



Séminaire fiscal ACI-Fiduciaire



le 11 novembre 2009
Au Polydome de l'EPFL

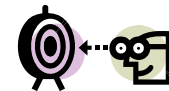
Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

Heure	Thème de la présentation	Conférenciers	Durée
13h30	Introduction	P. Maillard	0h10
13h40	<p>♦ Concrétisation de la réforme de l'entreprise II dans le canton de Vaud</p> <ul style="list-style-type: none"> ✚ Panorama des mesures ✚ Imposition partielle des dividendes ✚ Différé d'imposition ✚ Bénéfice en capital des indépendants (48a) ✚ Restitutions d'agios et aspects PM 	P. Dériaz	0h30
14h10	<p>♦ Imposition partielle des dividendes : Sujet I</p> <ul style="list-style-type: none"> ✚ Problématique et cas pratiques 	P. Cochand	0h20
14h30	<p>♦ Différé d'imposition : Sujet II</p> <ul style="list-style-type: none"> ✚ Problématique et cas pratiques 	S. Pittet P. Grandjean	0h30
15h00	Pause		0h20

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

Heure	Thème de la présentation	Conférenciers	Durée
15h20	♦ Bénéfice en capital des indépendants (48a) Sujet III ✚ Problématique et cas pratiques	G. Leyvraz B. Tille	0h40
16h00	♦ Restitution d'agios et aspects PM : Sujet IV ✚ Problématique et cas pratiques	S. Collomb H. Boraley	0h30
16h30	♦ Sujets d'actualité ✚ Volet Suisse (valeur locative, impôt d'après la dépense, famille) ✚ Volet International (CDI, pression de l'UE sur les statuts spéciaux)	Ph. Maillard OREF	0h45 0.25 0.20
17h15	Questions de l'auditoire	TOUS	0h15
17h30	Fin officielle du séminaire - Apéritif		

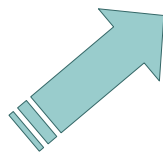
Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire



- ▶ Concrétisation de RIE II sur le plan VD
 - Panorama des mesures
 - Imposition partielle des dividendes
 - Différé d'imposition
 - Bénéfice en capital des indépendants
 - Restitution d'agios
 - (Aspects PM) Réduction pour participation

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Panorama des mesures I



- Rappel des modifications législatives VD
 - Volet fédéral RIE II transposé dans LIVD ✓
 - Volet cantonal « famille »
 - Augmentation déduction frais de garde à 3'500
 - Déduction sociale pour couples mariés et famille monoparentale
 - Volet cantonal « bouclier fiscal » (LIC)
 - Volet cantonal LMSD
 - Donations, ventes et donations mixtes

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Panorama des mesures II

- Volet fédéral RIE II transposé dans LIVD
 - Imposition partielle des dividendes ✓
 - Fortune privée versus fortune commerciale
 - Différés d'imposition ✓
 - Transfert FC dans FP – Affermage – Partage succ.
 - Restitution d'agios neutre fiscalement ✓
 - Evaluation de la fortune commerciale
 - Remploi (élargissement de la notion ≠ identité)
 - Bénéfices de liquidation ✓

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Panorama des mesures III

- Volet fédéral RIE II transposé dans LIVD
 - Réduction d'impôt en cas de participations ✓
 - Imputation de l'impôt sur le bénéfice sur l'impôt sur le capital
- Entrée en vigueur différenciée avec LIFD
 - Imposition partielle des dividendes : 1.1.2009
 - Autres mesures (hormis l'imputation)
 - ICC : 1.1.2009
 - IFD : 1.1.2011



Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Imposition partielle des dividendes I

- Rendement de fortune privée (art. 23, al. 1 bis LI)
 - Mise à part la quotité de l'imposition : 70/60 %
 - Circulaire AFC n° 22 du 16.12.2008 applicable s/VD
 - Lignes directrices Circulaire AFC
 - Conditions objectives :
 - notion de droits de participation (cf. art. 84, al. 3 LI)
 - quote-part de détention requise ($\geq 10\%$ capital) : mix FP & FC possible – hoirie (quote minimum atteinte par héritier) – famille (quotes additionnées)
 - notion de rendement de participations (cf. PM)



Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Imposition partielle des dividendes II

- Rendement de fortune privée (art. 23, al. 1 bis LI)
 - Particularités
 - Quid de l'impact de la requalification de dividende en salaire (pratique AVS)? selon motivation, reprise fisc.
 - PAA imposée partiellement d'office par le fisc sous réserve des intérêts insuffisants (prêt actionnaire)
 - Limitation des intérêts passifs : rendement à 70%
 - Répartition intercantonale (cf. circulaire 32 CSI)
 - Imputation intérêts passifs avant imposition partielle
 - Limitation des intérêts passifs avant imposition partielle

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Imposition partielle des dividendes III

- Rendement de fortune commerciale (art. 21b LI)
 - Mise à part la quotité de l'imposition : 60/50 %
 - Circulaire AFC n° 23 du 17.12.2008 applicable s/VD
 - Lignes directrices Circulaire AFC
 - Conditions objectives :
 - Quote-part min. ($\geq 20\%$ capital) pour les participations volontairement affectée à la FC; quid d'un mix. ?
 - Bénéfice d'aliénation : dito PM durée 1 an minimum
 - Imposition partielle des bénéfices sur vente, changement de système, réévaluation et dissolution provision



Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

- ▶ Imposition partielle des dividendes IV
 - Rendement de fortune commerciale (art. 21b LI)
 - ▶ Particularités
 - Calcul du résultat net des rendements et ventes
 - Dividende ou bénéfice d'aliénation
 - - Frais de financement et d'administration
 - - Amortissements et corrections de valeur
 - - Pertes d'aliénation ou due à un chgt de système
 - Principe de l'imposition du compte distinct
 - Si perte → conséquence des frais fin. & d'admin. = 100%
 - Si perte → liée à autre source = déductible à 60%

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

- ▶ Imposition partielle des dividendes V
 - Rendement de fortune commerciale (art. 21b LI)
 - ▶ Particularités
 - Participations volontaires FC
 - Pas possible d'affecter en cas de transformation RI en SA
 - Donation de participations volontaires FC → systématique
 - Participations commerciales (en lien avec exploitation)
 - Transfert de DP FC dans une participation FC → systématique à raison de 40% avec augmentation du CI
 - Transfert d'exploit. ou partie distincte d'exploit. à une PM → pas d'imposition si conditions de neutralité respectées

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Différé d'imposition I

- Transfert d'un immeuble de l'actif immobilisé de la FC dans la FP (art. 21a, al. 1 LI)

► Fondement pratique : projet de circulaire AFC



- Cas visés par la norme
 - Changement d'affectation d'un immeuble d'exploitation
 - Bascule de la prépondérance (commerciale à privée)
 - Cessation de l'activité indépendante/remise de commerce
 - Transformation de RI en PM (SA, Sàrl, etc.)
- Cas non visés par la norme
 - ≠ fonds de roulement (marchandises) / donation

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Différé d'imposition II

- Transfert d'un immeuble de l'actif immobilisé de la FC dans la FP (art. 21a, al. 1 LI)



► But de la norme

- Différer sur demande l'imposition de la PV conjoncturelle jusqu'à l'aliénation effective du bien immobilier
- Par conséquent, les amortissements récupérés sont toujours imposables au moment du transfert FC – FP
- Le bien transféré fait dorénavant partie de la FP avec les conséquences y relatives (frais, AVS, etc.)

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Différé d'imposition III

- Transfert d'un immeuble de l'actif immobilisé de la FC dans la FP (art. 21a, al. 1 LI)

► Timing



- Demande à présenter au fisc jusqu'à l'entrée en force de la taxation afférente à l'année du transfert ?
- Si différé accordé → accord irrévocable jusqu'à la vente
- Sauf, si affectation / utilisation du bien à nouveau dans le cadre d'une activité indépendante
- Le départ du propriétaire à l'étranger ≠ aliénation (mais cas d'application de demande de sûretés)

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Différé d'imposition IV

- Transfert d'un immeuble de l'actif immobilisé de la FC dans la FP (art. 21a, al. 1 LI)

► Particularités

- Transfert pour une valeur inférieure au coût d'investissement → imposition réduite ou perte déductible ?
- Aliénation de l'immeuble en dessous (= valeur réelle) de la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu :
 - perte déductible l'année de l'aliénation sur autres revenus
 - report de perte possible uniquement si activité indépendante poursuivie par le CTB (cf, ATF)

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

▶ Différé d'imposition V

- Transfert d'un immeuble de l'actif immobilisé de la FC dans la FP (art. 21a, al. 1 LI)

▶ Particularités (suite)

- Lien avec l'imposition allégée des bénéfices de liquidation (cf. art. 48a LI)
 - Le différé est requis avant les 2 derniers exercices commerciaux → l'art. 48a LI ne s'applique jamais
 - Le différé est requis pdt les 2 derniers exercices commerciaux → l'art. 48a LI aux amortissements récup.
 - Le différé est requis & vente pdt les 2 derniers exercices commerciaux → l'art. 48a LI à toute la matière imposable



Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

▶ Différé d'imposition VI

- Affermage d'une exploitation commerciale (art. 21a, al. 2 LI)

▶ Fondement pratique : projet de circulaire AFC

- Changements visé par la norme
 - Codification de la pratique & sécurité juridique accrue
 - Le CTB décide du moment du transfert de son exploitation affermée dans la fortune privée
 - Plus de différenciation entre affermage de courte ou de longue durée
 - Si diffère l'imposition, l'exploitation affermée continue d'être de la FC à part entière (AVS, etc.)



Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Différé d'imposition VII

- Différé dans le cadre du partage successoral (art. 21a, al. 3 LI)

► Fondement pratique : projet de circulaire AFC

- But de la norme



- Offrir la possibilité aux héritiers qui poursuivent l'exploitation du défunt de reprendre aux valeurs déterminante la part des héritiers sortants sans imposition
- Les héritiers reprenants assument le report de la charge fiscale latente relative à la part aux RL des héritiers sortants
- Si aucun des héritiers ne reprend l'exploitation application de l'art. 48a LI (en relation avec le Projet d'Ord.)

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Bénéfice de liquidation I



- Allègement de l'imposition (art. 48a LI)

► Fondement de la pratique



- Projet d'Ordonnance du CF sur l'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante
- Rapport explicatif du DFF du 28.5.2009

► Principes de base

- Cessation définitive de l'activité **indépendante**
- Limite d'âge 55 ans révolus / incapacité de poursuivre l'activité indépendante pour cause invalidité

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Bénéfice de liquidation II

• Allègement de l'imposition (art. 48a LI)



► Principes de base

- Matière concernée : réserves latentes dégagées lors des 2 derniers exercices commerciaux (N + N-1)
- Rachats effectifs effectués durant ces deux années
 - Déductibles prioritairement des revenus ord. du CTB
 - Excédent non déduit des revenus → déductible des bénéfices de liquidation
- Rachats fictifs
 - Calcul effectué selon art. 5 et 6 du projet d'Ordonnance

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Bénéfice de liquidation III

• Allègement de l'imposition (art. 48a LI)

► Principes de base

- Partie « rachat fictif » selon l'art. 8 Projet Ord.
 - Imposition au taux de la prévoyance (1/3 des taux 49LI)
- Solde hors « rachat fictif » selon l'art. 10 Projet Ord.
 - Imposition du solde au taux équivalent à 1/15e de la matière globale (l'entier du bénéfice de liquidation)

► Particularités

- Lacune effective – rachats fictifs
 - Si pas de rachat effectué, montant du rachat fictif pris en compte pour le calcul même si < lacune effective IP

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Bénéfice de liquidation IV

- Allègement de l'imposition (art. 48a LI)

- Particularités

- Limite d'âge pour les rachats fictifs
 - Age de la retraite 64/65 ans → après consommation
- Lien entre rachat fictif et rachat effectif ultérieur
 - Déduction d'un rachat fictif d'un rachat ultérieur (art. 7 Projet d'Ord.)
- Concurrence entre rachat effectif et pertes reportées
 - Priorité de la déduction des pertes sur revenus ordinaires indépendants – priorité de la déduction de rachat sur les autres revenus de la période concernée

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Bénéfice de liquidation V

- Allègement de l'imposition (art. 48a LI)

- Particularités

- Lien avec les faits justifiant un différé (art. 21a LI)
 - **Différé** art. 21a, al. 1 : cumul possible dans certains cas
 - **Affermage d'exploitation** art. 21a, al. 2 : si définitif → cumul possible avec allègement selon 48a LI; si provisoire → cumul avec différé 21a, al. 1 possible
 - **Partage successoral** art. 21a, al. 3 : situations à clarifier → héritiers non exploitant liquident dans les 5 ans (allègement 1/15e de la matière applicable) selon art. 11, al. 1 Projet Ord. et autres situations analogues



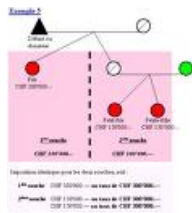
Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Bénéfice de liquidation VI

- Allègement de l'imposition (art. 48a LI)

► Particularités

- Lien avec les faits justifiant un différé (art. 21a LI)
 - **Partage successoral** art. 21a, al. 3 : situations à clarifier → héritiers non exploitant ne liquident pas dans les 5 ans = imposition systématique à l'échéance du délai (allègement 1/15e de la matière applicable uniquement s'ils remplissent eux-mêmes les conditions d'âge ou d'invalidité) selon art. 11, al. 2 à 3 Projet Ord., respectivement pas de rachats fictifs possibles pour eux : sanction pour ceux qui ne font pas les choses OK



Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Bénéfice de liquidation VII

- Allègement de l'imposition (art. 48a LI)

► Particularités

- Lien avec les faits justifiant un différé (art. 21a LI)
 - **Partage successoral** art. 21a, al. 3 : situations à clarifier → héritiers qui poursuivent l'exploitation du défunt ne peuvent demander l'allègement de l'imposition sous réserve qu'ils remplissent les conditions (âge/invalidité, cessation d'activité indépendante) : comment interpréter cette exception ?
 - Difficulté d'interprétation de la notion de « poursuivre l'activité du défunt » en relation avec la jurisprudence

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

▶ Restitutions d'agio I

- Exonération de la restitution d'apport en capital (art. 23, al. 3 LI)

▶ Fondement de la pratique

- Projet de circulaire AFC intitulée « principe de l'apport »
- Art. 5 al. 1bis LIA & Projet d'Ord. du CF à paraître

▶ Principes de base

- Sont considérés comme apports de capitaux au sens de la loi, les apports, les agios et les versements supplémentaires qui ont été effectués **directement** par les détenteurs de droits de participation, qui sont **comptabilisés dans le bilan commercial** de la société qui les a reçus et qui sont **comptabilisés ouvertement** (apports ouverts de capitaux)



Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

▶ Restitutions d'agio II

- Exonération de la restitution d'apport en capital (art. 23, al. 3 LI)

▶ Principes de base

• Exclusion :

- Les versements effectués avant le 01.01.1997
- Les « solutions de l'agio » relatives aux opérations de transposition postérieures aux 31.12.1996
- Attributions à l'actionnaire selon la théorie du triangle des prestations appréciables en argent en sociétés sœurs
- Les versements en retour d'apports dissimulés ou ouverts pas non comptabilisés séparément

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

▶ Restitutions d'agio III

- Exonération de la restitution d'apport en capital (art. 23, al. 3 LI)

▶ Principes de base

- Réserves issues d'apports de capitaux :



- Les réserves issues d'apports sans incidence fiscale constituées par des apports ouverts reconnus au sens de la norme → assimilés à du capital-actions/social versés
- Les pertes inscrites au débit de ces réserves issues d'apports de capitaux réduisent définitivement le montant de ces réserves

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

▶ Restitutions d'agio IV

- Exonération de la restitution d'apport en capital (art. 23, al. 3 LI)

▶ Principes de base

- Autres réserves :

- Les bénéfices courus et thésaurisés, les apports de capital qui ne proviennent pas directement des détenteurs de participations font partie, au regard du droit fiscal, des «autres réserves»
- Dito pour les apports ouverts de capitaux qui ne sont pas portés en compte séparément dans le bilan commercial
- Une requalification des «autres réserves» en réserves issues d'apports de capitaux n'est pas admise fiscalement

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

▶ Restitutions d'agio V

- Exonération de la restitution d'apport en capital (art. 23, al. 3 LI)
 - ▶ Principes de base
 - Distributions :
 - Répartition objective entre « réserves d'apports neutres » et « autres réserves » selon comptabilisation et situation au bilan commercial de la société distributrice
 - La part de distribution imposable correspond au montant débité des « autres réserves »; pour le calcul de celle-ci, on soustrait le montant des réserves d'apports neutres à la distribution totale

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

▶ Restitutions d'agio VI

- Exonération de la restitution d'apport en capital

Exemple:

Bénéfice reporté	100	
Bénéfice annuel	1700	
Dissolution de réserves générales	300	(rés. issues d'apports de cap.)
Dissolutions de réserves libres	<u>100</u>	(«autres réserves»)
Total à la disposition de l'AG	2200	
Dividende	2000	
Report à l'exercice suivant	<u>200</u>	
Distribution totale	2000	100 %
./. Part des rés. issues d'apports	- 300	15 %
Part des «autres réserves»	<u>1700</u>	85 %

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

▶ Restitutions d'agio VII

- Exonération de la restitution d'apport en capital (art. 23, al. 3 LI)

▶ Principes de base

- Distributions :

- Sauf indication sur la répartition → « autres réserves »
- Restitution d'apports neutres → exemptés à l'IR
- Versements s/autres réserves → imposables à 100, 70%
- Principes valables pour les stés CH ou étrangères
- Si distribution non égalitaire à tous les ayants droit → la part proportionnelle des distributions exemptées par rapport à la distribution total est la même pour tous



Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

▶ Restitutions d'agio VIII

- Exonération de la restitution d'apport en capital (art. 23, al. 3 LI)

▶ Cas spéciaux

- Actions gratuites → imposable si prélevé « autres réserves »
- Liquidation partielle directe → selon interprétation objective
- Liquidation partielle indirecte → selon comptabilisation de la distribution au sein de la société cible
- Transposition → imposition à concurrence du montant d'apport qui excède la valeur nominale + les réserves d'apports neutres avec possibilité d'éviter l'imposition immédiate si comptabilisation de l'écart s/ « autres réserves »

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

▶ Restitutions d'agio IX

- Exonération de la restitution d'apport en capital (art. 23, al. 3 LI)
 - ▶ Restructurations
 - Transfert d'exploitation de PP à une PM →
 - Excédent d'actif peut être porté aux réserves d'apports
 - Concentration de PM (fusion) →
 - Augmentation de valeur nominale imposable si à charge des « autres réserves »
 - Agio de fusion = réserves issues d'apports neutres si constitué de c.-a. + réserves issues d'apports de reprise
 - Autres restructurations → mêmes principes applicables

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

▶ Réduction pour participation I

- Diminution du quota minimum à 10% (art.106 -107 LI)
 - ▶ Fondement de la pratique
 - Projet de circulaire AFC intitulée « réduction d'impôt sur les rendements de participations »
 - ▶ Principes de base (innovation)
 - Passage d'un taux de détention minimum pour le bénéfice de la réduction pour participations de 20% à 10% (2 à 1 mio.)
 - Pas de quota minimum si détention résiduelle < 10% pour bénéficiaire de la réduction pour participation à certaines conditions (valeur vénale de la quotité résiduelle ≥ 1 mio.)
 - Extension du bénéfice de la réduction pour participations aux droits de jouissance (droit à 10% aux bénéfices & réserves)

Séminaire fiscal – ACI Fiduciaire

► Réduction pour participation II

- Diminution du quota minimum à 10% (art.106 -107 LI)
 - Principes de base (innovation)
 - Reprise pour l'essentiel de la pratique fondée sur la circulaire n°9 du 9.7.1998 sur les réductions pour participations
 - Pas de droit transitoire dans le projet de circulaire
 - **Question controversée** : est-il toujours nécessaire de vendre un paquet $\geq 10\%$ pour obtenir le bénéfice de la réduction pour participations lorsque le quota est $\geq 10\%$?
 - oui, tjrs nécessaire selon l'interprétation littérale de la norme légale
 - Pour le bénéfice de la réduction d'une quotité $< 10\%$, il faut en + qu'au moins 1 vte de 10% minimum a été aliénée



Séminaire fiscal ACI-Fiduciaire

Sujet I

Imposition partielle des participations

M. Philippe Cochand

Participations affectées à la fortune privée**Cas 1 - Donnée**

Le CTB X détient dans sa fortune privée 30% des droits au capital-actions de ABC SA (300 actions de CHF 1'000), acquis au prix de CHF 600'000.

Il perçoit un dividende par action de CHF 50 le 15.04.2009 et aliène 1/3 de ses parts en date du 30.06.2009 pour le prix de CHF 180'000.

Cas 1 - Question

Sur quel rendement provenant de la fortune mobilière le CTB X sera-t-il imposé en 2009 ?

Participations affectées à la fortune privée**Cas 1 – Solution ICC**

Rendement brut de la participation : CHF 50 x 300 =	CHF 15'000
Réduction de 30% (<i>article 23, alinéa 1bis LI</i>)	- CHF 4'500
Rendement imposable ICC	CHF 10'500

Cas 1 – Solution IFD

Rendement brut de la participation : CHF 50 x 300 =	CHF 15'000
Réduction de 40% (<i>article 20, alinéa 1bis LIFD</i>)	- CHF 6'000
Rendement imposable IFD	CHF 9'000



RIE II - Imposition partielle des participations

Participations affectées à la fortune privée

Cas 1 – Impôt anticipé

Montant de l'impôt anticipé : CHF 15'000 x 35% = **CHF 5'250**

Cas 1 – Vente de 100 actions

Prix de vente de la participation : CHF 180'000
 Prix d'acquisition (CHF 2'000 x 100 actions) - CHF 200'000
 Perte en capital privée non déductible **CHF 20'000**



CANTON DE VAUD
DÉCLARATION D'IMPÔT 2009
ANNEXE 01-1

COMMUNE: _____ N° DE CONTRIBUABLE: _____

ÉTAT DES TITRES
Participations qualifiées
(détention de 10% ou moins du capital-actions ou du capital social de la société)
Impôt cantonal et communal
Impôt fédéral direct
Se référer aux instructions

3/A PARTICIPATIONS QUALIFIÉES SOUMISES À L'IMPÔT ANTICIPÉ
En cas de détention de participations qualifiées commerciales, le contribuable doit compléter un Compte distinct qu'il joindra à cette annexe (voir les instructions générales)

Participations qualifiées Participations commerciales Participations financières	Date	REVENUES		FORTUNE	
		Bruts échu en 2009 avant déduction de l'impôt anticipé	Cours fiscal en % ou par titre	Bruts échu en 2009 avant déduction de l'impôt anticipé	Valeur imposable au 31.12.2009
<input checked="" type="checkbox"/>	30.06	15'000.00	ABC SA	2'000.00	4'000.00
<input type="checkbox"/>					
<input type="checkbox"/>					
<input type="checkbox"/>					
<input type="checkbox"/>					
<input type="checkbox"/>					
5 Rendements 3/A provenant des participations privées imposables à 7% à importer à-cote		15'000.00		4'000.00	
Total rendements 3/A provenant des participations privées imposables à 7% à importer à-cote		15'000.00		4'000.00	

Participations qualifiées
(détention de 10% ou moins du capital-actions ou du capital social de la société)
Se référer aux instructions

3/B PARTICIPATIONS QUALIFIÉES NON SOUMISES À L'IMPÔT ANTICIPÉ
En cas de détention de participations qualifiées commerciales, le contribuable doit compléter un Compte distinct qu'il joindra à cette annexe (voir les instructions générales)

Participations qualifiées Participations commerciales Participations financières	Date	REVENUES		FORTUNE	
		Bruts échu en 2009 non soumis à l'impôt anticipé	Cours fiscal en % ou par titre	Bruts échu en 2009 non soumis à l'impôt anticipé	Valeur imposable au 31.12.2009
<input type="checkbox"/>					
<input type="checkbox"/>					
<input type="checkbox"/>					
<input type="checkbox"/>					
<input type="checkbox"/>					
<input type="checkbox"/>					
Rendement net des participations, finalement imposable (ch. 2, Compte distinct)		15'000.00		4'000.00	
Total rendements imposables après allègement à importer sous chiffre		15'000.00		4'000.00	

CANTON DE VAUD
 DÉCLARATION D'IMPÔT 2009
 ANNEXE 01

020210142009

COMUNAIRE N° DE CONTRIBUABLE

ÉTAT DES TITRES
 et autres placements de capitaux
 Demande d'imputation
 Impôt cantonal et communal
 Impôt fédéral direct

Justificatifs à joindre obligatoirement à l'état des titres :
 a) attestation(s) afférent(e) à un rendement brut supérieur à Fr. 500.-
 b) relevé bancaire
 c) attestation(s) originale(s) de gain(s) de plus de 10% ou de hausse
 d) attestation(s) relative(s) à un rendement fiscal (ajout d'une demande de remboursement de la retenue supplémentaire d'impôt USA
 et/ou d'imputation forfaitaire d'impôt)

L'autorité de taxation se réserve le droit de réclamer ultérieurement des pièces complémentaires nécessaires à la vérification de l'état des titres

Si vous avez eu un domicile à l'étranger en 2009, veuillez compléter les cases correspondantes ci-dessous
 Contribuable 1 du au
 Contribuable 2 du au
 Si vous êtes de nationalité américaine, prière de cocher la (les) case(s) correspondante(s) ci-dessous
 Contribuable 1 Contribuable 2

N°	N° de compte (à compléter sans séparateur décimal et sans «-»)	Désignation de l'établissement	Date	RENDEMENTS BRUTS ÉCHUS EN 2009 (avant déduction de l'impôt anticipé)		FORTUNE (Valeur imposable au 31.12.2009)
				1/A Somme à l'impôt anticipé	1/B Non soumis à l'impôt anticipé	
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						

Autres supports non admis, si vous avez besoin de feuilles complémentaires, veuillez les demander au Centre d'appels téléphoniques de l'Administration cantonale des impôts (021 316 90 80) ou répondre 24h/24h (021 316 20 91)

Décompte de l'impôt anticipé, de la retenue supplémentaire d'impôt USA et de l'imputation forfaitaire	
Totaux des rendements bruts soumis (A total (1) + (2) et chiffre 1 Annexe 01 1)	1 500 00.-
Impôt anticipé 35% du montant ci-dessus	525 00.-
Retenue supplémentaire d'impôt USA (R-US 154)	
Imputation forfaitaire d'impôt DA-1	
Total imputable sur prochain décompte	525 00.-

Si vous avez participé à une succession ou une donation en 2009, veuillez compléter la rubrique 6 des informations complémentaires en page 4 de la déclaration d'impôt.

Revenu des titres		
Report Total 1/A		
Report Total 1/B		
Report Total 2/A du verso		
Report Total 2/B du verso		
Report de la feuille annexe USA (Formule R-US 154)		
Report de la feuille complémentaire DA-1		
Report 3/A et 3/B participations qualifiées	1 050 00.-	1 000 000
Totaux des rendements et fortune à reporter sous code 410 de la déclaration d'impôt	1 050 00.-	1 000 000

0202

canton de vaud
LIBERTÉ PATRIE

CHAMBRE FIDUCIAIRE

OREF
ORDRE ROMAND DES EXPERTS FISCALS OBLIGÉS

Association
Fiduciaire|Suisse

Participations affectées à la fortune privée

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 2 – Répartition intercantonale

Donnée

CTB salarié, domicilié dans canton A et propriétaire d'un immeuble dans canton B.

