

Les conséquences fiscales du COVID-19

Vu la situation actuelle dans le contexte de la pandémie de COVID-19, l'Institut Fiscalité de FIDUCIAIRE|SUISSE en a compilé les conséquences et les défis sur le plan fiscal.

1 Provisions constituées au titre du coronavirus

1.1 Possibilités

<pre> graph TD Holding[Holding SA] -- 100% --> Négoce[Négoce SA] Holding -- 100% --> Immo[Immo SA] Provision[Provision] -.-> Négoce </pre>	<p>Négoce SA est gravement touchée par la crise du coronavirus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • effondrement du chiffre d'affaires dès avril 2020 <p>comptabilisation de provisions dans les états financiers 2019 suite à la pandémie:</p> <ul style="list-style-type: none"> – fait important survenu postérieurement à la clôture du bilan – cette provision «Corona» est-elle acceptable à des fins fiscales?
<p>Considérations de droit commercial</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Les provisions Corona peuvent se fonder sur les dispositions légales de l'art. 960a, al. 4 et de l'art. 960e al. 3, ch. 4 CO: • Des amortissements supplémentaires peuvent être opérés pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme.
<p>Considérations de droit fiscal</p>	<ul style="list-style-type: none"> • En vertu du principe de détermination, les règles de comptabilisation au bilan et d'évaluation relevant du droit commercial sont également contraignantes en droit fiscal (bilan fiscal), à moins que les prescriptions de droit fiscal ne prévoient des dérogations. • Selon l'art. 29, al. 1 et l'art. 63 al. 1 LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour: <ul style="list-style-type: none"> – les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé ; – les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice. • Les conséquences économiques de la crise du coronavirus pour l'exercice 2019 ne sont pas encore prévisibles; la pandémie ou plus exactement, son impact ne se sont produits qu'en 2020. • Sur le principe, aucune possibilité de provisionnement en 2019 (qualification de réserves non déductibles).

Publications des cantons (provision Corona dans les comptes 2019):	
Zoug	<ul style="list-style-type: none"> L'entreprise souffre directement ou indirectement des conséquences négatives du coronavirus. Provision de 50 % sur le bénéfice mais de CHF 500 000.- au maximum.
Valais	<ul style="list-style-type: none"> L'entreprise souffre directement ou indirectement des conséquences négatives du coronavirus. Provision de 50 % sur le bénéfice avant impôt mais de CHF 300 000.- au maximum.
Thurgovie	<ul style="list-style-type: none"> L'entreprise est directement concernée par les mesures de fermeture d'exploitation ordonnées par les autorités suite à la pandémie de coronavirus, ou elle fait manifestement face à des difficultés du fait d'une baisse massive de ses ventes. Provision de 25 % sur le bénéfice avant impôt mais de CHF 1 mio au maximum.
Argovie	<ul style="list-style-type: none"> L'entreprise est directement concernée par les mesures de fermeture d'exploitation ordonnées par les autorités suite à la pandémie de coronavirus, ou elle subit manifestement une baisse massive de ses ventes. Provision 2019 de CHF 250 000.- au maximum (en fonction du bénéfice).
Schwytz, St-Gall et Zurich	<ul style="list-style-type: none"> Aucune provision n'est autorisée puisque la pandémie de coronavirus ne s'est déclarée qu'en 2020 (St-Gall précise que ce sujet est en discussion aux niveaux intercantonal et national).
Autres cantons	<ul style="list-style-type: none"> Attendre leurs publications ou contacter les autorités fiscales.

1.2 Précision au sujet de la RFFA (incidences step-up)

X AG, siège à Zoug	<ul style="list-style-type: none"> Bénéfice de CHF 1 mio pour chacun des exercices 2018 et 2019 (avant provisionnement Corona). Capitaux propres de CHF 3 mio au 31.12.2019. Variante: suite à une transaction étranger-étranger, X AG est imposée à titre de société mixte (quote-part imposable en Suisse 15 %)
Provision Corona maximale:	<ul style="list-style-type: none"> Le canton de Zoug admet un provisionnement de 50 % du bénéfice, mais de CHF 500 000 au maximum. Dans le cas d'espèce, possibilité de provisionner CHF 500 000 Incidences au regard de l'impôt sur le bénéfice (la RFFA se traduit par une baisse substantielle de l'impôt sur le bénéfice à compter de 2020): <ul style="list-style-type: none"> économie d'impôt 2019 du fait de la provision de CHF 500 000 : env. CHF 41 000; surplus d'impôt sur le bénéfice 2020 par dissolution de la provision de CHF 500 000: env. CHF 25 000 (économie de CHF 16 000).

