

RAPPORT DU GROUPE DE TRAVAIL IMPÔTS LORS DE RESTRUCTURATIONS

Version actualisée (août 1997)

1. Création d'un groupe de travail et mandat

D'entente avec le directeur de l'Office fédéral de la justice, le directeur de l'Administration fédérale des contributions a pris, le 2 mai 1995, la décision suivante:

1. Création d'un groupe de travail

Un groupe de travail est institué afin de présenter des propositions relatives à la modification de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), de la loi fédérale sur les droits de timbre (LT) et de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA).

Font partie de ce groupe de travail:

- *Monsieur Conrad Stockar, Dr. iur., conseiller scientifique auprès de la Division principale des droits de timbre et de l'impôt anticipé¹ de l'Administration fédérale des contributions (AFC),*
- *Monsieur Peter Böckli, Prof. Dr. iur., Bâle*
- *Monsieur Marco Greter, lic. iur., chef de Division principale de l'administration cantonale des impôts, Zürich,*
- *Monsieur Hanspeter Kläy, chef des projets de législation relatifs au droit des sociétés auprès de l'Office fédéral de la justice (OFJ),*
- *Monsieur Jean-Blaise Paschoud, Dr. iur., chef de l'administration cantonale des impôts, Lausanne,*
- *Monsieur Peter Riedweg, expert fiscal et comptable diplômé, partenaire pour les questions fiscales auprès de Revisuisse Price Waterhouse, Zürich,²*

¹ La division principale des droits de timbre et de l'impôt anticipé ainsi que la division principale de l'impôt fédéral direct ont, entre-temps, été réunies et portent le nom de Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbres.

- *Monsieur Frank Vischer, Prof. Dr. iur., Bâle,*
- *Monsieur Angelo Digeronimo, lic. rer. pol., expert en fiscalité des entreprises auprès de l'AFC,*
- *Monsieur Beat Walker, lic. rer. pol., chef de section auprès de la Division principale de l'impôt fédéral direct³ de l'AFC,*
- *Monsieur Paul Saner, expert fiscal diplômé auprès de la Division principale des droits de timbre et de l'impôt anticipé⁴ de l'AFC.*

Le secrétariat scientifique est assuré par M. Alfred Meier, avocat, adjoint scientifique auprès de la Division principale des droits de timbre et de l'impôt anticipé⁵. Quant au procès verbal, il est tenu par M. Peter Stebler, avocat, adjoint scientifique auprès de la Division principale de l'impôt fédéral direct⁶.

2. Mandat

Vu la décision du Conseil fédéral du 11 janvier 1995:

L'Administration fédérale des contributions est chargée, avec le concours de représentants des administrations fiscales cantonales et d'entente avec l'Office fédéral de la justice, d'élaborer des propositions modifiant le droit fiscal, afin de rendre possible une imposition différée lors de restructuration d'entreprises conformément aux mesures prévues par le projet d'experts (ci-joint) modifiant le droit civil,

le groupe de travail est chargé

a) de faire ressortir les conséquences fiscales liées aux restructurations prévues dans l'avant-projet de loi sur l'adaptation des structures⁷ (fusion, scission, transformation) et dans l'avant projet de loi visant à compléter le DIP;

b) de faire ressortir les modifications de loi qui seraient nécessaires pour parvenir, aussi bien en ce qui concerne les impôts de la Confédération que les impôts des cantons, à un différé

2 Depuis le 1er avril 1996, M. Riedweg est devenu partenaire du bureau d'avocats Homburger à Zürich.

3 voir note de pied 1.

4 voir note de pied 1.

5 voir note de pied 1.

6 voir note de pied 1.

7 Le projet de loi mentionné dans le mandat du 2 mai 1995 porte maintenant le titre de loi sur la fusion.

de l'imposition valable dans tous les cas de restructuration pour autant que celle-ci ne soit pas liée à une réalisation directe de revenu ou de bénéfice;

c) de formuler des propositions pour la modification de la LIFD, de la LHID, de la LT et de la LIA.

Le groupe de travail doit aussi étudier la thématique des impôts sur les gains immobiliers dus lors de restructuration. En plus de l'avant projet de loi sur l'adaptation des structures et de l'avant projet visant à compléter le DIP, le groupe de travail doit examiner les mesures requises par la motion Cottier en vue de faciliter les restructurations au moyen d'échange de participations transfrontalier.