Revenu net de l'activité dépendante	300'000
Revenu de participation qualifiée	100'000
Autres revenus de titres	10'000
Revenus bruts des immeubles B	200'000
Frais d'entretien des immeubles B	40'000
Intérêts passifs	350'000
Fortune brute canton A	4'200'000
Fortune brute canton B	2'800'000
Dettes	6'000'000

ACI DÉPARTEMENT DES FINANCES ET DES RELATIONS EXTÉRIEURES
Administration Cantonale des Impôts

Copyright ACI © 44

**Participations affectées
à la fortune privée**

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 2 – Répartition intercantonale

Répartition intercantonale effectuée par le canton **A**

Fortune	Total	Canton A	Canton B
Fortune brute	7'000'000	4'200'000	2'800'000
<i>Rapport selon actifs bruts localisés</i>	100%	60%	40%
Dettes	- 6'000'000	- 3'600'000	- 2'400'000
Fortune imposable	1'000'000	600'000	400'000

Limitation des intérêts passifs (canton A) :

Total du rendement brut de la fortune	310'000
Art. 33, al. 1, lettre a LIFD / Art. 37, al. 1, lettre a LI	+ 50'000
Limite des intérêts passifs sans allègement	360'000
Allègement pour participation qualifiée (<i>CHF 100'000 x 30%</i>)	- 30'000
Limite des intérêts passifs après allègement	330'000

**Participations affectées
à la fortune privée**

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 2 – Répartition intercantonale

Correction de la déduction des intérêts passifs (canton A) :

Intérêts passifs effectifs	350'000	
Limite des IP après allègement	- 330'000	
Correction totale de la déduction des IP	20'000	⇒ 20'000
Intérêts passifs effectifs	350'000	
Limite des IP avant allègement	- 360'000	
Correction lors 1 ^{ère} répartition des IP	0	⇒ 0
Différence = correction de la limitation des IP		20'000

Participations affectées à la fortune privée

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 2 – Répartition intercantonale

Revenu	Total	Canton A	Canton B
Rendement de participation qualifiée privée	100'000	100'000	
Autres revenus de titres	10'000	10'000	
Revenus nets d'immeubles (200'000 – FE 40'000)	160'000		160'000
Total des rendements de fortune	270'000	110'000	160'000
1 ^{ère} répartition des intérêts passifs	- 350'000	- 210'000	- 140'000
<i>Rapport selon actifs bruts localisés</i>	<i>100%</i>	<i>60%</i>	<i>40%</i>
Revenu de la fortune après 1 ^{ère} répartition des IP	- 80'000	- 100'000	20'000
2 ^{ème} répartition des intérêts passifs	0	20'000	- 20'000
Revenu de la fortune après 2 ^{ème} répartition des IP	- 80'000	- 80'000	0
Revenu net de l'activité dépendante	300'000	300'000	
Revenu intermédiaire	220'000	220'000	0
Allègement sur participation	- 30'000	- 30'000	
Correction de la limitation des intérêts passifs	+ 20'000	+ 20'000	
Revenu net	210'000	210'000	0

Participations affectées à la fortune privée

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 3 – Comparatif limitation des IP

Limitation des intérêts passifs CHF 400'000	Situation 1	Situation 2	Situation 3
Rendement de participation qualifiée privée	100'000	100'000	100'000
Autres revenus bruts de fortune	210'000	270'000	310'000
Total des rendements bruts de la fortune	310'000	370'000	410'000
Déduction des intérêts passifs	- 360'000	- 400'000	- 400'000
Revenu de la fortune après déduction des IP	- 50'000	- 30'000	10'000
Revenu net de l'activité dépendante	300'000	300'000	300'000
Revenu intermédiaire	250'000	270'000	310'000
Allègement sur participation	- 30'000	- 30'000	- 30'000
Correction de la limitation des intérêts passifs	+ 30'000	+ 10'000	0
Revenu net	250'000	250'000	280'000

Intérêts passifs non déduits	Situation 1	Situation 2	Situation 3
1 ^{ère} limitation	40'000	0	0
2 ^{ème} limitation	30'000	10'000	0
Part des intérêts passifs non déduite	70'000	10'000	0

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 4 – Perte du compte distinct

Donnée

Le CTB, domicilié et propriétaire d'un immeuble privé dans le canton A, exerce une activité indépendante dans le canton B. Il présente ses comptes comme suit :

Bilan au 31.12.2009 (KCHF)				Compte de résultat 2009 (KCHF)			
Actifs divers	4'900	FE	5'000	PRAMV	4'000	Ventes	5'000
PQC	800	FP	1'000	FG	360	PQC	0
PC	300			Frais financiers	150	PC	10
				Amortissement	200		
				BN	300		
Total	6'000	Total	6'000	Total	5'010	Total	5'010

Imposition partielle des participations : Canton A : réduction de 40%

Canton B : réduction de 70%

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 4 – Perte du compte distinct

Établissement du Compte distinct par le canton A

Compte de résultat	Charges	Produits	Compte distinct
Revenu d'exploitation		5'000'000	
Revenu des participations qualifiées		0	0
Revenu des participations non qualifiées		10'000	
Charges diverses d'exploitation	4'360'000		
Frais de financement	150'000		
Amortissement sur participation	200'000		- 200'000
Résultat comptable	300'000		
Total	5'010'000	5'010'000	- 200'000
Frais de financement (CHF 150'000 x 800'000 / 6'000'000)			- 20'000
Frais d'administration			0
Résultat du compte distinct			- 220'000

Participations affectées
à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 4 – Perte du compte distinct

Établissement du Compte distinct par le canton A

Répartition du résultat	Compte distinct
Revenu comptable	300'000
- Résultat du compte distinct (- / -)	+ 220'000
- Rendements des autres titres et placements de capitaux	- 10'000
= Résultat commercial (à reporter sous chiffre 180 DI)	510'000
+ Rendement net des participations finalement imposable	0
- Perte sur participation partiellement déductible (chiffre 186 DI) ❶	- 120'000
- Excédent de frais de financement et d'administration déductible (chiffre 186 DI)	- 20'000
+ Rendements des autres titres et placements de capitaux (chiffre 410 DI)	10'000
= Résultat imposable ❷	380'000

❶ CHF - 200'000 x 60% = CHF - 120'000.

❷ Calcul de contrôle : CHF 300'000 - (CHF - 200'000 x 40%) = CHF 380'000.

REVENU EN SUISSE ET À L'ÉTRANGER 2009

REVENU ET FORTUNE EN SUISSE ET À L'ÉTRANGER 2009

NE PAS INSCRIRE LES CENTIMES

ACTIVITÉS SALARIÉES

Code Contribuable 1 Contribuable 2

Principale - chiffre d'affaires total = 100

Accessoire - chiffre d'affaires total = 105

Partie commerciale non compensée et partie sur Participations qualifiées commerciales = 110

Société en nom collectif / commandite (raison sociale) = 115

Autres revenus de toute nature

INDEMNITÉS POUR PERTE DE GAIN

RENTES ET PENSIONS

PRIMES ET COTISATIONS D'ASSURANCES

REPORT DU TOTAL CONTRIBUTIBLÉ 2

CUMUL (CRE + 399)

TITRES ET AUTRES ÉLÉMENTS DE LA FORTUNE

Code Revenu Fortune au 31.12.2009

Titres et autres placements / gains de titrisation

IMMEUBLES, TERRAINS ET FORÊTS

INTÉRÊTS ET DETTES

DÉDUCTIONS SPÉCIALES SUR LE REVENU

REVENU NET (Total des codes 400 à 640)

REVENU / FORTUNE INTERMÉDIAIRES

REVENU IMPOSABLE ET FORTUNE IMPOSABLE

REVENU DÉTERMINANT POUR LES TAUX (GICOTENT FAMILIAL)

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 4 – Répartition intercantonale

Éléments privés :

Autres revenus de titres privés	20'000
Revenus bruts des immeubles A	400'000
Frais d'entretien des immeubles A	80'000
Intérêts passifs privés	200'000
Fortune brute privée canton A	4'000'000
Dettes privées	3'000'000

Répartition intercantonale effectuée par le canton A

Fortune	Total	Canton A	Canton B
Fortune brute	10'000'000	4'000'000	6'000'000
<i>Rapport selon actifs bruts localisés</i>	<i>100%</i>	<i>40%</i>	<i>60%</i>
Dettes	- 8'000'000	- 3'200'000	- 4'800'000
Fortune imposable	2'000'000	800'000	1'200'000

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 4 – Répartition intercantonale

RIE II - Imposition partielle des participations

Répartition intercantonale effectuée par le canton A

Revenu	Total	Canton A	Canton B
Revenus de titres privés	20'000	20'000	
Intérêt du capital propre investi (1'000'000 x 3%)	30'000		30'000
Revenus nets d'immeubles	320'000	320'000	
Total des rendements de fortune	370'000	340'000	30'000
1 ^{ère} répartition des intérêts passifs	- 350'000	- 140'000	- 210'000
<i>Rapport selon actifs bruts localisés</i>	<i>100%</i>	<i>40%</i>	<i>60%</i>
Revenu de la fortune après 1 ^{ère} répartition des IP	20'000	200'000	- 180'000
2 ^{ème} répartition des intérêts passifs	0	- 180'000	+ 180'000
Revenu de la fortune après 2 ^{ème} répartition des IP	20'000	20'000	0
Revenu net de l'activité indépendante ❶	420'000		420'000
Revenu avant allègement	440'000	20'000	420'000
Correction sur participation (CHF 200'000 x 40%) ❷	+ 80'000		+ 80'000
Revenu après allègement	520'000	20'000	500'000

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 5 – Cessation activité

Donnée

Un CTB < 55 ans exerce une activité indépendante, qu'il cesse au 30.06.2009 (vente des actifs à la valeur comptable). Il conserve cependant ses participations, lesquelles sont alors transférées dans la fortune privée (principe de réalisation systématique). Il présente ses comptes comme suit:

Bilan au 30.06.2009 (KCHF)				Compte de résultat 2009 (KCHF)			
Actifs divers	5'300	FE	5'000	PRAMV	2'000	Ventes	3'000
PQC ^❶	400	FP	1'000	FG	790	PQC	50
PC ^❷	300			Frais financiers	60	PC	10
				BN	210		
Total	6'000	Total	6'000	Total	3'060	Total	3'060

❶ Réserve latente de CHF 100'000 ; ❷ Réserve latente de CHF 40'000.

Imposition partielle des participations : réduction de 40%.

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 5 – Cessation activité

Établissement du Compte distinct ICC

Compte de résultat	Charges	Produits	Compte distinct
Revenu d'exploitation		3'000'000	
Revenu des participations		60'000	50'000
Bénéfice de transfert		140'000	100'000
Charges diverses d'exploitation	2'790'000		
Frais de financement	60'000		
Résultat comptable (CHF 210'000 + CHF 140'000)	350'000		
Total	3'200'000	3'200'000	150'000
Frais de financement (CHF 60'000 x 400'000 / 6'000'000)			- 4'000
Frais d'administration (CHF 150'000 x 5%)			- 7'500
Résultat du compte distinct			138'500

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 5 – Cessation activité Établissement du Compte distinct ICC

Répartition du résultat	Compte distinct
Revenu comptable	350'000
- Résultat du compte distinct	- 138'500
- Rendements des autres titres et placements de capitaux	- 10'000
= Résultat commercial (<i>à reporter sous chiffre 180 DI</i>)	201'500
+ Rendement net des participations finalement imposable (<i>chiffre 410 DI</i>) ^❶	83'100
- Perte sur participation partiellement déductible	
- Excédent de frais de financement et d'administration déductible	
+ Rendements des autres titres et placements de capitaux (<i>chiffre 410 DI</i>)	10'000
= Résultat imposable ^❷	294'600

❶ CHF 138'500 x 60% = CHF 83'100.

❷ Calcul de contrôle : CHF 350'000 - (CHF 138'500 x 40%) = CHF 294'600.

CANTON DE VAUD
DECLARATION D'IMPÔT 2009
ANNEXE 01-1

0310210162009

COMMUNE : _____ N° DE CONTRIBUABLE : _____

ÉTAT DES TITRES
Participations qualifiées
(détention de 10% au moins du capital-actions
ou du capital social de la société)
Impôt cantonal et communal
Impôt fédéral direct
Se référer aux instructions

3/A PARTICIPATIONS QUALIFIÉES SOUMISES À L'IMPÔT ANTICIPÉ
En cas de détention de participations qualifiées commerciales, le contribuable doit compléter un Compte distinct qu'il joindra à cette annexe (voir les instructions générales)

Participation qualifiée	N° de valeur ou numéro de compte (8 derniers chiffres et 1 ou 2 lettres)	Date	RENDEMENTS		FORTUNE	
			Bruts échu en 2009 avant déduction de l'impôt anticipé	Cours fiscal en % au 31.12.2009	Bruts échu en 2009 non soumis à l'impôt anticipé	Valeur imposable au 31.12.2009 Total Fr. (sans les centimes)
<input checked="" type="checkbox"/>	1 5 0 0		5 0 0 0 0 0	1 2 5 0	5 0 0 0 0 0	
<input type="checkbox"/>						
<input type="checkbox"/>						
<input type="checkbox"/>						
<input type="checkbox"/>						
<input type="checkbox"/>						
<input type="checkbox"/>						
5 Rendements bruts tableau 3/A à reporter annexe 01-carte			5 0 0 0 0 0		Fortune table 3/A Impôts à payer 5 0 0 0 0 0	

Total rendements 3/A provenant des participations prévues imposables à 70% à reporter à-carte

3/B PARTICIPATIONS QUALIFIÉES NON SOUMISES À L'IMPÔT ANTICIPÉ
En cas de détention de participations qualifiées commerciales, le contribuable doit compléter un Compte distinct qu'il joindra à cette annexe (voir les instructions générales)

Participation qualifiée	N° de valeur ou numéro de compte (8 derniers chiffres et 1 ou 2 lettres)	Date	RENDEMENTS		FORTUNE	
			Bruts échu en 2009 non soumis à l'impôt anticipé	Cours fiscal en % au 31.12.2009	Bruts échu en 2009 non soumis à l'impôt anticipé	Valeur imposable au 31.12.2009 Total Fr. (sans les centimes)
<input type="checkbox"/>						
<input type="checkbox"/>						
<input type="checkbox"/>						
<input type="checkbox"/>						
<input type="checkbox"/>						
<input type="checkbox"/>						
<input type="checkbox"/>						
<input type="checkbox"/>						
Total rendements 3/B provenant des participations prévues imposables à 70%					Fortune table 3/B	
Report rendements table 3/A après allègement					Report fortune table 3/A à reporter sous chiffre 5 0 0 0 0 0	
Rendement net des participations finalement imposable (ch. 2 Compte distinct)					à reporter sous chiffre 8 3 1 0 0 0	
Total rendements imposables après allègement à reporter sous chiffre					8 3 1 0 0 0	

Rendement net des participations finalement imposable (ch. 2 Compte distinct)

Total rendements imposables après allègement à reporter sous chiffre

8 3 1 0 0 0

En cas de demande de remboursement de l'imputation forfaitaire d'impôt, celle-ci sera traitée lors de la taxation de votre dossier.

0310

0310 210 4 2018_04_PDF 0000 0485

IMPORTANT: Pour les titres achetés, vendus ou remboursés en 2009, il y a lieu d'indiquer la date exacte d'achat, de vente ou de remboursement.

