abandon de créance qu'ils ont effectué dans le cadre de l'assainissement. Il n'existe aucun document portant sur les droits de participation au bénéfice net ou au résultat de la liquidation conformément à l'article 5, alinéa 1, lettre a, tiret 4, LT. Par conséquent, l'émission de bons de récupération n'est pas soumise au droit de timbre d'émission.

Cela ne modifie pas les conséquences en matière de droit d'émission en relation avec l'abandon de créance préalable, soit un versement supplémentaire au sens de l'article 5, alinéa 2, lettre a, LT (cf. ch. 4.1.3). Par conséquent tous les versements supplémentaires demeurent soumis au droit de timbre d'émission sous réserve du bénéfice de la franchise en vertu de l'article 6, alinéa 1, lettre k, LT. Une remise du droit de timbre d'émission reste possible pour autant que le contribuable remplisse les conditions au sens de l'article 12 LT.

b) Bons de jouissance d'assainissement

L'émission de bons de jouissance d'assainissement constitue une création de droits de participation au sens de l'article 5, alinéa 1, lettre a, tiret 4, LT, qui est soumise au droit de timbre d'émission.

L'émission de bons de jouissance d'assainissement doit être considérée comme **gratuite**, si elle n'est pas fondée sur une obligation de la société liée à l'abandon de créance. Dans ces conditions, l'abandon de créance est qualifié de prestation indépendante qui ne peut pas être considéré juridiquement comme une contre-prestation pour l'obtention de bons de jouissance d'assainissement. En l'occurrence, le droit de timbre d'émission est de trois francs par titre conformément à l'article 9, alinéa 1, lettre d, LT.

L'émission de bons de jouissance doit être considérée comme étant **à titre onéreux**, lorsqu'il faut conclure que les parties impliquées – c'est-à-dire le créancier et le débiteur – considèrent l'abandon de créances et l'émission de bons de jouissance comme une seule unité. Cette conclusion s'impose notamment lorsque le nombre des bons émis se base sur le volume des abandons de créances effectués.

S'il y a une émission de bons de jouissance **à titre onéreux**, le montant global provenant des abandons de créances doit être considéré comme un apport au sens de l'article 8, alinéa 1, lettre a, LT; par conséquent, le droit de timbre d'émission doit être calculé sur la base de ce montant, sous réserve de la franchise conformément à l'article 6, alinéa 1, lettre k, LT. Lorsque la franchise de 10 millions de francs est dépassée, la remise du droit de timbre d'émission sur le montant excédentaire reste possible pour autant que le contribuable remplisse les conditions nécessaires (art. 12 LT).

4.3. Fusion d'assainissement

4.3.1. Impôt fédéral direct

4.3.1.1. *Au niveau des sociétés qui ont fusionné*

a) Absorption d'une société fille («Up-Stream Merger»)

Si la fusion aboutit à une perte comptable (différence entre l'excédent d'actif à la valeur comptable de la société absorbée et la valeur comptable supérieure des droits de participation annulés), celle-ci ne peut pas être déduite fiscalement (art. 61, al. 5, LIFD). Ceci ne vaut que pour les pertes de fusion improprement dites, soit lorsque les réserves latentes et le goodwill de la société reprise compensent la perte comptable. En revanche, les pertes de fusion proprement dites qui proviennent d'une «surévaluation» des droits de participation annulés par la fusion peuvent être prises en compte lors de la fixation du bénéfice net imposable.

Si une société assainie subit une fusion subséquente, tous les amortissements effectués par la société reprenante, y compris les amortissements sur les contributions d'assainissement portées à l'actif, doivent être justifiés par l'usage commercial au moment de la fusion (art. 62, al. 4, LIFD).

Lors de la détermination du bénéfice net imposable, la société reprenante (société mère) peut en principe faire valoir selon l'article 67, alinéa, 1, LIFD, les pertes des années précédentes de la société fille transférante qui n'ont pas encore été prises en compte fiscalement.

Les pertes des années antérieures non encore compensées sont transférées avec l'exploitation qui les a générées. Par conséquent, une reprise des pertes des années antérieures de la société fille par la société mère est aussi possible lorsque cette dernière a dû amortir auparavant les droits de participation à la société fille ou lorsqu'il y a une perte de fusion proprement dite (charge justifiée par l'usage commercial).