Le groupe présentera, jusqu'au printemps 1996, son rapport au Directeur de l'Administration fédérale des contributions et au Directeur de l'Office fédéral de la justice.

3. Méthode de travail

Le groupe décide lui-même de sa méthode de travail.

4. Confidentialité

Le Directeur de l'Administration fédérale des contributions et le Directeur de l'Office fédéral de la justice décideront à quel moment il sera opportun de proposer au Conseil fédéral l'ouverture d'une procédure de consultation. L'avant-projet de loi sur l'adaptation des structures et l'avant projet de loi tendant à compléter le DIP doivent être traités confidentiellement.

5. Rémunération

L'AFC prend à sa charge les frais de voyage et d'éventuelles nuitées des membres du groupe de travail. De plus l'AFC verse aux membres du groupe de travail qui ne font pas partie de l'Administration une indemnité journalière de Fr. 140.-. Des travaux spéciaux (rédactions de rapport, etc.) sont indemnisés selon un tarif de Fr. 120.- par heure (pour les indépendants) ou de Fr. 90.- par heure (pour les salariés)

6. Entrée en vigueur

La présente décision entre en vigueur avec effet immédiat.

Sous la direction de M. Stockar, le groupe de travail s'est réuni en 10 occasions. *L'avant-projet de loi sur l'adaptation des structures (AP/LAS)*⁸ ainsi que *l'avant-projet* daté du 14 avril 1995 *visant à compléter le DIP (AP/DIP)* sont les documents qui ont servi de base au travail du groupe. Les deux avant-projets ont été présentés et exposés au groupe de travail par Messieurs Frank Vischer et Hanspeter Kläy, le 16 mai 1995, lors de la première réunion du groupe. Lors des réunions du 7 juillet et du 17 août 1995, le groupe de travail a traité des problèmes fiscaux inhérents aux fusions et aux concentrations équivalant économiquement à des fusions; le 28 septembre et le 23 novembre 1995, ce sont les problèmes posés par les scissions qui ont été étudiés. Lors de sa réunion du 9 janvier 1996, le groupe de travail s'est concentré particulièrement sur les questions posées par la TVA dans les cas de restructuration ainsi que sur le thème de transformation de sociétés. Le 19 février 1996, le groupe de travail a continué ses discussions sur les questions de TVA et a repris le thème de transformation de sociétés, en particulier des "scissions aux fins d'intégration". Le sujet principal de la séance du 14 mars 1996 a été, une fois encore, celui des scissions et celui des restructurations de participation à des entreprises internationales. Le 17 avril, le groupe de travail a traité la motion Cottier et a élaboré la première version du projet de rapport. Le 23 mai 1996, le groupe de travail a adopté le présent rapport.

Au cours du premier semestre 1997, l'Office de la justice a remanié l'AP/LAS ainsi que l'AP/DIP afin de les assembler dans un Avant-projet de loi sur la fusion, la scission et la transformation de sujets (loi sur la fusion). La version actualisée du rapport du groupe de travail impôts lors de restructurations se réfère à ce nouveau avant-projet cité sous l'abréviation AP/LFus.

⁸ Avant-projet de loi fédérale sur la fusion, la scission et la transformation de sociétés commerciales, de sociétés coopératives, d'associations, de fondations et d'instituts de droit public, ainsi que sur le transfert de patrimoine (loi sur l'adaptation des structures).

2 Examen de la législation en vigueur

21 Concept du projet de loi élaboré par le groupe de travail

Le projet de loi du groupe de travail, annexé au présent rapport, se base sur les *lignes directrices* suivantes:

- Les dispositions sur les restructurations contenues dans la LIFD et dans la LHID doivent être conçues d'une manière plus large et plus adaptée à notre époque.
- Tant que dure l'assujettissement à l'impôt en Suisse, le différé d'imposition devrait être prévu pour les restructurations envisagées dans l'AP/LFus.
- Les restructurations franches d'impôt doivent être clairement définies et délimitées par rapport aux aliénations imposables.
- Si une restructuration peut, au niveau de l'entreprise, se faire en franchise d'impôt, le principe de la neutralité fiscale doit aussi être applicable au niveau des personnes qui participent à des entreprises faisant l'objet de restructuration ⁹.