2/A TITRES ET RENDEMENTS SOUMIS À L'IMPÔT ANTICIPÉ				RENDEMENTS		FORTUNE	
Hors participations qualifiées se référer à l'annexe 01-1 Comptes et livrets bancaires, postaux, comptes garantis de loyer/leasing à mentionner au verso				nombre ou valeur nominale des obligations et des parts sociales au 31.12.2009		Valeur impossible au 31.12.2009	
N°	Nom du titulaire (à compléter si différent du contribuable) Nom, Prénom, Adresse complète Code postal, Ville, Canton, Pays	N° de compte (à compléter si différent de l'annexe 01-1) N° de compte et / ou titres	Obligations et débiteurs de versement (à compléter si différent de l'annexe 01-1) Nom de la société, Chèques, nom et adresse du débiteur, Gains de loteries et jeux de hasard, attribution originale obligatoire	Date	Brut Actuel en 2009 avant déduction de l'impôt anticipé	Cours fiscal en % ou par titre	Total Fr. (sans les centimes)
1			YISA		1 000,00	3 400,00	3 400,00
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
Rapports des rendements et fortune des feuilles complémentaires							
Tableau des rendements et fortune 2/A à reporter au recto, chiffre €				1 000,00	3 400,00		3 400,00

2/B TITRES ET RENDEMENTS NON SOUMIS À L'IMPÔT ANTICIPÉ				RENDEMENTS		FORTUNE	
Hors participations qualifiées se référer à l'annexe 01-1 Comptes et livrets bancaires, postaux, comptes garantis de loyer/leasing à mentionner au verso				nombre ou valeur nominale des obligations et des parts sociales au 31.12.2009		Valeur impossible au 31.12.2009	
N°	Nom du titulaire (à compléter si différent du contribuable) Nom, Prénom, Adresse complète Code postal, Ville, Canton, Pays	N° de compte (à compléter si différent de l'annexe 01-1) N° de compte et / ou titres	Obligations et débiteurs de versement (à compléter si différent de l'annexe 01-1) Nom de la société, Chèques, nom et adresse du débiteur, Gains de loteries et jeux de hasard, attribution originale obligatoire	Date	Brut Actuel en 2009 non soumis à l'impôt anticipé	Cours fiscal en % ou par titre	Total Fr. (sans les centimes)
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
Rapports des rendements et fortune des feuilles complémentaires							
Tableau des rendements et fortune 2/B à reporter au recto, chiffre €							

IMPORTANT: Les valeurs et rendements non soumis à l'impôt anticipé et déjà déclarés sur les feuilles annexes R-US 164 et DA-1 doivent être uniquement reportés au recto sous chiffres - 16 - 19 - 17 - 18

**CANTON DE VALD
DÉCLARATION D'IMPÔT 2009
ANNEXE 01**

N° DE CONTRIBUABLE

ÉTAT DES TITRES
et autres placements de capitaux
Demande d'imputation
Impôt cantonal et communal
Impôt fédéral direct

Justificatifs à joindre obligatoirement à l'état des titres :
a) libération d'affranchissement ou remboursement supérieur à Fr. 500,-
b) relevé fiscal bancaire
c) libération (ou original) de gains (ou) de plus de loterie ou de hasard
d) attestation (ou relevé) à un rendement fiscal (objet d'une demande de remboursement de la retenue supplémentaire d'impôt USA - titre d'imputation fédérale d'impôt)

L'autorité de taxation se réserve le droit de réclamer ultérieurement des pièces complémentaires nécessaires à la vérification de l'état des titres

▶ Si vous avez eu un domicile à l'étranger en 2009 prière de compléter les cases correspondantes ci-dessous
Contributeur 1 : du ... au ...
Contributeur 2 : du ... au ...
▶ Si vous êtes de nationalité américaine, prière de cocher la (les) case(s) correspondante(s) ci-dessous.
Contributeur 1 : Contributeur 2 :

1. COMPTE ET LIVRETS BANCAIRES, POSTAUX, COMPTES GARANTIE DE LOYER / LEASING			RENDEMENTS BRUTS ÉCHUS EN 2009 (avant déduction de l'impôt anticipé)		FORTUNE	
N°	N° de compte (à compléter si différent de l'annexe 01-1) N° de compte et / ou titres	Désignation de l'établissement	Date	1/A Soumis à l'impôt anticipé	1/B Non soumis à l'impôt anticipé	Total Fr. (sans les centimes)
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
Rapports des feuilles compl.						
Tableau des rendements et fortune 1/A et 1/B à reporter au recto, chiffre €						

<p>Decompte de l'impôt anticipé, de la retenue supplémentaire d'impôt USA et de l'imputation fédérale</p> <p>€ Total des rendements bruts soumis à l'impôt anticipé (1 + 2) et chiffre 1/Annexe 01-1</p> <p>€ Impôt anticipé 35% du montant ci-dessus</p> <p>Retenue supplémentaire d'impôt USA/R-US 164</p> <p>Imputation fédérale d'impôt DA-1</p> <p>Total imputable sur prochain décompte</p>	<p>6 000,00</p> <p>2 100,00</p> <p>2 100,00</p>
---	---

Si vous avez participé à une succession ou une donation en 2009, veuillez compléter la rubrique 6 des informations complémentaires en page 4 de la déclaration d'impôt

Tableau des rendements et fortune à reporter sous code 413 de la déclaration d'impôt

1 310,00 5 000,00 6 310,00

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 6 – Transfert de patrimoine

Donnée

Un CTB < 55 ans exerce une activité indépendante et détient dans sa fortune commerciale le 100% de la participation X SA. Il effectue un transfert de patrimoine (actifs et passifs de RI compensés par une augmentation de capital-actions de X SA) aux valeurs comptables (aux conditions prévues à l'article 19 LIFD). La participation doit être transférée dans la fortune privée. Il présente ses comptes comme suit :

Bilan RI au 30.06.2009 (KCHF)				Compte de résultat 2009 (KCHF)			
Actifs divers ❶ 5'500	FE	5'000		PRAMV	2'000	Ventes	3'000
PQC X SA ❷ 500	FP	1'000		FG	740	PQC	50
				Frais financiers	60		
				BN	250		
Total	6'000	Total	6'000	Total	3'050	Total	3'050

❶ Réserves latentes de CHF 300'000 ; ❷ Réserve latente de CHF 100'000.

Imposition partielle des participations : réduction de 40%.

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 6 – Transfert de patrimoine

Bilan commercial X SA

Avant transfert de patrimoine

Bilan X SA au 30.06.2009 (KCHF)			
Actifs divers	3'000	FE	2'400
		Capital- actions	500
		Réserves	100
Total	6'000	Total	6'000

Après transfert de patrimoine

Bilan X SA au 01.07.2009 (KCHF)			
Actifs divers ❶	8'500	FE	7'400
		Capital- actions	1'000
		Réserves	100
Total	8'500	Total	8'500

❶ Réserves latentes de CHF 300'000.

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 6 – Transfert de patrimoine

Traitement fiscal

Lors du transfert de patrimoine, la réserve latente sur la participation (différence entre la valeur vénale et la valeur comptable) doit faire l'objet d'une imposition selon le principe de la réalisation systématique (transfert de la fortune commerciale dans la fortune privée).

Le montant net pouvant bénéficier de l'allègement doit tenir compte de la part des frais de financement et des frais d'administration imputables (selon compte distinct).

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 6 – Transfert de patrimoine

Établissement du Compte distinct ICC au 30.06.

Compte de résultat	Charges	Produits	Compte distinct
Revenu d'exploitation		3'000'000	
Revenu des participations		50'000	50'000
Bénéfice de transfert (FC à FP)		100'000	100'000
Charges diverses d'exploitation	2'740'000		
Frais de financement	60'000		
Résultat comptable	350'000		
Total	3'150'000	3'150'000	150'000
Frais de financement (CHF 60'000 x 500'000 / 6'000'000)			- 5'000
Frais d'administration (CHF 150'000 x 5%)			- 7'500
Résultat du compte distinct			137'500

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 6 – Transfert de patrimoine

Établissement du Compte distinct ICC au 30.06.

Répartition du résultat	Compte distinct
Revenu comptable	350'000
- Résultat du compte distinct	- 137'500
- Rendements des autres titres et placements de capitaux	
= Résultat commercial (à reporter sous chiffre 180 DI)	212'500
+ Rendement net des participations finalement imposable (chiffre 410 DI) ❶	82'500
- Perte sur participation partiellement déductible	
- Excédent de frais de financement et d'administration déductible (chiffre 186 DI)	
+ Rendements des autres titres et placements de capitaux (chiffre 410 DI)	
= Résultat imposable ❷	295'000

❶ CHF 137'500 x 60% = CHF 82'500.

❷ Calcul de contrôle : CHF 350'000 – (137'500 x 40%) = CHF 295'000.

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 6 – Transfert de patrimoine

Donnée (suite)

Deux ans après ce transfert, le CTB vend sa participation privée pour le prix de CHF 950'000.

Traitement fiscal

En raison de la vente de la participation avant le délai de 5 ans prévus aux articles 19, alinéa 2 LIFD et 22, alinéa 2 LI, une imposition des réserves latentes existant lors du transfert de patrimoine doit être effectuée dans le chef de la personne physique.

Les réserves latentes rattachées aux actifs d'exploitation (CHF 300'000 dans le cas d'espèce) sont imposées selon la procédure de rappel d'impôt (articles 151 à 153 LIFD et 207 à 209 LI).

Le montant imposable provenant de ce rappel d'impôt ne bénéficie pas de l'imposition partielle.

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 6 – Transfert de patrimoine

Établissement du Compte distinct ICC à la suite du rappel d'impôt

Compte de résultat	Charges	Produits	Compte distinct
Revenu d'exploitation		3'000'000	
Revenu des participations		50'000	50'000
Bénéfice de transfert (FC à FP)		400'000	100'000
Charges diverses d'exploitation	2'740'000		
Frais de financement	60'000		
Résultat comptable	650'000		
Total	3'450'000	3'450'000	150'000
Frais de financement (CHF 60'000 x 500'000 / 6'000'000)			- 5'000
Frais d'administration (CHF 150'000 x 5%)			- 7'500
Résultat du compte distinct			137'500

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 6 – Transfert de patrimoine

Établissement du Compte distinct ICC à la suite du rappel d'impôt

Répartition du résultat	Compte distinct
Revenu comptable	650'000
- Résultat du compte distinct	- 137'500
- Rendements des autres titres et placements de capitaux	
= Résultat commercial (à reporter sous chiffre 180 DI)	512'500
+ Rendement net des participations finalement imposable (chiffre 410 DI) ❶	82'500
- Perte sur participation partiellement déductible	
- Excédent de frais de financement et d'administration déductible (chiffre 186 DI)	
+ Rendements des autres titres et placements de capitaux	
= Résultat imposable ❷	595'000

❶ CHF 137'500 x 60% = CHF 82'500.

❷ Calcul de contrôle : CHF 650'000 - (137'500 x 40%) = CHF 595'000.

**Participations affectées
à la fortune commerciale**

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 7 – Assujettissement < 1 an

Donnée

Un CTB < 55 ans exerce une activité indépendante et détient dans sa fortune commerciale le 100% de la participation X SA. Il remet son commerce en date du 30.06.2009 et conserve les participations à titre privé. Il quitte définitivement la Suisse pour s'établir à l'étranger le 31.08.2009. Il présente ses comptes comme suit :

Bilan RI au 30.06.2009 (KCHF)			Compte de résultat 2009 (KCHF)			
Actifs divers ① 5'300	FE	5'000	PRAMV	2'000	Ventes	3'000
PQC X SA ② 500	FP	1'000	FG	750	PQC	50
PC			Frais financiers	60	PC	10
			BN	250		
Total		6'000	Total	3'200	Total	3'060

① Réserve latente de CHF 500'000 ; ② Réserve latente de CHF 100'000.

Imposition partielle des participations : réduction de 40%.

**Participations affectées
à la fortune commerciale**

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 7 – Assujettissement < 1 an

Décompte du bénéfice en capital :

Vente des actifs d'exploitation	CHF 5'800'000
- Valeurs comptables des actifs d'exploitation	- CHF 5'300'000
Transfert des participations de FC à FP	CHF 800'000
- Valeurs comptables des participations	- CHF 700'000
Bénéfice en capital	CHF 600'000

**Participations affectées
à la fortune commerciale**

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 7 – Assujettissement < 1 an

Établissement du Compte distinct ICC

Compte de résultat	Charges	Produits	Compte distinct
Revenu d'exploitation		3'000'000	
Revenu des participations		60'000	50'000
Bénéfice d'aliénation		500'000	
Bénéfice de transfert (FC à FP)		100'000	100'000
Charges diverses d'exploitation	2'750'000		
Frais de financement	60'000		
Résultat comptable	850'000		
Total	3'660'000	3'660'000	150'000
Frais de financement (CHF 60'000 x 500'000 / 6'000'000)			- 5'000
Frais d'administration (CHF 150'000 x 5%)			- 7'500
Résultat du compte distinct			137'500

**Participations affectées
à la fortune commerciale**

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 7 – Assujettissement < 1 an

Établissement du Compte distinct ICC

Répartition du résultat	Compte distinct
Revenu comptable	850'000
- Résultat du compte distinct	- 137'500
- Rendements des autres titres et placements de capitaux	- 10'000
= Résultat commercial (à reporter sous chiffre 180 DI)	702'500
+ Rendement net des participations finalement imposable (chiffre 410 DI) ❶	82'500
- Perte sur participation partiellement déductible	
- Excédent de frais de financement et d'administration déductible (chiffre 186 DI)	
+ Rendements des autres titres et placements de capitaux (chiffre 410 DI)	10'000
= Résultat imposable ❷	795'000

❶ CHF 137'500 x 60% = CHF 82'500.

❷ Calcul de contrôle : CHF 850'000 – (137'500 x 40%) = CHF 795'000.

Participations affectées à la fortune commerciale

RIE II - Imposition partielle des participations

Cas 7 – Assujettissement < 1 an

Extrait de la taxation ICC

Revenu imposable	Revenu	Taux
Résultat commercial ❶	202'500	303'750
Bénéfice d'aliénation	500'000	500'000
Revenu des participations qualifiées	82'500	82'500
Revenu des titres	10'000	10'000
Total	795'000	846'250

- ❶ Revenu commercial selon compte distinct CHF 702'500
- Revenu non périodique (*bénéfice d'aliénation*) - CHF 500'000
Revenu périodique CHF 202'500

Revenu déterminant le taux : CHF 202'500 x 12 mois / 8 mois = CHF303'750

Séminaire fiscal ACI-Fiduciaire

Sujet II

Différé d'imposition

MM. Patrick Grandjean & Steve Pittet

Le différé d'imposition en cas de passage d'un immeuble de la fortune commerciale (FC) à la fortune privée (FP)



- 18 a) LIFD
- 8 al. 2 bis à 2 quater LHID
- 21 a) LI

I.- Introduction

- ▶ Transfert de la FC à la FP - généralités
- ▶ Un tel transfert est assimilé à une aliénation
- ▶ Réalisation systématique
- ▶ Conséquences d'une telle réalisation

II.- Texte légal - Art. 18 a) alinéa 1 LIFD

Lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le contribuable peut demander que seule la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert. Dans ce cas, les dépenses d'investissement tiennent lieu de nouvelle valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et l'imposition du reste des réserves latentes à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble.

III.- Conditions liées au différé

- ▶ Qui ?
- ▶ Quoi ?
- ▶ Transfert de la FC à la FP
- ▶ Demande
- ▶ Quid en cas de cessation de l'activité indépendante?

