

EXPERT INFO

Informations pratiques PME | numéro 2 | 2024

Votre Expert

PKF Fiduciaire SA, des spécialistes en comptabilité, audit, fiscalité ou de la législation du travail qui s'engagent à vos côtés et vous informent sur les sujets d'actualité qui vous concernent.



Sommaire

	Page
Apports en nature et taxe sur la valeur ajoutée	1
Remboursement exonéré d'impôt d'apports de capital dissimulés	2
Détachement de collaborateurs à l'étranger	3
Protection des données pour les collaborateurs	4

Apports en nature et taxe sur la valeur ajoutée

Apports en nature et taxe sur la valeur ajoutée

De quoi s'agit-il?

Pour la première fois en janvier 2023, l'AFC a publié une pratique en matière d'apports en nature. Celle-ci est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2023.

Apport en nature en général

Pour un apport en nature, les détenteurs de participations d'une société ne fournissent pas les apports par un versement en espèces mais par l'apport d'autres valeurs patrimoniales. En contrepartie, ils reçoivent généralement lors d'une création ou d'une augmentation de capital des parts de l'entreprise nouvellement émises. La condition pour un apport en nature est que la valeur patrimoniale apportée représente un objet de transaction ayant une valeur vénale et pouvant être inscrite à l'actif conformément aux principes comptables. En outre, la valeur patrimoniale doit être transférable, disponible et utilisable (p. ex. choses mobilières, immobilier, droits obligatoires, droits de participation ou titres).

Pratique: apport en nature

L'art. 18, al. 2, let. e de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) prévoit que, en l'absence de prestation, les éléments sous la forme d'apports ne sont pas qualifiés comme contre-prestation. Le 20 janvier 2023, un nouveau chapitre relatif à cette nouvelle situation a été inséré dans la publication de la pratique Info TVA 04. Il y est précisé que, contrairement à un apport en espèces, un apport en nature constitue une prestation fournie à titre onéreux et imposable pour les personnes effectuant les apports assujetties à la TVA. Bien entendu, cela ne s'applique que dans la mesure où le transfert n'est pas exclu du champ de l'impôt pour d'autres raisons (p. ex. transfert de biens immobiliers s'il n'y a pas d'op-

tion exercée pour la prestation). La valeur d'imputation au bilan (valeur comptable) de l'apport en nature sert de base de calcul. Toutefois, lorsque l'apport en nature est effectué par une personne étroitement liée, la base de calcul est le prix qui aurait été fixé par des tiers indépendants (comparaison avec des tiers). Si les conditions définies dans la LTVA sont remplies, la procédure de déclaration prévue par l'art. 38, al. 1, LTVA doit également être appliquée pour l'apport en nature. Lorsque l'apport en nature est effectué par une personne non assujettie, la société reprenante peut, en principe, si les conditions sont remplies, appliquer la déduction de l'impôt préalable fictif en vertu de l'art. 28a LTVA. Si l'apport en nature est une prestation non imposable, il est considéré comme un chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt ne donnant pas lieu à une déduction de l'impôt préalable auprès de la société bénéficiaire.

«En bref»

1. Pour les apports en nature, il existe une contre-prestation en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ce qui soulève un certain nombre de questions et de défis.
2. Le traitement de la taxe sur la valeur ajoutée des apports en nature a été concrétisé dans l'Info TVA 04.
3. La société bénéficiaire peut en principe faire valoir la déduction de l'impôt préalable sur les apports en nature.

Arrêt du Tribunal fédéral: remboursement exonéré d'impôt d'apports de capital dissimulés

Changement de pratique

Dans son arrêt ATF 149 II 158 du 17 mars 2023, le Tribunal fédéral a dû trancher la question de savoir si, lors de la liquidation d'une société, seuls les apports ouverts de capital ou également les apports de capital dissimulés peuvent être remboursés à la détentrice des parts domiciliée en Suisse sans être imposés en tant que revenu. Selon l'état de fait, l'apport de capital dissimulé a été effectué lorsque la détentrice des parts a racheté certaines hypothèques de la société grevant un immeuble situé à l'étranger par le biais d'une reprise de dette privée, sans que la détentrice des parts ne soit indemnisée en retour par la société.

