



Imposition partielle des rendements provenant de participations

(état au 1^{er} janvier 2013)

Atténuation de la double imposition économique (art. 19b, et 21, al. 1bis LICD)

La distribution des bénéfices des sociétés de capitaux subit la double imposition économique. Les experts parlent ainsi d'une double imposition économique lorsque les détenteurs de parts doivent payer un impôt sur les bénéfices que leur distribuent les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives, car ces sociétés ont déjà payé un impôt sur ces bénéfices.

Pour atténuer cette double imposition économique, les revenus dégagés par les participations qualifiées sont imposables à hauteur **de 50 %**. Cette réduction s'applique aussi bien pour les revenus de la fortune privée que pour ceux de la fortune commerciale. En matière **d'impôt fédéral direct** (art. 20, al. 1bis LIFD), le taux de réduction n'est que de **40 % pour les rendements de la fortune privée**.

La participation est dite **qualifiée** lorsqu'elle représente au moins **10 pour cent** du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. L'imposition partielle n'est accordée sur les bénéfices d'aliénation que si les droits de participation sont restés propriétaires du contribuable ou de l'entreprise de personnes pendant un an au moins.

Participations qualifiées

Définition

Les droits de participation désignent toutes les parts au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Sont notamment considérés comme des droits de participation :

- > les actions ;
- > les parts sociales des sociétés à responsabilité limitée ;
- > les parts sociales des sociétés coopératives ;
- > les bons de participation ;
- > les parts sociales d'une SICAF.

Parmi les titres ne constituant pas des participations figurent en particulier les bons de jouissance, les obligations, toutes les formes de prêts et d'avances consentis par des détenteurs de droits de participations ainsi que des parts de placements collectifs de capitaux et de collectivités assimilées.

Quote-part de détention requise

- > Seuls les droits de participation d'au moins 10 % du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative sont pris en compte pour l'imposition partielle (propriété ou usufruit).
- > Les droits de participation détenus par le conjoint, le partenaire enregistré et les enfants sous autorité parentale qui sont taxés conjointement sont additionnés.

- > Si un contribuable possède une participation au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en partie dans sa fortune privée et en partie dans sa fortune commerciale, ces droits sont additionnés pour déterminer la limite de 10 %.
- > Les droits de participation d'une même société qui sont détenus indirectement par une personne morale ou un placement collectif de capitaux ne peuvent pas être additionnés.
- > Pour les communautés héréditaires, aucune addition des droits de participation n'est effectuée.
- > La part requise doit être atteinte au moment de la réalisation des rendements provenant de la participation. Pour les dividendes, c'est au moment de leur échéance. Si l'encaissement du rendement d'une participation est réservé à celui qui vend la participation (vente ex coupon), on calcule le pourcentage de sa participation en se fondant sur la situation au moment de la vente.

Rendements de participation

Fortune privée

L'imposition partielle s'applique notamment aux rendements des droits de participation suivants :

- > Les distributions ordinaires de bénéfices, telles que les dividendes, les participations au bénéfice sur les parts sociales, les intérêts sur les parts sociales d'une société coopérative ;
- > Les distributions extraordinaires de bénéfices, telles que les parts au résultat d'une liquidation partielle ou totale, directe ou indirecte ;
- > Les distributions sur les bons de participation ;
- > Les distributions sur les bons de jouissance, dans la mesure où la quote-part requise est atteinte par les droits de participation de la même société ;
- > Les actions gratuites et les augmentations gratuites de la valeur nominale ;
- > Toutes les autres distributions ouvertes de bénéfices ;
- > Les distributions dissimulées de bénéfices versées aux détenteurs de participations (telles que les intérêts, les contre-prestations pour les biens matériels et immatériels ainsi que les prestations qui ne se justifient pas en vertu du principe de pleine concurrence), dans la mesure où la société de capitaux ou la société coopérative a subi un redressement de bénéfices.

Les rendements qui représentent des charges justifiées par l'usage commercial pour la société de capitaux ou la société coopérative suisse ou étrangère qui les verse, ne sont pas considérés comme des rendements provenant de droits de participations.

Fortune commerciale

Distributions et bénéfices d'aliénation

L'imposition partielle s'applique également aux rendements de participation susmentionnés qui sont dégagés par la fortune commerciale ainsi qu'aux bénéfices d'aliénation réalisés sur les droits de participation, dans la mesure où ces droits de participation ont été détenus au moins une année par le contribuable ou par la société de personnes. Sont considérés comme des bénéfices d'aliénation :

- > Les bénéfices sur l'aliénation de droits de participation d'au moins 10% au capital-actions d'une société de capitaux ou au capital social d'une société coopérative ainsi que les droits de souscription qui y sont rattachés. Plusieurs ventes échelonnées au cours du même exercice commercial peuvent être additionnées.
- > Les bénéfices résultant du transfert de la fortune commerciale à la fortune privée de droits de participation d'au moins 10 % au capital-actions d'une société de capitaux ou au capital social d'une société coopérative.
- > Les réévaluations comptables (y compris la comptabilisation d'actions gratuites).

- > La dissolution de provisions (correction de valeur) sur participations.

Le résultat net des droits de participation détenus dans la fortune commerciale doit être déterminé selon des critères comptables. Pour déterminer le résultat net des droits de participation qualifiés, il faut tenir des comptes distincts dans lesquels il faut prendre en considération les droits de participation donnant droit à l'imposition partielle, c'est-à-dire également de ceux ne produisant pas de rendement.

Pour déterminer le résultat net, il faut déduire de ces rendements la totalité des charges imputables aux droits de participation qualifiés.

Sont des charges déductibles :

- > Les frais de financement ;
- > Les frais d'administration ;
- > Les amortissements ;
- > La constitution de provisions (corrections de valeur) ;
- > Les pertes d'aliénation (différence entre la valeur pour l'impôt sur le revenu et le produit d'aliénation) ;
- > Les pertes dues à un transfert de la fortune commerciale à la fortune privée (différence entre la valeur pour l'impôt sur le revenu et la valeur vénale).

Déclaration

Annexe 01 « Etat des titres et autres placements de capitaux »

Au verso de la formule, colonnes marginales, les participations qualifiées doivent être désignées par la lettre « R » en précisant si elles appartiennent à la fortune commerciale (lettre « C ») ou à la fortune privée (lettre « P ») :

Les rendements de participation doivent être déclarés à leur valeur brute.

La déduction de 50 % des rendements de participations qualifiées de la fortune privée et commerciale (lettre R de la colonne marginale) doit figurer sous le code 4.160 pour être reportée dans la déclaration.

Exemple

Au cours de la période fiscale 2009, un contribuable réalise un revenu (sans les dividendes provenant de participations) de CHF 100'000. En outre, un dividende de CHF 200'000 provenant d'une participation qualifiée lui est versé au cours de l'année 2009.

Le revenu imposable (correspondant au revenu déterminant pour le calcul du taux) se détermine de la manière suivante :

Revenus (salaires, etc.)	CHF 100'000
Dividendes et autres rendements de capitaux	<u>CHF 220'000</u>
	CHF 320'000
Réduction de 50 % sur le rendement de la participation qualifiée (code 4.160) de CHF 200'000	<u>- CHF 100'000</u>
Total revenu imposable	<u>CHF 220'000</u>