	Mit Rst. 500'000	Ohne Rst. 500'000
Gewinn 2018	1'000'000	1'000'000
Gewinn 2019 (2 x gewichtet)	500'000	1'000'000
Ertragswert (Kapitalisierungssatz 7 %)	9'523'509	14'285'714
Substanzwert	3'000'000	3'000'000
Unternehmenswert	7'349'006	10'523'509
./.. Steuerquote Schweiz (15 %)	-1'102'350	-1'578'526
Stille Reserven neurechtlicher Step-up	6'246'656	8'944'983

- Taux d'imposition spécial pour dissolution des réserves latentes (step-up dans le nouveau droit): env. 1,8 % en moyenne.
- Impôt sur le bénéfice ordinaire à compter de 2020: env. 5 %.
- Économie d'impôt env. 3,2 % sur CHF 2,7 mio, soit CHF 86 400 en cas d'utilisation intégrale des réserves latentes.
- Alternative: provision à titre de charge exceptionnelle selon la Circ. CSI n° 28 ou une autre méthode d'évaluation (possible à ZG).

2 Prestations en cas de perte de gain pour les indépendants

<p>Ordonnance COVID-19</p> <p>Perte de gain:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Une indemnité journalière est prévue pour les indépendants: <ul style="list-style-type: none"> – interruption de l'activité lucrative suite aux mesures prévues dans la loi sur les épidémies; – affiliation à l'AVS obligatoire
<p>Traitement fiscal des prestations selon la lettre-circulaire de l'AFC du 04.2020:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Les indemnités journalières sont qualifiées de revenus imposables: <ul style="list-style-type: none"> – imposition ordinaire: autres revenus au sens de l'art. 23, let. a LIFD, acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative; – imposition à la source: art. 84, al. 2 LIFD (revenus acquis en compensation); – les cotisations AVS sont déduites des indemnités journalières. • Donc aucun revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD. <p>Déclaration dans la déclaration d'impôt 2020:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La caisse de compensation fournit le décompte. • La caisse de compensation autorisera aussi des déclarations aux administrations fiscales compétentes. • Mention sous «Revenus provenant des assurances sociales et d'autres assurances» / «Indemnités en cas de perte de gain versées directement par la caisse de compensation» (formulaire 2, ch. 3.4). <p>Compensation de pertes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les pertes subies au titre de l'exercice d'une activité lucrative indépendante sont compensables par d'autres revenus, et par conséquent aussi par les «indemnités journalières Corona».

	<p>Traitement au regard de la TVA:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Précision concernant l'indemnité en cas de réduction de l'horaire de travail selon publication de l'AFC: <ul style="list-style-type: none"> – pas de contre-prestation, donc aucun assujettissement à la TVA (art. 18, al. 2 LTVA); – pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable (art. 33, al. 1 LTVA); • «Indemnité Corona»: <ul style="list-style-type: none"> – elle devrait être traitée au même titre qu'une indemnité en cas de réduction de l'horaire de travail; – selon les dires, la division principale TVA de l'AFC se serait penchée sur cette thématique.
--	---

3 Prestations en cas de perte de gain pour les personnes exerçant une activité lucrative dépendante

Ordonnance COVID-19 Perte de gain:	<ul style="list-style-type: none"> • Des indemnités journalières sont prévues pour les employés (activité lucrative dépendante). • Interruption de l'activité lucrative suite aux mesures prévues dans la loi sur les épidémies. • Affiliation à l'AVS obligatoire.
Traitement au regard de l'impôt sur le revenu:	<ul style="list-style-type: none"> • Les indemnités journalières sont qualifiées de revenus imposables: • imposition ordinaire: autres revenus au sens de l'art. 23, let. a LIFD, acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative; • imposition à la source: art. 84, al. 2 LIFD (revenus acquis en compensation); • les cotisations AVS sont déduites des indemnités journalières. • Donc aucun revenu provenant d'une activité lucrative dépendante au sens de l'art. 18 LIFD.