Le Tribunal fédéral a conclu que, conformément au libellé de la systématique de la loi et à la genèse de l'art. 20, al. 3, LIFD, la notion de «remboursement d'apports» ne doit pas être interprétée comme signifiant que les apports de capital distribués doivent être comptabilisés et ouvertement déclarés en tant que tels auprès de la société pour que ceux-ci puissent être remboursés en étant exonérés de l'impôt sur le revenu.

Mise en œuvre prévue par l'AFC

Selon la circulaire n° 29c, ch. 2.1 et 3.2, les réserves de capital doivent toujours être comptabilisées et ouvertement déclarées afin qu'un remboursement exonéré d'impôt puisse avoir lieu. L'AFC va toutefois mettre en pratique la décision contraire du Tribunal fédéral.

Dans son commentaire sur l'ATF [<https://www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/impot-federal-direct/informations-specialisees-ifd/traitement-dapports-de-capital-dissimules.html>], l'AFC donne quelques indications sur la manière dont elle va mettre en œuvre la nouvelle jurisprudence. Elle précise dans ce contexte que l'introduction par

le législateur du remboursement non imposable des apports de capital ne devrait pas aboutir à une sous-imposition.

Une sous-imposition se produirait p. ex. à l'occasion d'une transposition sans solution d'agio ou d'une restructuration, c.-à-d. des opérations au cours desquelles (exceptionnellement) des apports d'actifs à la société ont été effectués en-dessous du prix et sans être imposés sur le revenu. Dans de tels cas, le remboursement d'apports dissimulés de capital doit rester imposable pour des raisons de systématique fiscale et l'art. 20, al. 3, LIFD n'est pas applicable.

La portée de la décision est en outre clairement atténuée par le fait que, du point de vue de l'AFC, le remboursement exonéré d'impôt des apports dissimulés de capital reste limité, pour des raisons de praticabilité, aux cas de liquidation relevant du droit civil.

La preuve qu'un dividende de liquidation représente le remboursement d'un apport de capital dissimulé ou que l'apport dissimulé de capital a été transféré à une autre société de capitaux par le biais d'une restructuration incombe au détenteur de parts assujetti à l'impôt selon les règles générales de preuve.

Pour les apports de capital dissimulés déjà effectués, le versement du droit de timbre d'émission effectué à l'occasion de l'apport peut p. ex. servir d'indice. Pour la preuve de futurs apports de capital dissimulés, il est toutefois recommandé de demander une information fiscale à caractère contraignant présentant l'état de fait global.

Impôt anticipé

L'arrêt du Tribunal fédéral n'a aucun effet sur la pratique en matière d'impôt anticipé, de sorte que l'exigence de comptabilisation

selon l'art. 5, al. 1^{bis}, LIA reste applicable de manière inchangée en ce qui concerne l'impôt anticipé. La société distributrice continue donc de ne pas retenir et de ne pas verser d'impôt anticipé uniquement sur le remboursement des réserves d'apport de capital déclarées ouvertement.

Les personnes physiques suisses peuvent demander la restitution de l'impôt anticipé prélevé sur le remboursement d'apports de capital dissimulés en le déclarant dans l'état des titres. Le rendement brut est déclaré dans la colonne A (revenus soumis à l'impôt anticipé) et l'apport de capital dissimulé dûment prouvé est indiqué comme montant négatif dans la colonne B (revenus non soumis à l'impôt anticipé).

«En bref»

1. Les apports de capital dissimulés peuvent en principe être remboursés sans être imposés au moment de la liquidation de droit civil, conformément à l'art. 20, al. 3, LIFD.
2. Pour les futurs apports de capital dissimulés, il est recommandé de demander un ruling fiscal afin de clarifier les questions de l'existence et de la sous-imposition.
3. En ce qui concerne l'impôt anticipé, l'exigence de comptabilisation pour la preuve des apports de capital demeure inchangée.

Détachement de collaborateurs à l'étranger: risques pour l'employeur

Généralités

Le détachement de collaborateurs soulève différentes questions pour l'employeur suisse dans les domaines du droit du travail, du droit de séjour, de l'assujettissement au droit des assurances sociales et du droit fiscal, car chaque État applique son propre droit en vertu du principe de territorialité. On entend par détachement le transfert de collaborateurs de la Suisse vers un autre État pour une période limitée.

