

**APPORTS ET IMPÔT SUR LE
BÉNÉFICE – LE PRINCIPE DE
DÉTERMINANCE DANS LE CONTEXTE
DES APPORTS ET AUTRES
CONTRIBUTIONS DE TIERS**



PIERRE-MARIE GLAUSER

UNIVERSITÉ DE GENÈVE

A. Introduction

1. La fiscalité et ses composantes

Contrairement aux idées reçues, le fiscaliste n'a pas comme unique activité la préparation de déclarations d'impôt et autres documents rébarbatifs. Au contraire, le droit fiscal est une science riche qui se situe au carrefour de plusieurs disciplines et se nourrit de chacune d'elles. Ainsi, l'analyse fiscale de toute transaction fait appel aux branches suivantes :

- Droit comptable : l'opération doit s'examiner sous l'angle comptable, puisque, comme nous le verrons, c'est lui qui décidera directement dans quelle mesure l'impôt sur le bénéfice des sociétés est dû.
- Droit des sociétés : il convient en effet d'observer dans quelle mesure la transaction est conforme au droit commercial, quelles sont les obligations qu'elle crée, quels organes sont compétents, etc.
- Finance : c'est notamment cette discipline qui permet de déterminer les différents paramètres d'une opération, tels les rapports d'échange dans le cadre des restructurations comme les fusions, les scissions, etc.
- Droit fiscal au sens propre : la fiscalité consiste bien évidemment aussi en un certain nombre de lois fiscales qui définissent des principes et des règles qu'il convient d'observer.

Ainsi, c'est l'ensemble de ces quatre éléments qui forme la fiscalité en général et tous doivent être pris en considération lors de l'analyse.

Le but de mon travail « Apports et impôt sur le bénéfice - Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers » consistait justement de mettre en évidence la relation entre ces quatre disciplines, tout particulièrement entre le droit comptable et le droit fiscal.

2. Relation entre droit fiscal et droit comptable

La loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD) prévoit à son art. 57 que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. La jurisprudence et la doctrine suisses admettent que l'impôt doit frapper dans ce contexte l'accroissement de fortune réalisé par l'entreprise durant la période fiscale, soit la différence entre les fonds propres au début et à la fin de la période (les fiscalistes germanophones parlent de *Vermögensstandsge-
winn*).

Afin de déterminer cet accroissement de fortune, encore faut-il disposer d'un instrument de mesure. Différentes solutions sont envisageables à cet égard. Les pays anglo-saxons ont généralement développé de véritables règles de « comptabilité fiscale » qui définissent avec précision le bénéfice fiscal. On parle dans ce contexte de « *two books systems* ». Les pays continentaux, tout particulièrement la Suisse, ont en revanche adopté une autre approche. Puisque l'entreprise est en général astreinte à tenir des comptes qui font ressortir le résultat de l'entreprise, le législateur suisse a choisi de se référer à ce résultat comptable pour déterminer le bénéfice imposable. L'utilisation des comptes commerciaux s'impose d'ailleurs d'autant plus que la comptabilité financière, elle aussi, cherche à déterminer l'augmentation des fonds propres durant l'exercice. Le droit fiscal suisse a donc choisi de définir le bénéfice fiscal en fonction du résultat ressortant des comptes commerciaux. On parle dans ce contexte de « *Massgeblichkeitsprinzip* » ou, pour utiliser un néologisme plus francophone de « *principe de détermination* ».

En substance, ce principe de détermination fonctionne de la manière suivante : le bénéfice imposable correspond au bénéfice comptable établi en conformité avec les règles du droit commercial. Si ce dernier n'est pas respecté, les autorités fiscales sont en droit de pratiquer des « corrections de bilan » car le fisc ne peut se fonder que sur des états financiers corrects. Par ailleurs, la loi fiscale prévoit également un certain nombre de corrections qui lui sont propres - on parle dans ce contexte de *corrections fiscales* - qui permettent aux autorités de s'écarter du résultat indiqué par la comptabilité. La plupart de ces corrections sont en défaveur du contribuable et permettent au fisc d'augmen-

ter le bénéfice imposable par rapport à ce qui ressort des comptes. C'est notamment le cas lors de « dividendes cachés » à l'actionnaire (appelés aussi « prestations appréciables en argent ») ou des charges excessives qui visent à la création de réserves latentes arbitraires. Néanmoins, la loi fiscale prévoit aussi un certain nombre de corrections fiscales en faveur du contribuable. Les situations d'apports des actionnaires en sont le meilleur exemple. En effet, l'impôt sur le bénéfice doit frapper l'accroissement de fonds propres produit par l'activité de l'entreprise. En revanche, les apports de capitaux provenant des actionnaires ne sont pas générés par l'entreprise, mais représentent au contraire une mise de fonds permettant à celle-ci de déployer son activité. Ils sont la condition, non la conséquence de l'activité de l'entreprise. Dès lors, indépendamment de leur traitement comptable, la loi fiscale permet de déduire les apports de la base imposable.