IV.- Conséquences fiscales liées au différé :

1. La plus-value conjoncturelle est différée jusqu'au moment de la réalisation.
2. Seule la différence entre la VC et le prix de revient reste imposable immédiatement (amortissements récupérés).

IV.- Conséquences fiscales liées au différé :

3. L'immeuble est transféré dans la FP. Toutefois en cas d'aliénation ultérieure, la plus-value conjoncturelle sera soumise au titre du revenu et non à l'impôt spécial sur les gains immobiliers.
4. Dès 2011, il ne sera donc plus nécessaire d'arrêter un « prix de sortie », si l'option du différé est retenue.

Deux étapes sont donc à distinguer :

1. Transfert de FC à FP
2. Aliénation

Transfert de FC à FP

Prix de revient	CHF	1'200'000.00
Valeur comptable	CHF	900'000.00

Pas de prix de sortie à déterminer au jour du transfert.

Transfert de FC à FP

- Imposition immédiate au titre du revenu de CHF 300'000.00 diminués de la charge AVS. (Quelle que soit la valeur vénale de l'immeuble).
- Communication à l'AVS du résultat de CHF 300'000.00.

Transfert de FC à FP

- L'immeuble passe donc en fortune privée et sera déclaré comme tel.
- Les revenus seront imposables en qualité de rendement de la fortune immobilière (art. 21 LIFD).

Transfert de FC à FP

- Les frais d'entretien seront déductibles au sens de l'article 32 LIFD (forfait possible).
- Les rendements ne seront pas annoncés à l'AVS.
- Les amortissements ne seront plus possibles.

Aliénation

On peut imaginer deux hypothèses :

- ▶ Prix de vente à CHF 2'500'000.00 (vente avec gain)
- ▶ Prix de vente à CHF 1'000'000.00 (vente avec perte)

Aliénation (vente avec gain)

Prix de vente		2'500'000.00
Prix de revient	1'200'000.00	
Éventuelles impenses	0.00	
Éventuelle charge AVS	0.00	1'200'000.00

**Imposition avec les autres revenus
au titre du bénéfice ICC/IFD/AVS 1'300'000.00**

Aliénation (vente avec perte)

Prix de vente		1'000'000.00
Prix de revient	1'200'000.00	
Éventuelles impenses	0.00	
Éventuelle charge AVS	0.00	1'200'000.00

**Perte commerciale ICC/IFD
déductible des autres revenus (200'000.00)**

Aliénation remarques / rappels :

1. La nature de la perte est commerciale.
2. La perte est déductible dans l'année de la vente.
3. Un report de perte n'est envisageable qu'à la condition de l'existence d'une activité indépendante qui perdure.

Le bon choix ?! :



Transfert de FC à FP – Le choix -

Prix de revient	CHF	800'000.00
Valeur comptable	CHF	300'000.00

Transfert de FC à FP – Différé demandé

- Imposition immédiate au titre du revenu de CHF 500'000.00 (PR 800'000.00 ./ VC 300'000.00) diminués de la charge AVS. (Quelle que soit la valeur vénale de l'immeuble).
- Communication à l'AVS du résultat de CHF 500'000.00.

Transfert de FC à FP – Pas de différé sollicité

- Prix de sortie de CHF 400'000.00 (La dépréciation de l'immeuble est telle que la plus-value conjoncturelle du terrain ne peut pas « rattraper » le PA originel).
- Imposition immédiate au titre du revenu de CHF 100'000.00 (P.S 400'000.00 ./ VC 300'000.00) diminués de la charge AVS.
- Communication à l'AVS du résultat de CHF 100'000.00.

Résumé :

Différé demandé			Pas de différé		
Prix de revient	CHF	800'000.00	PS	CHF	400'000.00
Valeur comptable	CHF	300'000.00	VC	CHF	300'000.00
ICC/IFD/AVS	CHF	500'000.00		CHF	100'000.00

Aliénation en 2050 de l'immeuble « grevé » du différé :

Prix de vente	CHF	2'500'000.00
./. Prix de revient	CHF	<u>800'000.00</u>

ICC / IFD / AVS **CHF 1'700'000.00**

Au taux de 41.5 % = ~ CHF 705'500.00

Aliénation en 2050 de l'immeuble « dédouané » :

Prix de vente	CHF	2'500'000.00
./. Prix de revient / ou EF	CHF	<u>400'000.00</u>

Gain immobilier **CHF 2'100'000.00**

Au taux de 7 % = CHF 147'000.00

Différé demandé

Prix de revient	CHF	800'000.00
Valeur comptable	CHF	300'000.00
ICC/IFD/AVS	CHF	500'000.00

Prix de vente	CHF	2'500'000.00
Prix de revient	CHF	800'000.00
ICC/IFD/AVS	CHF	1'700'000.00

Taux ~ 41.5% = ~ **CHF 705'500.00**

Pas de différé

PS	CHF	400'000.00
VC	CHF	300'000.00
	CHF	100'000.00

PV	CHF	2'500'000.00
PS	CHF	400'000.00
GI	CHF	2'100'000.00

Taux 7% **CHF 147'000.00**

Imaginons maintenant les effets d'un transfert en 2009 :



Transfert FC à FP en 2009 s/VD :

Prix de revient	CHF	1'200'000.00
Valeur comptable	CHF	900'000.00
Prix de sortie fixé en 2009	CHF	2'000'000.00
Prix de vente en 2015	CHF	2'500'000.00

Transfert FC à FP en 2009 s/VD (suite) :

IFD		ICC VD	
Prix de sortie	CHF 2'000'000.00	PR	CHF 1'200'000.00
Valeur comptable	CHF 900'000.00	VC	CHF 900'000.00
	CHF 1'100'000.00		CHF 300'000.00
AVS	CHF 100'000.00	AVS	CHF 100'000.00
IFD	CHF 1'000'000.00	CHF	200'000.00

Aliénation en 2015 s/VD :

Pour	CHF 2'500'000.00.	
IFD	CHF 0.00	L'immeuble a déjà été « dédouané » à 100% en 2009.
AVS	CHF 0.00	
ICC	Prix de vente	CHF 2'500'000.00
	Prix de revient	<u>CHF 1'200'000.00</u>
	ICC	CHF 1'300'000.00

Pas de communication AVS ...

Transfert FC à FP en 2009 s/VD **EX 02** :

Prix de revient	CHF 1'200'000.00
Valeur comptable	CHF 1'100'000.00
Prix de sortie fixé en 2009	CHF 4'000'000.00
Prix de vente en 2015	CHF 4'500'000.00

Transfert FC à FP en 2009 s/VD (suite) EX 02 :

IFD		ICC VD	
Prix de sortie	CHF 4'000'000.00	PR	CHF 1'200'000.00
Valeur comptable	CHF 1'100'000.00	VC	CHF 1'100'000.00
	CHF 2'900'000.00		CHF 100'000.00
AVS	CHF 300'000.00	AVS	CHF 300'000.00
IFD	CHF 2'600'000.00		(CHF 200'000.00)

Aliénation en 2015 s/VD EX 02 :

Pour	CHF 4'500'000.00.		
IFD	CHF 0.00	L'immeuble a déjà été	
		« dédouané » à 100% en 2009.	
AVS	CHF 0.00		
ICC	Prix de vente	CHF	4'500'000.00
	Prix de revient	CHF	1'200'000.00
ICC		CHF	3'300'000.00

Pas de communication AVS ...

Séminaire fiscal ACI-Fiduciaire

Sujet III

Bénéfice en capital de liquidation des indépendants

MM. Gérard Leyvraz et Bertrand Tille

But poursuivi :

- Modérer la charge fiscale en cas de bénéfice de liquidation au moment de la cessation définitive de l'activité indépendante

Motif :

- Absence de prévoyance professionnelle de l'exploitant

(Message du Conseil fédéral, FF 2005 4469, p. 4559-4560)

Siège de la matière :

➤ Article 48a LI

En vigueur depuis le 1er janvier 2009

➤ Article 37b LIFD

En vigueur seulement à partir du 1er janvier 2011



Siège de la matière :

➤ Ordonnance fédérale

Ordonnance sur l'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante

- Mise en consultation terminée (5.10.2009)

- Entrée en vigueur probable 1.1.2011

- But : préciser la mise en œuvre d'une imposition séparée
définir la notion de rachat fictif

➤ Circulaire AFC ?

Conditions :

- **Cessation définitive de l'activité indépendante**
 - Pas applicable en cas de changement d'activité indépendante
 - Pas possible de bénéficier deux fois de l'imposition privilégiée
 - Reprise d'une activité salariée possible
 - Par conséquent, applicable en cas de transformation d'entreprise

Conditions :

- **Âge et invalidité**
 - Avoir 55 ans révolus au moment de la cessation
 - Notion d'invalidité interprétée selon art. 4, al. 2 LAI
 - Incapacité de gain de longue durée ou devant subsister
 - Prestations AI sous forme de rentes ou d'autres formes
 - Lien de causalité entre l'invalidité et la cessation

Conditions :

- Réserves latentes
 - Notion mal définie
 - Portant tant sur des éléments de l'actif circulant que de l'actif immobilisé (voire du passif)
 - Sans distinction de genre (réserves latentes autorisées ou arbitraires)
 - Demeurent réservés les cas d'abus

Conditions :

- Année de liquidation et avant dernier exercice commercial
 - Liquidation terminée = encaissement de la dernière prestation
 - A définir de cas en cas (maintien ou non d'une exploitation ?)
 - Changement de système de comptabilisation possible (uniquement des encaissements à la facturation, avec assentiment préalable du fisc)
 - Durée des exercices commerciaux : 12 mois

➤ **Rachats déductibles**

Calcul de rachat selon mode usuel (règlement IPP + art. 79a LPP + OPP2)

Déduit prioritairement des revenus imposés selon régime ordinaire l'année précédente et de l'année de la liquidation

Excédent éventuel déduit du bénéfice de liquidation

A examiner conjointement avec le traitement fiscal des pertes commerciales et leur report dans le temps

➤ **Rachat fictif (cf. art. 5 ord. fédérale)**

Notion purement fiscale (inconnu en droit de la prévoyance)

Faculté offerte, mais pas une obligation => pas d'examen d'office par l'autorité fiscale

Applicable à tous les indépendants, affiliés ou non affiliés LPP

Modèle de calcul schématique et contraignant

➤ **Rachat fictif – Modèle de calcul (cf. art. 6 ord. fédérale)**

Revenu déterminant :

Moyenne des revenus soumis à l'AVS des exercices N-1 à N-5, diminué des réserves latentes réalisées en N-1 (N = année de la liquidation, n'étant pas prise en compte)

ou

Si activité inférieure à 5 ans, moyenne effective des revenus soumis à l'AVS

Maximum 10x le plafond fixé à l'art. 8, al. 1 LPP (820'800 en 2009)

➤ **Rachat fictif – Modèle de calcul (cf. art. 6 ord. fédérale)**

Taux bonification et nombre d'années :

Taux de bonification de vieillesse de 15 %

Nombre d'années entre âge de 25 ans et âge au moment de la liquidation (maximum 65 ans) = durée maximum 40 ans



Rachat fictif – Modèle de calcul (cf. art. 6 ord. fédérale)

Déductions :

Avoirs auprès d'IPP et auprès d'institutions de libre-passage

Avoirs correspondant à la partie excédant la « petite » déduction OPP 3 (art. 60a, al. 2 OPP2)

Versements anticipés OPP 3 de toute nature (art. 3 OPP 3)

Versements encouragement propriété logement (art. 30c LPP)

Prestations déjà consommées



Rachat fictif

Inconvénients :

⊗ Pas applicable aux contribuables âgés de plus 65 ans au moment de la liquidation de l'entreprise

⊗ Rachat fictif pris en compte est déduit d'un éventuel rachat (effectif) ultérieur

➤ **Pertes reportées non compensées (art. 9 ord. fédérale)**

Des années concernées, arrêtées antérieurement (N-6 à N-2) ou éventuellement générées par le bénéfice de liquidation (retraitement des comptes de l'année de la liquidation et de l'année précédente)

Compensées prioritairement avec les revenus ordinaires de l'année précédente (N-1) et l'année de la liquidation (N)

Reliquat éventuel compensé avec le bénéfice de liquidation

➤ **Concurrence rachat effectif / pertes reportées l'année de la liquidation et l'année précédente**

Les pertes reportables sont prioritairement compensées avec le revenu des activités indépendantes du contribuable obtenu durant la période fiscale concernée (p. ex. année liquidation)

Les rachats effectifs sont prioritairement compensés avec le total des autres revenus nets de la période fiscale concernée (p. ex. année de la liquidation)

➤ **Concurrence rachat effectif / pertes reportées l'année de la liquidation et l'année précédente**

Un reliquat de pertes reportables est ensuite compensé avec les autres revenus nets de la période fiscale s'ils existent

A défaut d'autres revenus nets, les pertes non compensées de l'année précédente sont reportées en diminution des revenus de l'année de la liquidation ou en diminution du bénéfice de liquidation (ensuite, plus de report de pertes possible)

➤ **Concurrence rachat effectif / pertes reportées l'année précédente et l'année de la liquidation**

Un excédent de rachat effectif est ensuite compensé avec le revenu des activités lucratives indépendantes du contribuable obtenu durant la période fiscale

A défaut de revenu positif des activités lucratives indépendantes du contribuable, l'excédent de rachat est reporté directement en diminution du bénéfice de liquidation

➤ **Liens avec les autres mesures introduites par la RIE II**

Différé (art. 21a, al. 1 LI / art. 18a, al. 1 LIFD)

Affermage (art. 21a, al. 2 LI / art. 18a, al. 2 LIFD)

Succession d'entreprises (art. 48a, al. 2 LI / art. 37b, al. 2 LIFD)

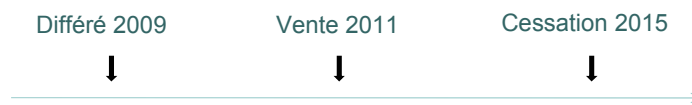
➤ **Liens avec le différé (Introduction)**

Des liens peuvent exister avec le différé prévu à l'article 21a alinéa 1 LI, respectivement à l'article 18a, alinéa 1 LIFD

Distinguer les différés donnant lieu à une imposition réduite (art. 48a LI / art. 37b LIFD) de ceux qui n'entrent pas dans le cadre d'une imposition réduite

➤ Liens avec le différé (Exemple)

Différé et réalisation effective avant l'année qui précède l'année de la liquidation



Imposition ordinaire en 2009 des amortissements récupérés et en 2011 de la plus-value conjoncturelle = pas de réduction

➤ Liens avec le différé (Exemple)

Différé avant l'année qui précède l'année de la liquidation et réalisation effective pendant les deux derniers exercices



Imposition ordinaire en 2009 des amortissements récupérés et en 2011 de la plus-value conjoncturelle = pas de réduction (art. 3/1 ord)

➤ **Liens avec le différé (Exemple)**

Différé avant l'année qui précède l'année de la liquidation et réalisation effective après la cessation de l'activité

Différé 2009 Cessation 2013 Vente 2015



Imposition ordinaire en 2009 des amortissements récupérés et en 2015 de la plus-value conjoncturelle = pas de réduction

➤ **Liens avec le différé (Exemple)**

Différé et réalisation effective pendant les deux ans qui précèdent la cessation définitive

Différé 2009 Vente 2010 Cessation 2010



Amortissements récupérés et plus-value conjoncturelle entrent dans le calcul du bénéfice de liquidation = imposition alléguée (art. 3/2 ord)

➤ Liens avec le différé (Exemple)

Différé pendant les deux ans qui précèdent la cessation définitive et réalisation effective après la cessation définitive



Amortissements récupérés entrent dans le calcul du bénéfice de liquidation.