Droit du travail

Lors d'un détachement, l'ordre juridique de la Suisse et de l'État d'accueil sont respectivement concernés. Il convient d'en tenir compte lors de l'élaboration du contrat de travail et de prendre en considération les différentes dispositions du droit du travail des deux États, afin que l'employeur suisse puisse remplir ses obligations dans l'État d'accueil conformément à la loi, tout en garantissant au collaborateur détaché les conditions en vigueur jusqu'alors en Suisse.

Droit des assurances sociales

En matière de droit des assurances sociales, il convient de distinguer les détachements dans un État de l'UE/AELE, les détachements dans des États tiers avec une convention de sécurité sociale et les détachements dans des États tiers sans convention de sécurité sociale.

Il existe des réglementations bilatérales spéciales entre la Suisse et l'UE ainsi que l'AELE qui garantissent, en cas de détachement, le maintien de l'assujettissement aux assurances sociales suisses des collaborateurs détachés à l'étranger. La continuation de ce régime implique le respect de certains critères, notamment:

- limitation du détachement à 24 mois,
- employeur ayant son siège en Suisse,
- poursuite de la relation de travail après la fin du détachement,
- assujettissement du collaborateur aux assurances sociales suisses avant son détachement.

En cas de détachement dans un État hors de l'UE ou de l'AELE, c.-à-d. dans un État tiers, il convient de vérifier s'il existe une convention de sécurité sociale entre l'État hôte et la Suisse et quelles assurances sociales sont couvertes par cette convention. Habituellement, les conventions de sécurité sociale règlent le maintien de l'assurance sans aucune modification et l'applicabilité des dispositions en matière d'assurances sociales de la Suisse pour le collaborateur détaché en ce qui concerne l'AVS/AC/APG, l'assurance-accidents et la caisse maladie obligatoire LAMal. En revanche, la LPP ne fait pas l'objet des conventions de sécurité sociale, de sorte que son maintien en Suisse n'est en principe possible que sur une base volontaire. Selon les dispositions en matière d'assurances sociales du pays d'accueil, il peut exister des assurances locales obligatoires supplémentaires qui ne sont pas couvertes par la convention et dont le collaborateur détaché ne peut pas être exempté, ce qui entraîne des coûts supplémentaires pour l'employeur.

Si la Suisse n'a pas conclu de convention de sécurité sociale avec le pays d'accueil, le collaborateur détaché est soumis exclusivement aux assurances sociales du pays d'accueil, tout en restant affilié à l'assurance-maladie obligatoire suisse pendant une durée de deux ans. Le collaborateur peut en outre s'affilier volontairement à

l'AVS suisse et accepter ainsi une double assurance afin d'éviter les lacunes de cotisation à l'AVS.

Droit fiscal

Le revenu du travail du collaborateur détaché est imposé sur le lieu de travail. L'employeur doit donc déterminer si, en vertu de la législation du pays d'accueil, l'impôt à la source doit être prélevé sur le revenu du collaborateur détaché ou si ce dernier est lui-même responsable de l'imposition correcte de son revenu.

«En bref»

1. En cas de détachement, il convient de respecter les dispositions du droit du travail du pays d'accueil.
2. Dans le domaine des assurances sociales, il est déterminant de savoir si le détachement a lieu dans un État de l'UE/AELE ou dans un État tiers avec ou sans convention de sécurité sociale avec la Suisse.
3. En ce qui concerne le droit fiscal, il convient de déterminer si l'employeur doit décompter les éventuels impôts à la source dans le pays d'accueil.

Déclaration de protection des données à l'égard des collaborateurs

De quoi s'agit-il?

La législation révisée sur la protection des données est en vigueur depuis le 1^{er} septembre de l'année dernière. Le fondement du nouveau droit sur la protection des données consiste à protéger la personnalité et les droits fondamentaux des personnes physiques dont les données font l'objet d'un traitement; il en découle de nouveaux droits pour les personnes concernées en vue de préserver leur autodétermination informationnelle. Cela entraîne des exigences accrues en matière de protection des données de la part des acteurs du marché. Un aperçu des nouveaux droits et obligations ainsi que les mesures qui en résultent est disponible dans le numéro 02/2023 d'Expert Info. Dans le présent article, nous nous concentrons sur les données de collaborateurs.