Les propositions de modification du droit fiscal en vigueur, émises par le groupe de travail, peuvent se résumer comme suit:

- La possibilité de transférer des réserves latentes, franches d'impôt, suite à une restructuration ne devrait pas seulement être accordée aux sociétés de capitaux et aux sociétés coopératives mais à toute personne morale, c'est-à-dire aussi aux associations et aux fondations.
- Les conditions permettant de différer l'imposition ne devraient pas seulement être applicables pour les impôts sur le revenu et sur le bénéfice mais aussi pour les *impôts sur les gains immobiliers*. Cela vaut en particulier pour les fusions et les scissions d'institutions de prévoyance en faveur du personnel prévues dans les articles 4, 6e alinéa, 35 ss., 40, 3e alinéa et 65 ss. de l'AP/LFus.
- L'échange de parts, inhérent à une fusion ou à une concentration équivalant économiquement à une fusion, ne devrait pas entraîner, au niveau de l'actionnaire (personne physique avec participation dans la fortune commerciale ou personne morale), une imposition des gains en capitaux.
- En principe, dans les cas de restructuration à l'intérieur même d'un groupe, les réserves latentes ne devraient pas être imposées lorsqu'il y a transfert de participation ou d'entreprise.

⁹ Une exception à ce principe doit être faite pour les transformations de sociétés de capitaux ou de sociétés coopératives en entreprises de personnes, voir chiffre 62 ci-après.

- La possibilité de procéder à une scission franche d'impôt devrait également être accordée aux sociétés immobilières et aux sociétés holdings.
- Les cantons ne devraient pas prendre le prétexte de la réalisation systématique fiscale lors d'acquisition du statut de holding (changement de statut) pour imposer les réserves sur les participations.
- La hausse de la valeur nominale et le rendement provenant de paiement de soulte qui découlent d'une restructuration ne devraient pas entraîner, pour l'actionnaire (privé), une imposition du revenu.
- Les opérations, qui sont assimilées économiquement à la transformation d'une société de capitaux en une entreprise de personnes, devraient être réglées clairement, même si l'AP/LFus ne prévoit pas une transformation juridique de cette nature.

22 Rapport entre les changements de lois proposés et l'avant projet de loi sur la fusion (AP/LFus)

Ainsi que le chiffre 1 permet déjà de le constater, le projet du groupe de travail est très proche de l'avant-projet de loi sur la fusion. Il est donc important de souligner les éléments suivants: le projet de loi du groupe de travail veut en premier lieu faciliter *les restructurations méthodiques* qui se basent sur le rapport dont il est question aux articles 14, 49, 76 de l'AP/LFus; ledit rapport poursuit essentiellement le but d'adapter, pour des raisons économiques, les structures actuelles aux éléments et aux besoins nouveaux, tout en continuant les activités économiques. Si l'AP/LFus devait être modifié d'une manière importante durant les travaux de législation, le groupe de travail se réserve le droit de modifier ses propositions.

23 Modification de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) ¹⁰

En adoptant la LIFD et la LHID, le législateur a voulu essayer de régler la neutralité fiscale de certaines restructurations. Avec les

¹⁰ Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes.

articles 19 et 61 LIFD, le législateur voulait avant tout codifier, dans une forme succincte, les principes en vigueur dans la pratique existante jusqu'à maintenant ¹¹. Les dispositions analogues de l'article 8, 3e alinéa et de l'article 24, 3e alinéa LHID ont eu pour but de rapprocher davantage les pratiques assez divergentes des cantons, en ce sens que la loi énumère des dispositions de principe sur la base desquelles les cantons peuvent ensuite élaborer leur propre loi avec une certaine liberté, tout en restant dans un cadre donné ¹².

Le groupe de travail partage l'avis que la formulation rigide utilisée dans la LIFD et la LHID ne permet pas de reconnaître assez clairement les conditions pour une restructuration franche d'impôt; en effet, les conditions pour la renonciation de la part du fisc d'imposer les réserves latentes dans trois situations différentes, à savoir transformation, fusion et scission, ne sont décrites que formellement, sans tenir compte d'une part des rapports internes essentiels existant entre ces trois cas d'espèces et d'autre part en omettant certains cas de restructuration qui existent dans la vie économique mais qui ne se rattachent à aucune des situations ci-dessus mentionnées ¹³. Les dispositions concernant la restructuration contenues dans la LIFD et dans la LHID donnent aussi la fausse impression que le droit fédéral harmonisé ne s'appuie que sur une notion purement formelle de la réalisation de réserves latentes, bien que ces dispositions ne fixent les conséquences juridiques (c'est-à-dire la renonciation à l'imposition des réserves latentes) que pour le cas où l'on doit, à la lumière des dispositions générales relatives à la détermination du bénéficiaire, accepter l'état de fait de la réalisation de réserves ¹⁴. Au surplus, la transformation d'une société de capitaux en une entreprise de personnes n'est réglée ni dans la LIFD ni dans la LHID, ce qui pourrait mener le lecteur à la conclusion qu'une imposition intervient aussi bien au niveau de la société qu'au niveau de l'actionnaire ¹⁵. Un autre inconvénient est que

11 Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 3 zu Art. 61 DGB.