Imposition ordinaire en 2015 de la plus-value conjoncturelle (différé possible, cf. rapport explicatif projet ord.)

➤ Liens avec l'affermage

Pas de particularité propre à l'affermage

Se référer à la cessation définitive de l'activité indépendante

Seuls les affermages définitifs peuvent donner lieu à un bénéfice de liquidation

Par contre, possibilité de cumuler un affermage provisoire avec un différé

➤ Liens avec la succession d'entreprises

S'agissant des héritiers, trois cas de figure possibles :

- Les héritiers reprennent l'activité
- Les héritiers ne poursuivent pas l'activité et la liquident
- Les héritiers ne poursuivent pas l'activité et ne la liquident pas

➤ Succession d'entreprises – Poursuite de l'activité

En cas de poursuite de l'activité lucrative indépendante, les héritiers ne peuvent plus faire valoir une imposition privilégiée en s'appuyant sur les droits du défunt (art. 12 ord)

Ce droit prend fin avec la première démarche visant à poursuivre l'activité de l'entreprise (cf. rapport explicatif)

Lien avec l'art. 21a al. 3 LI / art. 18a al. 3 LIFD (propre différé ainsi que le différé du défunt)

➤ **Succession d'entreprises – Sans poursuite de l'activité et liquidation dans les 5 ans**

Les héritiers ne poursuivant pas l'activité indépendante disposent d'un délai de 5 ans dès le décès pour liquider l'entreprise

Si le défunt remplissait les conditions de l'art. 48a LI, les héritiers peuvent bénéficier de l'imposition privilégiée (art. 48a LI / art. 37b LIFD)

Ils ne peuvent toutefois pas faire valoir un rachat fictif (art. 11/4 ord)

➤ **Succession d'entreprises – Sans poursuite et sans liquidation de l'activité dans les 5 ans**

A défaut de liquidation dans les 5 ans suivant le décès = nouveau cas de réalisation systématique (art. 11, al. 2 ord)

Les héritiers ne peuvent plus faire valoir une imposition privilégiée en s'appuyant sur les droits du défunt

Toutefois, les héritiers remplissant individuellement les conditions peuvent obtenir une imposition privilégiée, à l'exclusion d'une imposition au taux de la prévoyance

➤ Mode d'imposition du rachat fictif

Imposition distincte des autres revenus

L'année civile au cours de laquelle la liquidation a lieu

Application de l'article 49 LI (art. 38 LIFD dès 1.1.2011)

Cumulé aux autres prestations de prévoyance éventuelles

Entre conjoints, cumul des prestations de prévoyance échues au cours de la même année civile (QF mariés, sans enfant)

Règles de répartition intercantonale applicables

➤ Mode d'imposition du bénéfice de liquidation (art. 9 ord. fédérale)

Imposition distincte des autres revenus

L'année civile au cours de laquelle la liquidation a lieu

Déduction d'un report éventuel de pertes non compensées

Déduction d'un excédent éventuel de rachat effectif

Déduction des charges liées

Déduction d'un rachat fictif éventuel

Règles de répartition intercantonale applicables

➤ **Mode d'imposition du bénéfice de liquidation
(art. 9 ord. fédérale)**

Détermination du taux d'imposition :

Revenu déterminant le taux = 1/15ème du bénéfice de liquidation total (solution différente pour l'IFD)

Bénéfice de liquidation total = après déduction du report de pertes, des excédents de rachats et des charges liées

Application du quotient familial sans enfant et cumul des prestations entre époux

Taux minimum : 3 % (IFD 2 %)

Exemple 1 - Donnée

Âgé de 59 ans, célibataire sans enfant, Jean a entrepris Paul, un fidèle employé, afin que ce dernier reprenne sa raison individuelle.

Après réflexion, Paul s'est finalement décidé et a accepté la proposition de Jean. Le prix de vente est fixé à CHF 500'000 alors que la valeur comptable des actifs cédés s'élève à CHF 100'000.

La transition a lieu en 2009, à la fin du mois au cours duquel Jean a atteint l'âge de 60 ans.

La moyenne des bénéfices ordinaires relatifs aux exercices commerciaux des années N-1 à N-5 est de CHF 60'000.

Jean n'a pas de prévoyance.

Exemple 1 – Solution

Bénéfice de liquidation :

Réserves latentes	CHF 400'000
Charges liées (cotisation AVS)	CHF 40'000
Bénéfice de liquidation imposable	CHF 360'000

Montant du rachat fictif :

Lacune fictive : $60'000 \times 15 \% \times 35 \text{ ans}$	CHF 315'000
--	-------------

Exemple 1 – Solution

Imposition du bénéfice de liquidation :

a) Au taux de la prévoyance (art. 49 LI)	CHF 315'000
b) Imposition distincte (art. 48a LI)	
Revenu imposable (360'000 – 315'000)	CHF 45'000
Au taux de (360'000 / 15)	CHF 24'000

Impôts dus (hypothèse domicile Lausanne) :

a) Impôts canton/commune	CHF 36'957	
b) Impôts canton/commune	CHF 5'645	
Total	CHF 42'602	(11,830 %)

Exemple 1 – Commentaires

Sans l'art. 48a LI, une imposition ordinaire du bénéfice de liquidation coûterait à Jean la somme de :

Impôts canton/commune	CHF 108'000	(29,991 %)
-----------------------	-------------	------------

Si Jean devait décider de ne pas faire usage du rachat fictif, l'imposition du bénéfice de liquidation (360'000 au taux de 24'000) coûterait à Jean la somme de :

Impôts canton/commune	CHF 45'162	(12,545%)
-----------------------	------------	-----------

Exemple 2 - Donnée

Même donnée que dans l'exemple 1. Sauf que Jean a profité de la remise de commerce envisagée pour mettre à jour ses affaires.

Il a notamment rattrapé un retard dans la facturation des débiteurs ce qui a engendré un bénéfice exceptionnel de CHF 100'000 en 2008.

Par ailleurs, Jean reprendra l'immeuble qui jusque-là était affecté principalement à l'exercice de son activité lucrative indépendante.

Les amortissements cumulés de l'immeuble s'élèvent à CHF 100'000.

Selon une analyse du service des GI de l'ACI, la plus-value conjoncturelle peut raisonnablement être estimée à CHF 400'000.

Exemple 2 – Solution

Bénéfice de liquidation :

Réserves latentes autres actifs	CHF 400'000
Mise à jour des débiteurs	CHF 100'000
Amortissements récupérés immeuble	CHF 100'000
Plus-value conjoncturelle immeuble	CHF 400'000
Charges liées (cotisation AVS)	<u>CHF 100'000</u>
Bénéfice de liquidation imposable	CHF 900'000
Montant du rachat fictif :	
Lacune fictive : $60'000 \times 15 \% \times 35 \text{ ans}$	CHF 315'000

Exemple 2 – Solution

Imposition du bénéfice de liquidation :

a) Au taux de la prévoyance (art. 49 LI)	CHF 315'000
b) Imposition distincte (art. 48a LI)	
Revenu imposable (900'000 – 315'000)	CHF 585'000
Au taux de (900'000 / 15)	CHF 60'000

Impôts dus (hypothèse domicile Lausanne) :

a) Impôts canton/commune	CHF 36'957	
b) Impôts canton/commune	CHF 102'082	
Total	CHF 139'039	(15,447 %)

Exemple 2 – Commentaires

Sans l'art. 48a LI, une imposition ordinaire du bénéfice de liquidation coûterait à Jean la somme de :

Impôts canton/commune CHF 270'000 (29,997 %)

Si Jean devait décider de ne pas faire usage du rachat fictif, l'imposition du bénéfice de liquidation (900'000 au taux de 60'000) coûterait à Jean la somme de :

Impôts canton/commune CHF 157'050 (17,448 %)

Exemple 2 – Commentaires

D'autres solutions s'offrent-elles à Jean ?

- Différé immobilier
- Transformation RI en une société de capitaux
- Transformation RI en une société de capitaux avec retrait privé de l'immeuble et différé immobilier
- Autres ?

Exemple 3 - Donnée

Roger (marié) exerce son activité (profession libérale) sous la forme d'une raison individuelle.

Âgé de 55 ans, Roger décide de transformer sa raison individuelle en une société de capitaux en 2009.

Plutôt qu'une transformation en neutralité, Roger opte pour la vente afin de réaliser quelques réserves latentes imposables au taux de la prévoyance.

En effet, les réserves latentes peuvent être estimées à CHF 1'200'000 et la lacune fictive s'élève à CHF 1'350'000 (300'000 x 15 % x 30 ans).

Avec un salaire de CHF 400'000, Roger sait que sa lacune effective de prévoyance sera d'environ CHF 1400'000 qu'il envisage de racheter.

Exemple 3 - Donnée

Effectivement, Roger remplit les conditions pour obtenir une imposition allégée des réserves latentes réalisées.

Bénéfice de liquidation imposable (après AVS) : CHF 1'080'000

Charge fiscale (canton/commune, base Lausanne) : CHF 142'555

Par contre, l'autorité de taxation devra tenir compte du rachat fictif en diminution d'un rachat effectif ultérieur (art. 7 ord) => déduction refusée.

Dans l'hypothèse d'un rachat effectif équivalent au montant du salaire en 2010, soit CHF 200'000 = rachat admis à concurrence de CHF 50'000

Exemple 4 - Donnée

Paul exerce une activité lucrative indépendante. A l'âge de 62 ans en 2009, il envisage désormais d'abandonner définitivement cette activité.

Conscient que la cessation de cette activité engendra l'imposition de réserves latentes, Paul aimerait toutefois être renseigné quant à la notion et à la manière de calculer un « rachat fictif ».

Il vous communique les informations suivantes :

- Au cours des 5 dernières années, le revenu annuel moyen de son activité s'est élevé à CHF 300'000
- Paul n'est pas affilié à une IPP, mais il est titulaire de comptes OPP3 totalisant plus de CHF 400'000 à ce jour

Exemple 4 - Donnée

- En 2008, il a obtenu le versement de CHF 100'000 provenant d'un compte de prévoyance individuelle liée (résiliation)
- Il a débuté sa carrière professionnelle en tant que salarié. A ce titre, il était affilié à une IPP.
- Paul vous indique qu'il a retiré une partie de son avoir de vieillesse à hauteur de CHF 200'000 pour financer l'acquisition de son propre logement. En outre, un montant de CHF 100'000 a servi de capital de départ au démarrage de son activité indépendante. Quant au solde, il est placé sur un compte de libre passage qui totalise CHF 50'000 à ce jour.
- Curieux, Paul vous demande en outre ce qu'il en serait si le service des rentes du 2ème pilier avait commencé et s'il touchait CHF 1'000 par mois.

Exemple 4 – Solution

- Rachat fictif
Notion purement fiscale, inconnue du droit de la prévoyance
Déterminé sur la base d'un calcul schématique applicable à tous les contribuables de condition indépendante, qu'ils soient affilié à une IPP ou non
La « lacune fictive » est diminuée du montant total des avoirs de prévoyance accumulé ou consommé
Sous certaines conditions, le « rachat fictif » sert à déterminer la quote-part des réserves latentes réalisées pouvant être imposées au taux de la prévoyance lors de la cessation définitive d'une activité indépendante

Exemple 4 – Solution

- Calcul de la lacune fictive
Revenu annuel moyen des 5 derniers exercices : CHF 300'000
Taux de bonification : 15 %
Nombre d'année (62 – 25) : 37 ans

soit : $300'000 \times 15\% \times 37 =$ CHF 1'665'000

Exemple 4 – Solution

- Calcul du rachat fictif

Lacune fictive	CHF 1'665'000
Avoirs OPP 3	- CHF 400'000
+ avoir OPP 3 = « petite déduction » + intérêts	+ CHF 180'000
Retrait avoires OPP 3	- CHF 100'000
Retrait OEPL	- CHF 200'000
Retrait activité indépendante	- CHF 100'000
Avoirs en libre-passage	<u>- CHF 50'000</u>
Rachat fictif :	CHF 635'000
- Si Paul percevait CHF 12'000 de rentes à l'année, celles-ci devrait être capitalisées afin d'être déduites du rachat fictif. Hypothèse à 6,65 % = 180'450 (en fonction du taux de conversion propre à chaque IPP)

Exemple 5 – Donnée

Henri exploite une raison individuelle depuis très longtemps. En 2009, il décède subitement laissant pour seuls héritiers ses 5 enfants.

Au jour du décès, les réserves latentes peuvent être estimées à CHF 2'000'000.

Que se passe-t-il si :

- les héritiers poursuivent l'activité
- les héritiers ne poursuivent pas l'exploitation et la liquident après deux ans
- les héritiers ne poursuivent pas l'exploitation et ne la liquident pas
- si seuls deux des héritiers continuent l'exploitation et indemnisent les sortants

Exemple 5 – Solution

Les héritiers poursuivent l'activité

Dans ce cas, les réserves latentes ne sont pas réalisées avec le décès et passent aux héritiers (comme actuellement)

En cas de réalisation ultérieure de ces réserves, les héritiers ne peuvent plus invoquer les circonstances propres au défunt pour bénéficier d'une imposition allégée

Seules les circonstances qui leur sont propres sont déterminantes (analyse individuelle pour chaque associé)

Exemple 5 – Solution

Les héritiers ne poursuivent pas l'exploitation et la liquident après 2 ans

Dans ce cas, les réserves latentes ne sont pas réalisées avec le décès et passent aux héritiers (comme actuellement)

Les réserves latentes sont réputées être réalisées lors de la liquidation

Imposition allégée des réserves latentes si le défunt remplissait les conditions au jour du décès. Taux de la prévoyance pas possible

Comment distinguer la reprise d'une activité d'une absence de poursuite de celle-ci, de surcroît sans la liquider ?