4 Télétravail pour les travailleurs et l'employeur

Travailleur Conditions de déductibilité des frais d'utilisation d'une chambre de travail privée:	<ul style="list-style-type: none"> • Le travailleur est contraint d'exercer une partie importante de son activité à domicile: <ul style="list-style-type: none"> – durant la crise du coronavirus, choix du télétravail par nécessité et non par commodité. • La pièce / le bureau doit servir à l'exercice de la profession pour une part essentielle: <ul style="list-style-type: none"> – existence d'une chambre de travail privée; – travail dans la salle de séjour insuffisant; • Outre les charges de locaux, les dépenses d'infrastructure (p. ex. informatique) sont elles aussi déductibles. • Les frais d'utilisation d'une chambre de travail privée sont qualifiés d'autres frais professionnels:
---	--

	<ul style="list-style-type: none"> – compris en principe dans la déduction forfaitaire; – déduction forfaitaire au regard de la LIFD: 3 % du salaire net, au minimum CHF 2000.- et au maximum CHF 4000.- • Déduction des frais d'utilisation d'une chambre de travail privée: <ul style="list-style-type: none"> – compris en principe dans la déduction forfaitaire: <ul style="list-style-type: none"> ➢ 3 % du salaire net, au minimum CHF 2000.- et au maximum CHF 4000.- • Possibilité de justifier des frais plus élevés (mais pas de combinaison de la déduction forfaitaire et du supplément de frais). • La déduction forfaitaire est à réduire si l'activité lucrative n'est pas exercée toute l'année: <ul style="list-style-type: none"> – le travail à domicile n'équivaut pas à l'abandon de l'activité lucrative, d'où pleine déduction forfaitaire.
Employeur	<p>Justification d'un établissement stable par le télétravail pendant la crise du coronavirus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Conditions de l'établissement stable: <ul style="list-style-type: none"> – installation fixe et permanente d'affaires; – importance qualitative et quantitative de la conduite des activités. • La crise du coronavirus n'étant que temporaire, elle n'est pas durable (plus de 12 mois p. ex.). • Le «bureau à domicile» pendant la crise du coronavirus n'est pas un établissement stable (durée probable de quelques semaines seulement). <p>Conséquences au titre de la TVA:</p> <ul style="list-style-type: none"> • En cas d'utilisation d'outils de travail privés, etc. à des fins commerciales, il conviendrait de clarifier le point suivant: <ul style="list-style-type: none"> – déduction ou dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

5 Déduction des frais de déplacement et de repas

ATF du 25.10 2011 (StE 2012 B. 22.3 n° 105):	<ul style="list-style-type: none"> • Déduction forfaitaire des frais de déplacement et de repas. • En cas de forfaitisation des déductions, un certain nombre de présomptions viennent tout naturellement à l'esprit: <ul style="list-style-type: none"> – si l'on part de l'idée que l'employé passe ses journées de travail à son lieu de travail, cela suggère qu'il fait le trajet domicile-lieu de travail tous les jours ouvrables; – ainsi il suffit entre autres de justifier le nombre de journées de travail; – il n'est pas nécessaire de prouver que les frais ont été occasionnés tous les jours. • L'autorité de taxation doit pouvoir s'appuyer sur des raisons solides pour se départir de ces présomptions naturelles: <ul style="list-style-type: none"> – p. ex. le télétravail; – demande de renseignements dans le cadre de l'obligation de collaborer.
---	--

Déclaration d'impôt 2020:	<ul style="list-style-type: none"> • Variante 1: <ul style="list-style-type: none"> – s'appuyer sur une présomption naturelle et déclarer la pleine déduction des frais de déplacement (pour une charge de travail de 100 %); – l'administration des contributions posera éventuellement des questions en rapport avec les journées de télétravail (obligation de collaborer de l'assujetti). – Pratique en matière de déduction des frais de repas: <ul style="list-style-type: none"> ➢ En règle générale déduction si plus de la moitié des jours ouvrables et donc repas à l'extérieur pour plus de la moitié de ces jours ouvrables. • Variante 2: <ul style="list-style-type: none"> – réduction de la déduction des frais de déplacement pro rata temporis; – pleine déduction des frais de repas.
----------------------------------	--