Pour mettre en évidence la relation entre le droit comptable et le droit fiscal, c'est-à-dire le mécanisme de la détermination du bénéfice imposable, les apports – comme les contributions de tiers qui, à plusieurs égards, leurs sont très proches – m'ont dès lors semblé un sujet particulièrement digne d'un examen approfondi.

B. Les apports des actionnaires

Les apports se définissent comme les montants apportés par les propriétaires de l'entreprise (en particulier les actionnaires) dans le but de la financer en augmentant ses fonds propres. Sous l'angle de la personne effectuant l'apport (l'apporteur), il s'agit là d'un investissement dans sa société et l'actionnaire n'est pas appauvri. Il conserve en effet indirectement la mainmise sur l'apport qu'il a consenti dans son entreprise. L'opération ne peut dès lors pas donner lieu à l'inscription d'une charge au compte de profits & pertes, mais doit au contraire être portée à l'actif du bilan. Comptablement, la transaction représente une permutation d'actifs et ne concerne pour cette raison que le bilan.

Sous l'angle de la société bénéficiaire, l'apport consiste en une opération de financement. La société bénéficiaire reçoit l'actif transféré sans devoir s'acquitter en échange d'une contre-prestation. Elle ne doit ni

enregistrer une dette, ni fournir une prestation économique au participant. Celui-ci bénéficie certes d'un droit à la distribution de la fortune de la société. Mais cette expectative est conditionnée au respect d'exigences légales précises et n'interviendra, le cas échéant, qu'ultérieurement. En ce sens, du point de vue de la société bénéficiaire de l'apport, l'opération n'intervient pas à titre onéreux. Malgré cela, le traitement comptable des apports peut varier sensiblement selon leur nature. En droit fiscal toutefois, conformément à la nature de l'objet de l'impôt évoquée plus haut, l'opération devrait en principe rester neutre fiscalement, quel que soit le mode d'enregistrement comptable.

C'est ainsi que les apports ouverts (création de société, augmentation de capital avec ou sans prime d'émission), les apports à fonds perdus, les abandons de créances consenties par des actionnaires ou les apports dissimulés (c'est-à-dire la vente par l'actionnaire d'un actif à un prix inférieur à sa valeur réelle) devraient tous bénéficier du même traitement fiscal, puisqu'économiquement il s'agit dans tous les cas d'apports. Pourtant, dans la pratique, ces différentes opérations sont traitées fiscalement de façon très variée selon le contexte dans lequel elles interviennent. Selon que nous soyons en présence d'une création de société, d'un assainissement ou d'une restructuration d'entreprise, les règles fiscales applicables conduisent en effet souvent à des résultats différents. L'étude examine ces diverses opérations dans leur contexte transactionnel et conclut à la nécessité d'adopter un traitement fiscal cohérent pour tous les types d'apports dans leur contexte économique.

C. Contributions de tiers

Hormis les apports, les fonds propres de la société sont en général issus des revenus qu'elle génère dans le cadre de son exploitation. Ils correspondent le plus souvent à la rémunération de l'activité de l'entreprise, qu'il s'agisse d'une livraison, d'un service, du rendement des investissements, etc. Cependant, il n'est pas exclu que la société bénéficie d'une augmentation de ses fonds propres, autre que dans le cadre d'un apport, sans devoir pour autant s'acquitter à son tour d'une prestation déterminée. Pour ces situations où, sous l'angle de la société

bénéficiaire, un actif est reçu « gratuitement » de personnes autres que ses propriétaires, j'ai utilisé dans mon travail le terme de « *contributions de tiers* ».

Sous l'angle du contributeur tiers, la situation se présente différemment que dans le cadre des apports. En effet le contributeur n'étant pas actionnaire de la société bénéficiaire, il se voit appauvri par sa contribution et doit inscrire une charge dans son compte de profits & pertes. Par contre, sous l'angle de la société bénéficiaire, la situation s'avère très proche de celle des apports, puisqu'en cas de contributions de tiers également, la société bénéficiaire ne doit s'acquitter d'aucune prestation particulière ; là aussi, la transaction n'intervient pas à titre onéreux. Toutefois, dans la plupart des cas, la contribution de tiers implique la comptabilisation d'un produit dans la comptabilité financière de la société bénéficiaire. Se pose alors la question de savoir si ce bénéfice comptable doit être imposé fiscalement ou s'il peut bénéficier de corrections fiscales en faveur du contribuable, lesquelles conduisent à une exonération.