Exemple 5 – Solution

Les héritiers ne poursuivent pas l'exploitation et ne la liquident pas

Dans ce cas, les réserves latentes sont réputées être réalisées 5 ans après le décès (art. 11 al. 2 ord)

Il s'agit d'un nouveau cas de réalisation selon la systématique fiscale

Une imposition privilégiée du bénéfice de liquidation n'est possible que si les héritiers remplissent eux-mêmes les conditions de l'article 48a LI. Le taux de la prévoyance n'est pas applicable

S'applique à tous types de profession ?

Y compris les commerçants professionnels immobilier ?

Exemple 5 – Solution

Seuls deux des héritiers continuent l'exploitation et indemnisent les sortants

Dans ce cas, les héritiers sortants peuvent ne pas être imposés sur la part aux réserves latentes qui leur revient

Les héritiers qui poursuivent l'exploitation peuvent reprendre à leur compte l'entier de la charge fiscale latente

Art. 21a al. 3 LI / art. 18a al. 3 LIFD

Nécessite l'accord de tous les héritiers (principalement les héritiers reprenants)

Pour ces derniers, pas possible d'activer l'indemnisation des héritiers sortants au titre de goodwill

Séminaire fiscal ACI-Fiduciaire

Sujet IV

Restitutions d'agio et aspects PM

MM. Swen Collomb et Hervé Boraley

4. Restitution d'agios et aspects PM

Table des matières

- 4.1 Restitution d'agios
- 4.2 Réduction pour participations
- 4.3 Imputation du bénéfice sur le capital

4.1 Restitution d'agios – cas 1 – Apport et abandon de créances

Etat de fait

Bilan Delta SA			
Actifs circulants	20	Fonds Etrangers	130
Actifs immobilisés	125	Prêt actionnaire	100
		Capital-actions	100
		PP report	(105)
		Perte 2009	(80)
	145		145

Etant donné la situation financière critique de la société Delta, son actionnaire unique M. Plomo prend des mesures d'assainissement au 1er janvier 2010.

4.1 Restitution d'agios – cas 1 – Apport et abandon de créances

Questions

Quelles sont les conséquences fiscales relatives à la problématique de l'agio suite aux assainissements décrits dans les variantes 1 à 4 ?

4.1 Restitution d'agios – cas 1 – Apport et abandon de créances

Variante 1 - Description de l'assainissement

- M. Plomo décide d'apporter à fonds perdu un montant de CHF 150. Afin de présenter une situation assainie, ce montant est compensé avec la perte enregistrée dans les comptes « PP report » et « Perte 2009 ».

4.1 Restitution d'agios – cas 1 – Apport et abandon de créances

Variante 1 – Solutions

Conditions générales cumulatives nécessaires à la qualification d'un apport remboursable en neutralité fiscale:

1. Être porté au bilan commercial (art 125 LIFD)
2. Être un apport/agio/versement supplémentaire (art 20 LIFD)
3. Être apporté par les détenteurs de parts (art 20 LIFD)
4. Être apporté après le 31 décembre 1996 (art 20 LIFD)

En l'espèce, la condition 1 n'est pas respectée. Le fait de compenser un apport avec des pertes au bilan implique une perte du droit au remboursement en neutralité fiscale de celui-ci (analogie à une réduction de capital-actions).

4.1 Restitution d'agios – cas 1 – Apport et abandon de créances

Variante 2 - Description de l'assainissement

- ❑ M. Plomo décide d'apporter à fonds perdu un montant de CHF 150. La société Delta SA enregistre cet apport dans un compte séparé des Fonds Propres.
- ❑ Au 31 décembre 2010, les états financiers font ressortir le compte « Réserve issue d'apport en capital » pour CHF 150. Les pertes au bilan ne sont pas compensées.

4.1 Restitution d'agios – cas 1 – Apport et abandon de créances

Variante 2 - Solutions

- ▶ Etant donné le respect des quatre conditions susmentionnées, l'apport est reconnu comme tel et pourra bénéficier d'un remboursement en neutralité fiscale.
- ▶ La neutralité fiscale n'est cependant pas acquise définitivement. En fonction des écritures/événements ultérieurs liés aux Fonds Propres, l'apport peut perdre son droit au remboursement en neutralité.
- ▶ Attention aux dispositions du CO légiférant la distribution des réserves. Impossibilité de distribuer des réserves en cas de bilan déficitaire.

4.1 Restitution d'agios – cas 1 – Apport et abandon de créances

Variante 3 – Description de l'assainissement

- ❑ L'actionnaire décide d'abandonner au 1er janvier 2010 sa créance pour CHF 100. Comme il s'agit d'un abandon improprement dit, la créance est portée directement en compensation des réserves ouvertes, soit dans le compte « PP report ».
- ❑ Deux ans plus tard, au 31 décembre 2011, Delta SA décide de faire apparaître clairement l'apport de l'actionnaire du 1er janvier 2010 dans les comptes. En conséquence, les états financiers 2011 font état d'une réserve issue d'apport en capital pour CHF 100. Le compte « PP report » est diminué à hauteur de ce même montant.

4.1 Restitution d'agios – cas 1 – Apport et abandon de créances

Variante 3 – solution

- ▶ Sur la base de l'article 125 LIFD, les réserves issues de capitaux doivent être annoncées à la fin de chaque période fiscale.
- ▶ Le non enregistrement distinct en 2010 de l'abandon de créance en tant qu'apport implique une perte définitive du droit au remboursement en neutralité fiscale.
- ▶ La « réactivation » de l'apport en 2011 n'est pas reconnue fiscalement. En conséquence, la transformation de réserves imposables en réserves franches d'impôts implique une imposition immédiate dans le chef de l'actionnaire M. Plomo qui détient ces titres dans sa fortune privée. Le montant imposable se monte à 70% de la transformation totale à l'ICC et 60% à l'IFD (imposition partielle des revenus de participations).

4.1 Restitution d'agios – cas 1 – Apport et abandon de créances

Variante 4 – Description de l'assainissement

- ❑ Les Fonds Etrangers de DELTA SA comprennent un emprunt à M. Bonpain, beau-frère de l'actionnaire, pour CHF 80.
- ❑ Le prêt a été accordé courant 2009 sans garantie alors que la situation financière était déjà critique.
- ❑ En vertu des liens familiaux forts, M. Bonpain abandonne définitivement son prêt.

4.1 Restitution d'agios – cas 1 – Apport et abandon de créances

Variante 4 – solution

- ▶ La société DELTA SA bénéficie d'un abandon issu d'un proche non-actionnaire. En conséquence, l'abandon est qualifié de proprement dit, soit imposable.
- ▶ D'autre part, pour bénéficier du remboursement en neutralité fiscale, un apport doit être opéré par un détenteur de parts selon l'article 20 LIFD – qualité non détenue par M. Bonpain.
- ▶ En conséquence, l'abandon de M. Bonpain ne pourra bénéficier de la neutralité fiscale lors d'une éventuelle rétrocession aux actionnaires.

4.1 Restitution d'agios Cas 2 – Apport dissimulé

Etat de fait

- ❑ M. Blanc exploite un cabinet de radiographie médicale sous la forme de raison individuelle. Au 1er janvier 2009, il transforme l'entreprise en société anonyme « Scano SA ». L'opération, effectuée aux valeurs comptables, a bénéficié de la neutralité fiscale prévue à l'article 19 LIFD (capital de dotation au 01.01.2009 de CHF 500'000, Réserves Latentes transférées pour CHF 800'000)
- ❑ Vente de la société le 1er avril 2011 par M. Blanc à un tiers pour CHF 1.5mio.

4.1 Restitution d'agios Cas 2 – Apport dissimulé

Etat de fait

- ❑ Étant donné la violation du délai de blocage, M. Blanc s'est vu imposé les réserves latentes de CHF 800'000 par le biais d'un rappel d'impôts.
- ❑ En contrepartie, SCANO SA a activé les réserves imposées pour CHF 800'000 dans son bilan fiscal.

4.1 Restitution d'agios Cas 2 – Apport dissimulé

Question

Est-ce que ce montant activé peut être considéré comme un apport au sens de l'article 20 al 3, à savoir distribuable en franchise d'impôts ?

4.1 Restitution d'agios Cas 2 – Apport dissimulé

Solution

→ La réserve latente imposée pour CHF 800'000 ne peut être considérée comme un apport étant donné l'absence de comptabilisation au bilan commercial.

4.1 Restitution d'agios Cas 2 – Apport dissimulé

Solutions

Autres cas de figure où l'apport ne peut être remboursé en neutralité pour non respect de la condition « portés au bilan commercial »:

- Disparition de l'apport dans le bilan par des événements ultérieurs (compensation par des pertes par exemple),
- Requalification fiscale d'événements non comptabilisés initialement comme des apports (ex. apports dissimulés, assainissement par société sœur).
- ... ATTENTION, la liste n'est pas exhaustive



PRINCIPE DE DETERMINANCE DES COMPTES AU CŒUR DE LA PROBLEMATIQUE

4.1 Restitution d'agios Cas 3 – Transposition

Etat de fait

- Détention par M. Crima des sociétés « CR Holding SA » et « CR exploitation SA ».
- En date du 30 juin 2009, augmentation du capital-actions de « CR Holding SA » de CHF 500'000 avec agio de CHF 4'500'000. Le total de CHF 5'000'000 est libéré par apport en nature des actions de « CR exploitation SA » par M. Crima (= Valeur Vénale).
- Capital-actions de CR exploitation SA se monte à CHF 500'000.

4.1 Restitution d'agios Cas 3 – Transposition

Questions

- 1) Est-ce que la transposition génère des conséquences fiscales dans le chef de l'actionnaire M. Crima ?

- 2) Est-ce que l'agio de CHF 4'500'000 peut être remonté en neutralité fiscale au sens de l'article 20 al. 3 LIFD ?

4.1 Restitution d'agios Cas 3 – Transposition

Solutions

- ▶ Conceptuellement, un apport fiscalement reconnu comme tel est traité comme de la Valeur Nominale (considération utile dans toutes les restructurations).
- ▶ Conséquence fiscale de l'opération dépend de la comptabilisation:
 - Si l'apport est comptabilisé comme « réserve issue d'apport de capital », imposition **immédiate** selon l'art. 20a LIFD du produit de la vente pour CHF 4,5mio.
 - Si l'apport est comptabilisé dans les « autres réserves », imposition uniquement en cas de distribution ultérieure, l'ancienne solution dite de l'agio reste en vigueur.

4.1 Restitution d'agios – cas 1 – Apport et abandon de créances

APPORTS DÈS 2009 - Synthèse de la qualification des apports en fonction de leur enregistrement dans les états financiers

	Bilan commercial	
	Compte des FP distinct	Pas de compte distinct des FP
Apport non reconnu par les Autorités fiscales	Réalisation systématique au moment de l'apport	Remboursement imposé au moment de la distribution
Apport potentiellement reconnu par les Autorités fiscales	Remboursement en neutralité au moment de la distr.	Remboursement imposé au moment de la distribution

4.1 Restitution d'agios – cas 1 – Apport et abandon de créances

DISPOSITIONS TRANSITOIRES - Synthèse de la qualification des apports antérieurs à 2009

- ▶ Apports antérieurs à 1997 quelque soit l'enregistrement initial au bilan:
 - Pas de réalisation systématique
 - Remboursement en neutralité non admis
- ▶ Apports fiscalement non admissibles entre 1997 et 2008 quelque soit l'enregistrement initial au bilan :
 - Pas de réalisation systématique
 - Remboursement en neutralité non admis

4.1 Restitution d'agios – cas 1 – Apport et abandon de créances

DISPOSITIONS TRANSITOIRES - Synthèse de la qualification des apports antérieurs à 2009

- ▶ Apports fiscalement admissibles entre 1997 et 2008

	Bilan commercial	
	Compte des FP distinct	Pas de compte distinct des FP
Apport annoncé à l'IA dans les délais	Remboursement en neutralité au moment de la distr.	Remboursement imposé au moment de la distribution
Apport non annoncé à l'IA dans les délais	Remboursement imposé au moment de la distribution	Remboursement imposé au moment de la distribution

4.1 Restitution d'agios – cas 4 – Distribution

Etat de fait

- ▶ X SA détenue à 50% par M SA et 50% par M. P
- ▶ Etat des Fonds Propres de X SA au 31 décembre 2009:

Capital-actions	300'000
Réserve générale issue de bénéfice	103'000
Réserve générale issue d'agio	<u>67'000</u>
Total Réserve Générale	170'000
PP report	250'000
- ▶ Proposition de distribution du Conseil d'Administration validée par l'Assemblée Générale:

Dividende prélevé de l'Agio	20'000
Dividende prélevé sur le PP report	30'000

4.1 Restitution d'agios – cas 4 – Distribution

Questions

- ▶ Quel est le montant maximal pouvant être prélevé sur l'Agio ?
- ▶ Comment doit être comptabilisé la sortie du dividende ?
- ▶ Comment est imposé M. P dans sa fortune privée ?

4.1 Restitution d'agios – cas 4 – Distribution

Solutions

- ▶ L'agio, lors de l'apport, doit être comptabilisé dans la Réserve Générale selon les dispositions de l'art. 671 CO. Les prélèvements sont codifiés par cet article.
- ▶ Pour les aspects fiscaux – distinction doit être faite entre RG issue de bénéfice et RG issue de capitaux.
- ▶ La part inférieure à 50% du capital-actions ne peut être distribuée en dividende. Seul 20'000 peuvent être prélevés sur l'agio (170'000 ./ 50% de 300'000)

4.1 Restitution d'agios – cas 4 – Distribution

Solutions

- ▶ Le principe de détermination est primordial pour statuer sur l'imposition du revenu de dividende chez M. P. La société doit sortir des comptes CHF 20'000 du compte de RG et CHF 30'000 du compte de PP report
- ▶ La répartition entre distribution d'agio et distribution de PP report est effectuée au prorata de détention entre les actionnaires M SA et M. P
- ▶ En conséquence, le revenu de M. P est composé d'un dividende de 15'000 imposable (de manière allégée) en tant que revenu de fortune mobilière et d'un revenu de 10'000 non imposable considéré comme restitution d'agio.