6 Télétravail et FAIF:

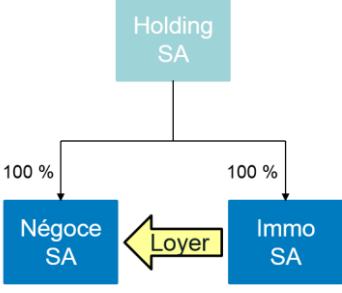
Pas de compensation proportionnelle pour la limite des CHF 3000, le télétravail est admis à titre de déduction:	<ul style="list-style-type: none"> • Véhicule de service de CHF 80 000.- hors TVA • Trajet domicile-lieu de travail: 38 km, soit 76 km par jour • Nombre de journées de travail: 240 • Télétravail pour cause de coronavirus en 2020 = 50 jours 												
Part privée dans le certificat de salaire:	<ul style="list-style-type: none"> • 9,6 % de CHF 80 000 = CHF 7680 sous chiffre 2.2 • Coche dans le champ F • Assujettissement à la TVA 												
Frais de déplacement dans la déclaration d'impôt:	<ul style="list-style-type: none"> • Trajet de 2 x 38 km = 76 km par jour • Journées de travail = 240 – 50 = 190 jours x 76 km par jour = 14 440 km • Frais = 14 440 km x CHF 0.70 = CHF 10 108.- 												
Impact FAIF:	<ul style="list-style-type: none"> • On ne peut faire valoir que CHF 3000 de frais de déplacement au titre de l'impôt fédéral direct: • CHF 10 108.- – CHF 3000.- = CHF 7108.- de revenu supplémentaire 												
Impact fiscal:	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">Part privée 9,6 %</td> <td style="width: 30%; text-align: right;">CHF 7680 (revenu et TVA)</td> <td style="width: 40%;"></td> </tr> <tr> <td>FAIF</td> <td style="text-align: right;"><u>CHF 7108</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Revenu total</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>imposable</td> <td></td> <td style="text-align: right;">CHF 14 788.-</td> </tr> </table>	Part privée 9,6 %	CHF 7680 (revenu et TVA)		FAIF	<u>CHF 7108</u>		Revenu total			imposable		CHF 14 788.-
Part privée 9,6 %	CHF 7680 (revenu et TVA)												
FAIF	<u>CHF 7108</u>												
Revenu total													
imposable		CHF 14 788.-											

7 Réserves de cotisations d'employeur

Ordonnance COVID-19 prévoyance professionnelle – pour 2020:	<ul style="list-style-type: none"> • Pour l'année 2020, l'employeur peut payer la part des cotisations du salarié à la prévoyance professionnelle en puisant dans la réserve ordinaire de cotisations d'employeur. • Communication écrite à l'institution de prévoyance • La prise en charge des cotisations LPP des travailleurs est imposable (relèvement du salaire net).
--	---

<p>Constitution d'une réserve de cotisations d'employeur pour 2019:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 3 à 5 fois (suivant le canton) la cotisation annuelle de l'employeur • Délai de paiement pour 2019: <ul style="list-style-type: none"> – Il ne suffit pas de comptabiliser la réserve, les fonds doivent être virés à l'institution de prévoyance. – Certains cantons admettent le versement jusqu'au 30.06.2020 (à vérifier auprès du canton)
--	--