Toutefois, le transfert des pertes antérieures à la société mère est exclu dans les cas où il permet d'éluider l'impôt. Tel est le cas lorsque:

- la société absorbée est sur le point d'être liquidée (ATF 2A.583/2003), ou
- l'exploitation transférée cesse peu après la fusion (ATF 2A.583/2003), ou
- la société absorbée n'exerçait plus aucune activité commerciale au moment de l'absorption (StE 2004, B 72.15.2 n°5).

L'impôt peut également être élué lorsque l'amortissement de la participation est dû à une contribution d'assainissement de la société reprenante (augmentation du coût d'investissement de la participation et amortissement subséquent) et que l'absorption suit

immédiatement. En l'occurrence, l'amortissement effectué sur la participation doit être réintégré au bénéfice net de la société reprenante.

b) Fusion d'assainissement entre sociétés soeurs

Lors de la détermination du bénéfice net imposable, la société soeur reprenante peut en principe faire valoir selon l'article 67, alinéa 1, LIFD les pertes des années précédentes de la société transférante qui n'ont pas encore été prises en compte fiscalement (report de pertes des années antérieures). Une reprise des pertes antérieures est cependant exclue en cas d'impôt élué. Il y a impôt élué notamment lorsque la société transférante est économiquement liquidée ou est rendue liquide ou si une exploitation transférée par fusion cesse peu après la fusion (cf. circulaire AFC n°5 du 1^{er} juin 2004, «Restructurations», ch. 4.1.2.2.4).

4.3.1.2. Au niveau de l'actionnaire ou de l'associé

a) Absorption d'une société fille («Up-Stream Merger»)

Droits de participation dans la fortune privée

Il n'y a pas de conséquences fiscales pour l'actionnaire ou pour l'associé.

Droits de participation dans la fortune commerciale des personnes physiques et des personnes morales

Il n'y a pas de conséquences fiscales pour l'actionnaire ou pour l'associé.

b) Fusion d'assainissement entre sociétés soeurs

Droits de participation dans la fortune privée

Si une société présentant un bilan déficitaire proprement dit reprend par absorption les actifs et les passifs d'une société avec des réserves et des bénéfices reportés qui est dominée par les mêmes titulaires de parts (particuliers), ces derniers obtiennent une prestation appréciable en argent d'après l'article 20, alinéa 1, lettre c, LIFD ou d'après l'article 20, alinéa 1^{bis}, LIFD, dans la mesure où les réserves, qui ne constituent pas des réserves issues d'apports de capital, sont éliminées dans le cadre de la fusion. Il en va de même dans le cas inverse si ces réserves sont supprimées. Il y a un bilan déficitaire dans la mesure où les pertes comptabilisées excèdent les réserves ouvertes et latentes. La théorie du triangle modifiée ne s'applique pas dans ce cas. La fusion de la société ayant besoin d'être assainie avec une autre société ne peut s'expliquer que par le fait que les deux sociétés étaient dominées à parts égales par les mêmes associés qui en ont donc bénéficié dans la même mesure. Cette mesure de restructuration s'accompagne d'une réduction de la substance imposable latente sur les distributions de bénéfices et des autres réserves. C'est la raison pour laquelle, dans le chef de l'associé, un décompte relatif aux autres réserves disparues, qui ne constituent pas des réserves issues d'apports de capital, est effectué (ATF du 15 août 2000, StE 2001 B 24.4 n°57 = Archives 70, 289; cf. circulaire AFC n°5 du 1^{er} juin 2004, «Restructurations», ch. 4.1.4.3.2).

Droits de participation dans la fortune commerciale des personnes physiques

Lorsque, dans le cadre d'une fusion d'assainissement entre sociétés soeurs, le titulaire de parts est une société simple, une société en nom collectif ou une société en commandite, cette société ne réalise pas, en appliquant le principe de la valeur comptable, un rendement

de participation imposable. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu des participations sont additionnées et demeurent, sur un plan global, inchangées.