4.2 Réduction pour participations – aperçu

	% de détention minimum	
	10%	20%
Réduction pour participation – rendement (art 69 LIFD)	✓	
Réduction pour participation – plus-value (art 70 LIFD)	✓	
Réintégration d'amortissement (art 62 LIFD)	✓	
Remploi sur participation (art 64 LIFD)	✓	
Transfert à société fille en neutralité (art 61 LIFD)		✓
Transfert d'une participation au sein d'un groupe (art 61 LIFD)		✓
Vente d'une participation qualifiée de LPI (art 20a LIFD)		✓
Option de commercialisation d'une participation (art 18 LIFD)		✓
Octroi du régime cantonal Holding (art 108 LI)		✓

4.2 Réduction pour participations – aperçu

Conditions de la réduction - rendement

Avant réforme	Après réforme
Être une société de capitaux/coop	Être une société de capitaux/coop
Posséder du capital-actions ou capital social	Posséder du capital-actions ou du capital-social ou une participation aux réserves/bénéfice d'une autre société
Détention 20% ou VV CHF 2mio	Détention 10% ou VV CHF 1mio
Obtenir un rendement de participation	Obtenir un rendement de participation

4.2 Réduction pour participations – aperçu

Conditions de la réduction – bénéfice en capital

Avant réforme	Après réforme
Être une société de capitaux/coop	Être une société de capitaux/coop
Produit d'aliénation > coût invest	Produit d'aliénation > coût invest
Aliénation de capital-actions ou capital social (détention directe)	Aliénation de capital-actions ou capital social (détention directe)
Part vendue par exercice > 20%	- Part vendue par exercice > 10% - Si détention résiduelle inférieure à 10% et VV avant vente > CHF 1mio et vente antérieure après 1.1.9 > 10%
Durée de détention > 1an	Durée de détention > 1an

4.2 Réduction pour participations – cas 1

Etat de fait

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	(F)
Détention historique	30%	30%	30%	30%	30%	30%
Détention au 31.12.2009	30%	30%	9%	9% (vente 21% en 2005)	9% (vente 21% en 2009)	9% (dim suite à augm. cap non sousc.)
VV 31.12.2009	500'000	500'000	500'000	1'100'000	1'100'000	1'100'000
Vente 2010	10%	5%	9%	9%	9%	9%

Question

Déterminer le droit à la réduction pour participations

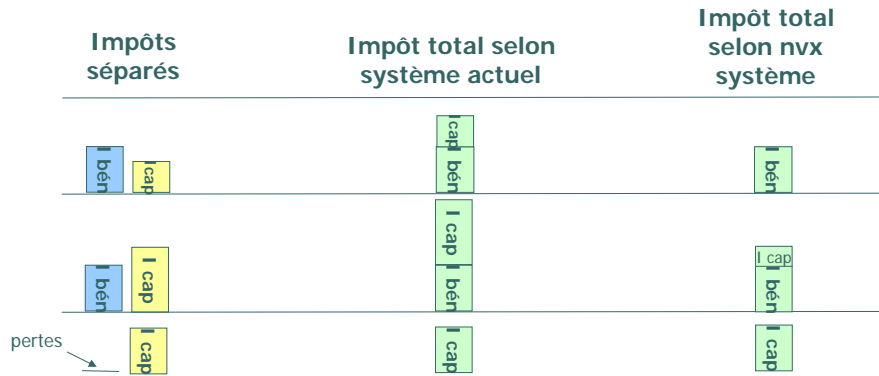
4.2 Réduction pour participations – cas 1

Solutions

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	(F)
Détention historique	30%	30%	30%	30%	30%	30%
Détention au 31.12.2009	30%	30%	9%	9% (vente 21% en 2005)	9% (vente 21% en 2009)	9% (dim suite à augm. cap non sousc.)
VV 31.12.2009	500'000	500'000	500'000	1'100'000	1'100'000	1'100'000
Vente 2010	10%	5%	9%	9%	9%	9%
Réduction pour part. admise ?	✓	x	x	x	✓	x

4.3 Imputation du bénéfice sur le capital – aperçu

Aperçu schématique des conséquences de l'imputation



4.3 Imputation du bénéfice sur le capital – cas 1

Etat de faits

	Total	BE	Total VD	Lausanne	Nyon	Aigle
Bénéfice	200'000					
quote		30%	70%	80%	20%	0%
Préciput 20%	-40'000		40'000	40'000		
Quote	-160'000	48'000	112'000	89'600	22'400	0
Coefficient d'impôt			1.515	0.83	0.64	0.70
Impôt sur bénéfice (9.5%)		Calcul BE	16'120	7'065	1'362	0

4.3 Imputation du bénéfice sur le capital – cas 1

Etat de faits

	Total	BE	Total VD	Lausanne	Nyon	Aigle
Capital sur base actif	8'000'000	500'000	7'500'000	5'000'000	2'000'000	500'000
Coefficient d'impôt			1.515	0.83	0.64	0.70
Impôt sur capital (1.2o/oo)		Calcul BE	13'635	4'980	1'536	420

4.3 Imputation du bénéfice sur le capital – cas 1

Question

Procéder au calcul d'impôt vaudois après imputation

4.3 Imputation du bénéfice sur le capital – cas 1

Solution

	Total	BE	Total VD	Lausanne	Nyon	Aigle
Impôt sur bénéfice			16'120	7'065	1'362	
Impôt sur capital			13'635	4'980	1'536	420
Total avant imputation			29'755	12'045	2'898	420
Imputation			-13'635	-4'980	-1'362	-0
Total impôt cantonal après imputation	16'120		16'120			
Total impôt communal après imputation	9'021			7'065	1'536	420

4.3 Imputation du bénéfice sur le capital – cas 1

Solution – notes

- ▶ Uniquement matière vaudoise bénéficie de l'imputation
- ▶ Société holding exclue de l'exonération
- ▶ Calcul de l'impôt communal effectué par collectivité

Séminaire fiscal ACI-Fiduciaire
Sujets d'actualité du droit fiscal suisse
M. Philippe Maillard, Chef de service

Sujets d'actualité du droit fiscal suisse

1. Amnistie fiscale / soustraction
2. Imposition de la famille
3. Autres modifications législatives
4. Imposition de la valeur locative
5. Impôt sur la dépense

1. Amnistie fiscale /soustraction

- ☞ Pour les **héritiers** qui annoncent une soustraction d'impôt commise par le défunt, le rappel d'impôt, avec intérêts, concernant le défunt est limité à trois périodes fiscales (au lieu de dix actuellement) et aucune amende n'est perçue.
- ☞ La personne qui se dénonce **spontanément** pour une soustraction d'impôt qu'elle a commise n'aura plus d'amende à payer. En revanche, elle devra s'acquitter des rappels d'impôt avec intérêts sur dix ans, comme aujourd'hui. Le contribuable ne peut utiliser cette possibilité **qu'une fois dans sa vie**.
- ☞ **Entrée en vigueur : 1^{er} janvier 2010**

1. Amnistie fiscale /soustraction

- ☞ Adaptation du droit pénal fiscal aux principes de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH), en vertu duquel personne ne peut être obligé à s'autoaccuser.*
- ☞ **Entrée en vigueur : 1^{er} janvier 2010**

2. Imposition de la famille

LIFD

- ☞ Introduction d'une déduction pour frais de garde enfants jusqu'à 14 ans ⇒ CHF 10'000.--
- ☞ Introduction d'un rabais d'impôt par enfant et personne nécessiteuse ⇒ CHF 250.--/personne

LHID

- ☞ Introduction du principe, dans le même cadre, d'une déduction pour frais de garde dans les lois cantonales (*c'est déjà le cas de la loi vaudoise – art. 41 LI*)
- ☞ Imposition des familles monoparentales – liberté rendue aux cantons (*fin du régime d'exception prévu au plan vaudois par l'arrêté du CE*)

☞ **Entrée en vigueur : 1^{er} janvier 2011**

3. Autres modifications législatives

LIFD

- ☞ Introduction d'une correction annuelle des effets de l'inflation « progression à froid »
- ☞ Frais d'entretien d'immeubles : modification terminologique de la loi consacrant l'abandon de la pratique «Dumont», laquelle n'était déjà pas appliquée dans le canton.

entrée en vigueur : 1^{er} janvier 2011

LI - règles de perception PM identiques aux PP

LMSD – suppression du DM en cas de transfert d'immeubles entre conjoints

entrée en vigueur : 1^{er} janvier 2010

4. Imposition de la valeur locative

Procédure de consultation

- ☞ **Suppression** de l'imposition de la valeur locative, de la déduction des intérêts des dettes qui sont liés à l'immeuble et des frais d'entretien
- Réserves : mesures prouvées et efficaces d'économie d'énergie
 - Système particulier (déduction dégressive des intérêts hypothécaires) pour les nouveaux propriétaires
 - Impôt spécial sur les résidences secondaires

Séminaire fiscal ACI-Fiduciaire

Sujets d'actualité du droit fiscal international

M. Claude-Alain Barke, expert fiscal diplômé, associé PWC

Table des matières

- ▶ Révision des CDI
- ▶ CDI CH – F
- ▶ Réforme de la fiscalité des entreprises III et relation avec l'UE

Révision des CDI

- ▶ 15 CDI paraphées
- ▶ 12 CDI signées
- ▶ Introduction de l'article 26 M - OCDE dans la politique conventionnelle Suisse
 - Standard OCDE
 - Particularités F et USA
- ▶ Retrait de la liste grise de l'OCDE
- ▶ Référendum / Entrée en vigueur

Révision des CDI L'article 26 M-OCDE (1)

- ▶ Echange d'information au sens large, c.à.d. pas limitée aux délits fiscaux (abolition de la distinction entre soustraction et fraude fiscale)
- ▶ Porte sur toutes les informations en possession ou accessibles aux autorités fiscales (ce qui inclut notamment les dossiers aux mains des autorités cantonales)

Révision des CDI L'article 26 M-OCDE (2)

Extrait du commentaire relatif au modèle de convention:

- ▶ Les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer correctement les dispositions de la convention ou celles de la législation interne des États contractants relatives aux impôts de toute nature ou dénomination perçus dans ces États, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la convention.

Révision des CDI L'article 26 M-OCDE (3)

Extrait du commentaire relatif au modèle de convention
(suite):

- ▶ La norme de « pertinence vraisemblable » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.

Révision des CDI L'article 26 M-OCDE (4)

Conditions à remplir par l'Etat requérant :

- ▶ Indication du nom du contribuable
- ▶ Mention du détenteur de l'information
- ▶ Démonstration de la pertinence de l'information requise pour l'administration ou l'application de la convention ou du droit fiscal interne

- ▶ Le secret bancaire ne peut pas être opposé (alinéa 5)

La nouvelle CDI avec la France (1)

- ▶ Caisses de pension bénéficient de la CDI
- ▶ Conditions en vue de l'application du taux zéro aux dividendes
- ▶ Nouvelle clause anti-abus
- ▶ « Subject to tax clause » pour les prestations de prévoyance
- ▶ Clause d'échange de renseignement
- ▶ Clause d'arbitrage
- ▶ Assistance de notification

La nouvelle CDI avec la France (2)

En cas de demande d'échange de renseignement l'Etat requérant doit fournir :

- ▶ Le nom et une adresse de la personne faisant l'objet d'un contrôle...
- ▶ La période visée par la demande
- ▶ Une description des renseignements recherchés, notamment leur nature et...
- ▶ Le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés
- ▶ Dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés

La nouvelle CDI avec la France (3)

Controverse sur la portée de la notion « Dans la mesure où ils sont connus » :

- ▶ Exclusion des « fishing expeditions »
- ▶ Si le nom du détenteur de l'information n'est pas connu, est-ce que la « pertinence » de la demande peut être démontrée ?

Réforme fiscale III Différent fiscal avec l'UE

- ▶ Décision de la Commission de l'UE du 13 février 2007 et Mandat du Conseil des ministres de l'UE du 14 mai 2007
- ▶ Violation de l'Accord de Libre Échange (ALE) entre la Suisse et la CEE du 22 juillet 1972, notamment de l'art. 23 al. i ch. 3 :
 - « **iii) toute subvention gouvernementale qui fausse ou risque de fausser le jeu de la concurrence en favorisant certaines entreprises ou filières de production** »
- ▶ « On attend de la Suisse qu'elle abroge ou modifie ces règles fiscales de manière à éliminer la différence d'imposition entre les revenus nationaux et les revenus étrangers »

Réforme fiscale III

Communiqué de presse du CF du 10 décembre 2008

Suppression des barrières fiscales :

- ▶ Abrogation du droit de timbre d'émission sur les capitaux propres et capitaux étrangers
- ▶ Suppression des barrières fiscales en cas de financement intra-groupes
- ▶ Adaptation du système de la réduction pour participations (personnes morales)
- ▶ Possibilité pour les cantons de renoncer à l'impôt sur le capital

Réforme fiscale III

Communiqué de presse du CF du 10 décembre 2008

Adaptations du statut fiscal cantonal :

- ▶ Interdiction générale de l'exercice d'activités par les holdings
- ▶ Adaptation dans le traitement des sociétés mixtes
- ▶ Abrogation du statut de société de domicile

Réforme fiscale III Adaptation du statut fiscal cantonal

- ▶ Nombre de sociétés concernées en Suisse
 - 7'000 sociétés holding
 - 2'700 sociétés mixtes
 - 10'000 sociétés de domicile
- ▶ Sociétés holding
 - Fin de l'autorisation d'exercer une activité à l'étranger
 - Taux minimum d'imposition des revenus ne relevant pas de participations : 15%

Réforme fiscale III Adaptation du statut fiscal cantonal

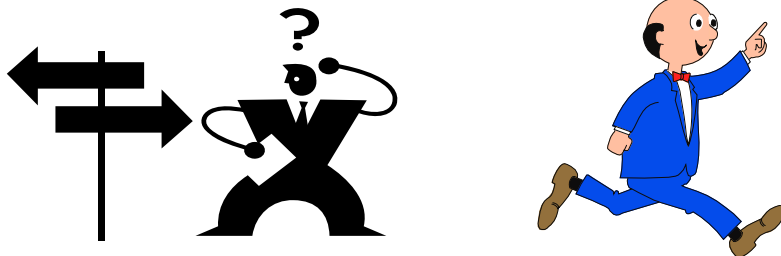
- ▶ Sociétés mixtes
 - Taux minimum d'imposition des revenus ne relevant pas de participations : 20%
- ▶ Sociétés de domicile
 - Possibilité de transformation en sociétés mixtes

Réforme fiscale III Différent fiscal avec l'UE – Perspectives

- ▶ Propositions sur les statuts fiscaux présentées à la Commission de l'UE au cours de l'été 2009
- ▶ La Commission de l'UE voulait faire une déclaration spécifiant qu'il ne serait pas donné suite à la violation de l'ALE, cependant :
 - D, E, F, I, NL « Contre »
 - Lux, DK, UK, HU « Pour », absence de garanties pour autant
- ▶ Récente escalade du différent fiscal avec l'Italie

Et maintenant

Des questions ?



Clôture officielle du séminaire

Apéro !



Fin.