8 Loyer – Échange de prestations intragroupe

	<p>Exemple pratique:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Immo SA et Négoces SA, sociétés sœurs, sont contrôlées par Holding SA. • Immo SA loue des bâtiments commerciaux à Négoces SA. • Négoces SA a subi une forte baisse de ses ventes en raison de la crise du coronavirus et n'est plus à même, par manque de trésorerie, de payer le loyer d'avril 2020. • Immo SA fait grâce à Négoces SA des loyers d'avril à décembre 2020. <p>Peut-il en naître des problèmes fiscaux?</p>
<p>Principe:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • L'échange de prestations entre entreprises liées doit satisfaire au principe de pleine concurrence, faute de quoi il est possible de présumer une distribution dissimulée de bénéfice.
<p>Acte constitutif de distribution dissimulée de bénéfice selon la pratique du Tribunal fédéral:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Un actionnaire ou une personne proche de lui tire avantage d'une prestation (le TF fait une interprétation extensive de ces termes): <ul style="list-style-type: none"> – Immo SA et Négoces SA sont des sociétés sœurs et entretiennent des relations économiques, ce qui fait d'elles des personnes proches. • Il existe une disproportion manifeste entre prestation et contre-prestation: <ul style="list-style-type: none"> – cette disproportion se mesure selon le principe de la comparaison entre tiers (ou principe de pleine concurrence) ; – les transactions intragroupe (groupe, sociétés liées) ne sont par conséquent reconnues que si elles ont conclues à des prix conformes au marché.
<p>La disproportion entre prestation et contre-prestation est perceptible pour les organes de la société:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Le caractère identifiable de la disproportion est présumé si cette disproportion est manifeste.
<p>Question de savoir si la renonciation au loyer est «conforme au marché» et satisfait au principe de pleine concurrence:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • À ce jour, le Conseil fédéral n'a prévu dans les ordonnances-COVID-19 aucun régime allant dans le sens d'une remise de loyer mais il a recommandé au bailleur et au locataire de «s'entendre». • L'«assainissement» de Négoces SA est en principe la tâche de la société mère Holding SA et non de la société sœur Immo SA. • Quant à savoir si la crise du coronavirus implique l'analyse des fonctions et des risques entre sociétés liées par suite de l'évolution des conditions:

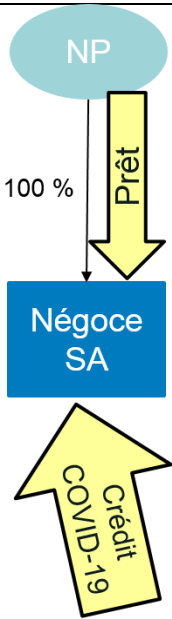
	<ul style="list-style-type: none"> – si Négoce SA agit pour compte propre, elle doit assumer elle-même certaines pertes de chiffre d'affaires à court terme (sachant qu'elle réalise des bénéfices supérieurs durant les périodes fastes); – d'autre part, des pertes à long terme ne sauraient être subies au seul détriment de Négoce SA, mais les sociétés du groupe doivent être mises à contribution; – le critère déterminant est de savoir combien de temps la crise du coronavirus durera; – si elle est de courte durée, il n'est pas justifié d'ajuster les prix de transfert. <ul style="list-style-type: none"> • Si une certaine remise de loyer pendant la durée de la pandémie de coronavirus devait s'imposer comme étant conforme au marché, il serait possible d'y faire appel à titre de comparaison avec le marché durant la période en question (ajustement des prix de transfert pour une brève période). • Beaucoup de choses dépendront du bon vouloir des services fiscaux (proportionnalité, etc.). • L'expérience démontre qu'en présence de besoins financiers importants, les pouvoirs publics ont plutôt tendance à «serrer la vis» (pour rappel les publications des autorités fiscales après la crise financière).
Recommandations:	<ul style="list-style-type: none"> • S'il y a renonciation au loyer, alors qu'elle soit d'une ampleur raisonnable (pas pour 9 mois). • Il convient de privilégier une suspension du loyer afin de prévenir le risque de prestation appréciable en argent. • Il n'y a lieu d'ajuster les prix de transfert et donc de procéder à des adaptations de loyer substantielles que si la crise s'éternise, hypothèse qui, fort heureusement, ne semble pas se confirmer aujourd'hui.
Conséquences fiscales d'une prestation appréciable en argent au regard de la LIFD et de la LIA:	<ul style="list-style-type: none"> • Compensation du bénéfice imposable et par là même relèvement de l'impôt sur le bénéfice pour Immo SA. • Impôt anticipé: <ul style="list-style-type: none"> – en principe application de la théorie du bénéficiaire direct, donc Négoce SA est le bénéficiaire de la prestation; – remboursement de l'impôt anticipé à Négoce SA s'il y a comptabilisation comme prestation appréciable en argent chez Négoce SA.
TVA en cas d'option pour le loyer:	<ul style="list-style-type: none"> • Bailleur: TVA à 7,7 % (effectif sauf option de correction de l'impôt préalable, ou 0,07 % à titre forfaitaire). • Locataire: octroi de la pleine déduction de l'impôt préalable, ou déduction proportionnelle en cas de double emploi.