Droits de participation des personnes morales

Lorsque, dans le cadre d'une fusion d'assainissement entre sociétés sœurs, le titulaire de parts est une personne morale, cette personne morale ne réalise pas, en appliquant le principe de la valeur comptable et du coût d'investissement, un rendement de participation imposable. Les coûts d'investissement et les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice des participations sont additionnés et demeurent, sur un plan global, inchangés. Le cas échéant, les amortissements récupérés sont pleinement imposables.

4.3.2. Impôt anticipé

a) Absorption d'une société fille («Up-Stream Merger»)

Lors d'une restructuration au sens de l'article 61, alinéa 1, LIFD, l'impôt anticipé est dû lorsque les autres réserves, qui ne constituent pas des réserves issues d'apports de capital, disparaissent ou ne sont pas transférées dans les réserves de la société de capitaux ou de la société coopérative reprenante suisse (art. 4, al. 1, let. b, LIA en relation avec l'art. 5, al. 1, let. a, LIA).

Tel est le cas lors de l'absorption d'une société fille, si la valeur comptable de la société fille est plus élevée auprès de la société mère que le capital-actions nominal et les réserves issues d'apports de capital de la société fille.

Dans la mesure où l'acquisition de la société fille n'est pas qualifiée d'impôt éludé au sens de l'article 21, alinéa 2, LIA, l'impôt anticipé n'est pas prélevé conformément à la pratique actuelle de l'AFC. Par conséquent, la procédure de déclaration est inutile.

b) Fusion d'assainissement entre sociétés sœurs

Lorsque la société ayant besoin d'être assainie reprend sa société sœur qui dispose de réserves, celles-ci disparaissent à concurrence du montant des pertes non encore compensées dans la société ayant besoin d'être assainie (il faut tenir compte des éventuelles réserves latentes). Étant donné que l'assainissement d'une société en péril est du ressort du titulaire de parts, on applique la théorie du triangle dans de tels cas. Il en va de même lorsque la société, qui dispose de réserves, reprend sa société sœur ayant besoin d'être assainie et que les réserves disparaissent de ce fait.

L'impôt anticipé est dû sur les réserves qui disparaissent (en tenant compte du principe de l'apport de capital sur les autres réserves) et doit être transféré au titulaire ou aux titulaires de droits de participation de la société dissoute. Dans la mesure où les conditions de l'article 24 OIA, de l'article 26a OIA ou celles de la procédure de déclaration internationale sont remplies, l'obligation fiscale peut être exécutée par une déclaration de la prestation imposable.

4.3.3. Droit de timbre d'émission

a) Absorption d'une société fille («Up-Stream Merger»)

Si l'assainissement de la société fille est effectué en vue d'une absorption imminente par la société mère, le droit de timbre d'émission n'est pas perçu sur les prestations

d'assainissement. La prestation de la société mère est qualifiée d'apurement du bilan lors de la dissolution de la société fille.

Lors de l'absorption d'une société fille, le capital social de la société mère reprenante n'est en principe pas augmenté. Selon l'article 6, alinéa 1, lettre a^{bis}, LT, une éventuelle augmentation de capital – soumise à l'impôt anticipé – de la société mère à concurrence du montant du capital social intact de la société fille transférante n'est pas soumise au droit de timbre d'émission (circulaire AFC n°5 du 1^{er} juin 2004, «Restructurations», 4.1.5.4).

b) Fusion d'assainissement entre sociétés soeurs

Lorsque la société qui a besoin d'être assainie reprend la société soeur en bonne santé, il n'y a pas de conséquences au niveau du droit de timbre d'émission parce qu'il s'agit d'une opération exonérée au sens de l'article 6, alinéa 1, lettre a^{bis}, LT. Cela vaut également dans le cas contraire.

5. Entrée en vigueur

Les articles 6, alinéa 1, lettres j et k, LT, sont entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2009. Cette circulaire entre en vigueur immédiatement et remplace la circulaire AFC n°14 du 1^{er} juillet 1981 «Abandons de créances consentis par les actionnaires lors d'assainissements de sociétés anonymes». Pour ce qui est des précisions concernant l'article 20, alinéa 3 et l'article 125, alinéa 3, LIFD, ainsi que les précisions concernant l'article 5, alinéa 1^{bis}, LIA, elles seront valables dès le 1^{er} janvier 2011.