Domaine de protection

Lors de la mise en œuvre du nouveau droit de la protection des données, l'accent est souvent mis sur les données des personnes extérieures à l'entreprise: les sites Internet font référence aux cookies et sont dotés d'un paramétrage pour la protection des données par défaut, des clauses sur la protection des données sont convenues dans le cadre de la conclusion de contrats avec des clients et des fournisseurs. Les données des collaborateurs de l'entreprise ont tendance à être négligées, mais elles sont tout aussi importantes. Les employeurs disposent d'un grand nombre et d'une grande variété de données sur leurs collaborateurs, qu'il s'agisse de données personnelles au sens strict telles que la date de naissance, la nationalité et l'état civil, d'informations issues du CV telles que les formations continues, les loisirs et les anciens employeurs, ou encore de données sur les membres de

la famille et d'identifiants tels que le numéro AVS. En outre, des données sensibles, notamment des données relatives à la santé, aux photos ou à la religion, peuvent être traitées, en particulier pour les collaborateurs.

Déclaration de protection des données (DPD)

En Suisse, le traitement des données est en principe autorisé s'il existe un motif justificatif. Est considéré(e) comme tel un intérêt privé ou public prépondérant, une loi ou le consentement des personnes concernées. En outre, les principes de traitement (transparence, limitation de la finalité, proportionnalité, sécurité des données) doivent être respectés et la personne concernée ne doit pas s'être opposée au traitement. Le traitement de données personnelles sensibles (p. ex. données relatives à la santé) requiert le consentement de la personne concernée.

La transparence est assurée par une information adéquate des personnes concernées sur la collecte des données personnelles et leur traitement. Ce devoir d'information peut être rempli par le biais de la DPD. Pour que les personnes concernées puissent faire valoir leurs droits en vertu de la législation sur la protection des données, elles doivent être informées dans la DPD des données personnelles qui sont traitées, de la finalité du traitement, de la communication éventuelle des données à des tiers qui doivent être définis, et à qui elles doivent s'adresser pour faire valoir leurs droits (p. ex. pour obtenir la correction ou la restitution de leurs données).

Communication

La DPD interne doit être remise aux collaborateurs sous forme physique ou électro-

nique. Toutefois, une information (écrite) indiquant l'existence d'une DPD interne et précisant où elle peut être consultée, p. ex. sur l'intranet de l'entreprise, peut également suffire. Pour les nouveaux collaborateurs, la DPD peut p. ex. être remise avec le contrat de travail. Le contrat de travail peut également contenir une référence à la DPD séparée. Il n'est toutefois pas recommandé de désigner la DPD comme «partie intégrante» du contrat de travail, car dans ce cas, toute adaptation de la DPD nécessiterait de conclure et de signer à nouveau les contrats de travail avec les collaborateurs. Une réglementation distincte est nécessaire pour les données des candidats à un poste: ces données personnelles doivent en principe être immédiatement supprimées en cas de décision négative.

«En bref»

1. Lors de la mise en œuvre de la nouvelle législation sur la protection des données, il est essentiel d'accorder également une attention particulière aux données des collaborateurs.
2. La mise en place d'une DPD interne s'impose.
3. Dans la DPD interne, les collaborateurs doivent être informés du traitement de leurs données personnelles et de leurs droits.
4. Le traitement des données de candidats doit être réglé séparément.

Nous sommes membre d'EXPERTsuisse. Engagés et responsables.

L'association suisse des experts en audit, fiscalité et fiduciaire a pour mission de former, de soutenir et de représenter ses experts. Depuis plus de 90 ans, EXPERTsuisse assume sa responsabilité vis-à-vis de l'économie, de la société et de la politique. www.expertsuisse.ch

Les contenus présentés ont fait l'objet de recherches approfondies. Cependant, aucune garantie ne peut être donnée quant à l'exactitude, l'exhaustivité et l'actualité des informations. Par ailleurs, ces articles ne sauraient remplacer un conseil détaillé au cas par cas. Aucune responsabilité ne peut être endossée quant aux contenus et à leur utilisation.