9 Financement intragroupe

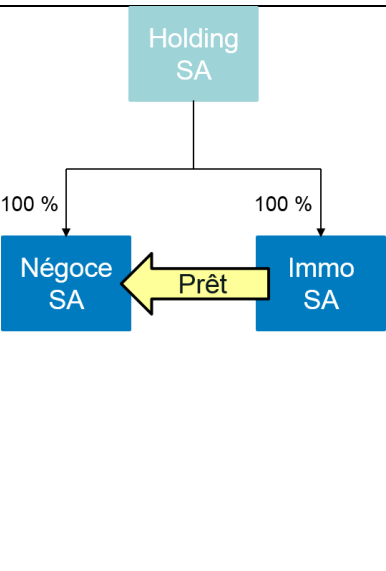
<pre> graph TD Holding[Holding SA] -- 100% --> Negoce[Négoces SA] Holding -- 100% --> Immo[Immo SA] Immo -- Prêt --> Negoce </pre>	<p>Exemple pratique:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Immo SA octroie à Négoces SA un prêt sans intérêt: <ul style="list-style-type: none"> – suspension du loyer d’avril à décembre 2020, soit au total CHF 180 000, payables au plus tard le 31.12.2023; – Négoces SA subit une forte baisse de ses ventes du fait de la crise du coronavirus, raison pour laquelle Immo SA assure un financement transitoire, c.-à-d. lui consent un prêt de CHF 300 000 (remboursable d’ici au 31.12.2023). • En l’absence de rémunération du prêt, de garanties et vu l’insolvabilité de Négoces SA, l’office des impôts qualifie le prêt consenti par Immo SA à Négoces SA de prestation appréciable en argent dans la procédure de taxation 2022.
<p>Conditions de la reconnaissance par le fisc de prêts intragroupe:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Le prêt intragroupe doit satisfaire au principe de pleine concurrence. • Critères de conformité au principe de pleine concurrence: <ul style="list-style-type: none"> – conditions conformes au marché en ce qui concerne la durée, la fin et l’amortissement du prêt; – taux d’intérêt approprié et paiements d’intérêts réguliers (circulaire AFC); – contrôle de solvabilité et apport éventuel de garanties.
<p>Appréciation de la situation dans le cas d’espèce:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • En l’absence de rémunération du prêt, de garanties et vu l’insolvabilité de Négoces SA, le prêt ne satisfait pas au principe de pleine concurrence, d’où le risque de prêt simulé et donc de prestation appréciable en argent (sauf bienveillance de l’office des impôts?). • Pour les impôts directs application de la théorie du triangle, pour l’impôt anticipé application de la théorie du bénéficiaire direct. • Solutions de rechange: prêt de Holding SA ou crédit COVID-19 afin de prévenir tout risque fiscal.
<p>Au lieu de solliciter un prêt de la part d’Immo SA, Négoces SA contracte un crédit COVID-19 auprès de sa banque attitrée:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Conditions d’octroi d’un crédit COVID-19 jusqu’à concurrence de CHF 500 000: <ul style="list-style-type: none"> – pas de contrôle de crédit approfondi par la banque (conditions selon questionnaire); – aucune rémunération requise à l’heure actuelle (dépend de la situation du marché selon l’ordonnance); – durée de 5 ans, ce délai pouvant être prolongé de 2 ans supplémentaires en présence d’un cas de rigueur; • Avantages fiscaux du crédit COVID-19: <ul style="list-style-type: none"> – le crédit COVID-19 est un prêt consenti par une banque, donc par un tiers; – aucune question quant au respect du principe de pleine concurrence (rémunération, solvabilité, garanties, etc.); – absence de qualification comme prestation appréciable en argent (prêt simulé); – absence de contrôle visant à savoir si l’on est en présence de capital propre dissimulé.