Le traitement fiscal des contributions de tiers n'avait à ce jour été abordé que très sommairement dans la doctrine. Cette lacune était d'autant plus regrettable que les contributions de tiers concernent un très grand nombre de situations dont l'importance pratique est avérée. Dans mon travail, je me suis donc penché sur ces différents types de contributions de tiers. Relevons ici à titre d'exemple :

- *Les donations* : en matière d'impôt sur le bénéfice des sociétés la notion de donation consentie à - ou effectuée par - des entreprises avait été négligée par la doctrine. Je me suis dès lors efforcé de mettre en place une définition de la donation en matière d'impôt sur le bénéfice centrée sur l'absence de contre-prestation et sur l'intention de donner ou *animus donandi*. Cette approche permet de justifier l'exonération des donations reçues par des entreprises, dans la mesure où les libéralités apparaissent plus comme un moyen de financer l'activité de la société que comme le résultat de celle-ci.
- *Apports à des fondations* : les apports à des fondations correspondent formellement à des contributions de tiers (le fondateur n'étant

pas titulaire de parts dans la fondation), mais s'apparentent économiquement à des apports. Par ailleurs, la question des apports à des fondations, comme d'ailleurs celles des distributions consenties par des fondations en faveur de leurs bénéficiaires, est étroitement liée à la notion de donation évoquée ci-dessus. En effet, le fondateur, ou la personne attribuant des fonds à une fondation déjà existante, se sert souvent de celle-ci pour consentir ses libéralités en faveur de tierces personnes, c'est-à-dire des bénéficiaires de la fondation. Les fonds sont ainsi apportés à la fondation, charge à celle-ci de les utiliser dans le cadre de ses statuts. Le traitement fiscal proposé dans mon travail cherche à tenir compte de cette réalité économique et juridique.

- *Sponsoring* : l'étude traite du sponsoring et du mécénat, notamment afin de les distinguer des contributions de tiers. Le sponsoring en effet implique que le sponsor s'attend à une contre-prestation (en particulier la communication du soutien financier qu'il apporte à l'entreprise sponsorisée) et ne s'inscrit donc pas à proprement parlé dans une logique de gratuité. Le sponsoring peut cependant aussi être mis en relation avec la notion d'apport lorsque le soutien financier est consenti par une entreprise commerciale en faveur d'institutions sans aucun lien avec l'activité de l'entreprise, mais en revanche liées à l'actionnaire du sponsor. Dans ce cas, la situation correspond économiquement - et fiscalement - à une distribution de bénéfice en faveur de l'actionnaire, lequel est alors réputé consentir une contribution de tiers en faveur de l'activité soutenue.

L'étude examine encore d'autres types de contributions de tiers, comme les subventions étatiques, les cotisations à des associations, etc.

D. Approche du problème – Méthode de recherche

Comme évoqué en introduction, j'ai cherché à mettre en évidence dans mon travail le lien entre les disciplines qui composent la fiscalité au sens large. Dans ce contexte j'ai examiné les différents types d'apports et de contributions de tiers sous l'angle chaque fois du droit civil, du droit comptable et des règles fiscales. Bien que mon travail porte

exclusivement sur le traitement en matière d'impôt sur le bénéfice (impôts directs), j'ai volontairement choisi aussi d'intégrer dans la réflexion la jurisprudence et la doctrine existantes en matière d'impôts indirects, notamment de TVA. En particulier en matière de contributions de tiers (spécialement s'agissant de la question des donations et du sponsoring), la réflexion est en effet plus avancée en matière de TVA et il m'a paru opportun d'utiliser ces connaissances pour l'interprétation en matière d'impôt sur le bénéfice.

Si mon étude a porté sur le droit fiscal suisse, j'ai cependant également choisi d'intégrer dans l'analyse des éléments ayant trait aux normes comptables internationales, notamment les International Financial Reporting Standards (IFRS) et les US GAAP's. Ces standards internationaux se sont avérés d'une aide précieuse pour l'analyse du traitement comptable suisse de différentes opérations et pour juger de l'opportunité d'appliquer les règles correctrices fiscales. En effet, ces règles comptables internationales, plus que le droit suisse, cherchent à faire ressortir un résultat comptable proche de la réalité économique et interdisent les réserves latentes arbitraires. En cela, elles visent le même but que de très nombreuses règles correctrices fiscales en défaveur du contribuable.

Enfin, tout au long de mon travail, j'ai cherché à illustrer la réflexion par des exemples concrets. D'une part, ceux-ci permettent de saisir l'importance pratique des questions examinées. D'autre part, ils permettent de mieux appréhender les problèmes et de s'assurer de la cohérence des différentes solutions proposées.