<p>Autres considérations à propos du crédit COVID-19:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Perte de capital et surendettement (art. 725 CO): <ul style="list-style-type: none"> – aucune prise en compte pour le calcul de la perte de capital selon l’art. 725, al. 1 CO et du surendettement selon l’art. 725, al. 2 CO; – le caractère de capitaux étrangers n’étant pas remis en question, absence de contrôle pour savoir si le crédit COVID-19 est susceptible de constituer un capital propre dissimulé. • Question de savoir si les conditions d’octroi du crédit COVID-19 peuvent être retenues pour une comparaison entre tiers en cas de prêt intragroupe: <ul style="list-style-type: none"> – le crédit COVID-19 étant une mesure extraordinaire, il n’y a pas de comparaison entre tiers. • Incident de crédit ou dispense: <ul style="list-style-type: none"> – produit extraordinaire avec incidence fiscale (probablement compensation avec les pertes existantes)
<pre> graph TD Holding[Holding SA] -- 100% --> Negoce[Négoce SA] Holding -- 100% --> Immo[Immo SA] Holding -- Dividende --> Div[Dividende] Holding -- Crédit COVID-19 --> Credit[Crédit COVID-19] </pre>	<p>Holding SA distribue un dividende (Négoce SA a obtenu un crédit COVID-19):</p> <ul style="list-style-type: none"> • L’art. 6, al. 3, let. a de l’ordonnance sur les cautionnements solidaires liés au COVID-19 interdit les versements de dividende: <ul style="list-style-type: none"> – question: Négoce SA est-elle seule concernée? – interprétation par analogie: alors Holding SA l’est aussi. • Révocation de la distribution du dividende (ATF 2C.115/2007): <ul style="list-style-type: none"> – écritures complémentaires possibles avant la clôture des comptes annuels et un contrôle éventuel de l’AFC; – concernant les dividendes décidés et échus, pas d’application de la pratique de l’annulation; – impôt anticipé dû en principe (conséquences également au titre du droit d’émission et pour les actionnaires).

10 Assainissement

 <p>The diagram illustrates the financial relationship between NP and Négoce SA. NP is shown as a light blue oval at the top. A yellow arrow labeled 'Prêt' points from NP to Négoce SA (a blue rectangle). To the left of this arrow, '100 %' is written. Below Négoce SA, a yellow arrow labeled 'Crédit COVID-19' points upwards towards Négoce SA.</p>	<p>Négoce SA subit une forte baisse de ses ventes du fait de la crise du coronavirus et a besoin de liquidités:</p> <ul style="list-style-type: none"> Négoce SA obtient un crédit COVID-19 de CHF 300 000 à 0 %. De plus, l'unique actionnaire NP lui accorde lui aussi un crédit de CHF 300 000. <p>3 ans plus tard, NP doit amortir la créance résultant du prêt afin que Négoce SA puisse survivre:</p> <ul style="list-style-type: none"> Selon le ch. 4.1.1.1. de la Circ. AFC n° 32, l'abandon de créance consenti par NP constitue un bénéfice d'assainissement improprement dit si le prêt ne satisfait pas au principe de pleine concurrence ou représente un capital propre dissimulé. Si Négoce SA avait pu obtenir un crédit COVID-19 d'une banque, le principe de pleine concurrence serait-il respecté?
---	--

11 Amortissement sur la participation

 <p>The diagram shows Holding SA (a light blue rectangle) at the top. Two lines connect Holding SA to Négoce SA (a blue rectangle) and Immo SA (a blue rectangle) below it, both labeled '100 %'. A yellow arrow labeled 'Prêt' points from Immo SA to Négoce SA.</p>	<p>Exemple pratique:</p> <ul style="list-style-type: none"> Négoce SA a subi une forte baisse de ses ventes en raison de la crise du coronavirus. Holding SA procède sur sa participation dans Négoce SA à une correction de valeur ayant une incidence sur le résultat. <p>Art. 62, al. 4 LIFD:</p> <ul style="list-style-type: none"> Les corrections de valeur sur des participations d'au moins 10 % peuvent être compensées dans la mesure où elles ne sont plus justifiées (même si la dissolution de la correction de valeur n'est pas comptabilisée au bilan). Réévaluation jusqu'à concurrence du coût d'investissement Aucune réduction pour participation n'est possible sur les bénéfices de réévaluation (art. 70, al. 2, let. c LIFD).
---	---

12 Délais

<p>Ordonnance COVID-19 – suspension des délais:</p>	<ul style="list-style-type: none"> Le droit procédural fédéral ou cantonal prévoit que les délais légaux ou ordonnés par les autorités ou les tribunaux sont suspendus pendant la période de Pâques. En l'espèce, la suspension du délai est intervenue à l'entrée en vigueur de l'ordonnance (21 mars 2020) et a duré jusqu'au 19 avril 2020 inclus.
<p>Impôt fédéral direct:</p>	<ul style="list-style-type: none"> Délais de dépôt: <ul style="list-style-type: none"> la LIFD ne prévoit pas de suspension de délai pendant la période de Pâques (les délais de réclamation commencent à courir); la suspension des délais n'est prévue que pour les

	<p>procédures de réclamation devant le Tribunal fédéral;</p> <ul style="list-style-type: none"> – l'AFC a fait savoir qu'en cas de dépassement des délais, les demandes de rétablissement des délais visés à l'art. 133 LIFD seraient traitées avec bienveillance pour éviter les cas de rigueur.
Délais de paiement (lettre circulaire de l'AFC du 24.03.2020):	<ul style="list-style-type: none"> • Il est renoncé à la perception d'intérêts moratoires jusqu'au 31 décembre 2020 sur les créances fiscales au titre de l'IFD qui sont venues à échéance entre le 1^{er} mars et le 31 décembre 2020. • La règle s'applique aux périodes actuelles et antérieures (mais pas pour les amendes et les frais).
Impôts cantonaux et communaux:	<ul style="list-style-type: none"> • Diverses mesures ont été instaurées, qu'il convient de consulter dans les publications des cantons: <ul style="list-style-type: none"> – ZH annonce p. ex. que la crise du coronavirus est un motif général de rétablissement des délais. • La plupart des cantons ont d'ores et déjà prolongé les délais de remise des déclarations d'impôt ou accordent des prolongations de délai généreuses. • Il convient d'examiner la situation en matière de fêtes et de suspension des délais dans le contexte de l'ordonnance COVID-19 en consultant les lois fiscales cantonales. • Réduction des Intérêts moratoires pour les retards de paiement: <ul style="list-style-type: none"> – ZH: 0,25 % au lieu de 4,5 %; – ZG: délais de paiement prolongés jusqu'au 30.06.2020, pas d'intérêts moratoires jusqu'au 31.12.2020.
Impôts à la source:	<ul style="list-style-type: none"> • Le délai pour les corrections tarifaires a été prolongé dans de nombreux cas jusqu'au 30.06.2020.
TVA:	<ul style="list-style-type: none"> • Délais de paiement (publication de l'AFC): <ul style="list-style-type: none"> – pas d'intérêts moratoires sur toutes les factures de TVA accusant un retard de paiement jusqu'au 31.12.2020 (la règle vaut pour les périodes actuelles et antérieures). • Les activités de contrôle sur place ne sont prévues qu'à titre exceptionnel à l'heure actuelle.
Impôt anticipé et droits de timbre:	<ul style="list-style-type: none"> • Pas de remise des informations par voie électronique. • Un report de paiement peut être demandé. • Maintien d'un intérêt moratoire de 5 %. • Pas de contrôles sur place à l'heure actuelle.

13 Taux de la dette fiscale nette au titre de la TVA

Exemple pratique:	<ul style="list-style-type: none"> • Restaurant SA est assujettie à l'impôt depuis 2013 et établit ses décomptes selon la méthode des taux de la dette fiscale nette (TDFN). • Ses ventes à l'emporter (Take-away) représentent entre 3 et 8 % du total du chiffre d'affaires imposable. • Toutes les ventes sont décomptées au TDFN de 5.1 %.
--------------------------	---

	<ul style="list-style-type: none"> Depuis le 17.03.2020, le restaurant est fermé et seul est maintenu le service «Take-away».
Pratique de l'AFC (div. princ. TVA) suite à la crise du coronavirus:	<ul style="list-style-type: none"> Restaurant SA se voit par conséquent appliquer rétroactivement au 01.01.2020 le TDFN de 0,6% pour «Take-away sans possibilité de consommation sur place».
Pour tout complément d'information:	<ul style="list-style-type: none"> Site Internet de l'AFC (divisions principale de la TVA)