12 Commission d'harmonisation fiscale de la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, Harmonisation et fiscalité de l'entreprise, Muri/Bern 1995, p. 55.

13 Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 169 f.; M. Greter, Standortbestimmung für die direkten Steuern bei Umstrukturierungen, L'Expert comptable suisse 1995, p. 220.

14 M. Greter dans L'Expert comptable suisse 1995, p. 220; Commission d'harmonisation fiscale, Harmonisation et fiscalité de l'entreprise, p. 61.

15 Voir dans ce sens: M. Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, Bonn 1993, Rz CH 571 und 572

l'ensemble des questions concernant la réalisation de réserves de la part du détenteur de droits de participation à des entreprises touchées par une restructuration n'est réglé ni par la LIFD ni par la LHID ¹⁶.

C'est pour ces raisons que le groupe de travail s'est particulièrement concentré sur les dispositions mentionnées ci-dessus de la LIFD. Etant donné que la Confédération ne peut influencer la législation cantonale qu'à travers la LHID, le groupe de travail a tout de suite pris les devants avec cette loi et a longuement délibéré sur les articles 8, 3e alinéa et 24, 3e alinéa de la LHID.

24 Modification de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA)

A côté du dividende et des actions gratuites, l'impôt anticipé frappe également les excédents de liquidation réalisés lors de la dissolution de sociétés de capitaux suisses ou de sociétés coopératives (art.4, 1er al., let. b, LIA ainsi que l'art. 20, 1er al., de l'ordonnance y-afférente). Est également considéré comme liquidation imposable le transfert du siège d'une société suisse à l'étranger (art. 4, 2e al., LIA). Ne sont pas soumis à l'impôt anticipé conformément à l'article 5, 1er alinéa, lettre a, LIA, les réserves et les bénéfices d'une société, qui lors d'une fusion, d'une transformation ou d'une scission passent dans les réserves de la société suisse reprenante ou nouvelle. Pour que l'exception mentionnée entre en ligne de compte, il faut que la société ou la coopérative reprenante ou nouvelle soit suisse, qu'elle dispose d'un capital subdivisé en actions ou en parts et qu'elle soit assujettie à l'impôt anticipé ¹⁷. Le groupe de travail ne voit pas la raison de modifier l'article 5, 1er alinéa, lettre a, LIA. Les propositions qu'il a faites concernent les thèmes de l'augmentation de la *valeur nominale* et des *paiements de soultes*; elles tendent à s'harmoniser avec les propositions visant la modification de la LIFD et de la LHID (voir ch.442 et 443 ci-après).

Le groupe de travail a aussi traité le sujet de *l'acquisition d'actions propres* découlant d'une restructuration. En espérant qu'une solution aux divers problèmes posés par ce sujet sera trouvée

¹⁶ Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, S.170.

¹⁷ W.R.Pfund, Die eidg. Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N 2.1 zu Art. 5 VStG.

dans le cadre de la réforme à venir de l'imposition des sociétés, le groupe de travail n'a pas approfondi ce sujet.

25 Modification de la loi fédérale sur le droit de timbre (LT)

Les propositions du groupe de travail visent tout d'abord un allègement du *droit de timbre d'émission*. L'actuel article 6, 1er alinéa, lettre a^{bis}, LT, limite les cas qui ne sont pas soumis au droit d'émission à la restructuration de sociétés de capitaux et à la restructuration de sociétés coopératives¹⁸. L'introduction du taux zéro pour les restructurations prévues par la révision partielle de la LT, adoptée en automne 1991, a été motivée de la manière suivante:

*Ces fusions se font par un procédé tout à fait clair dans le droit suisse, soit la fusion par absorption où la société absorbante augmente son capital d'un montant correspondant à celui de la société absorbée. Or, cette dernière a déjà payé les droits de timbre que l'on fait payer une seconde fois, sur le même montant, sans augmentation globale du capital. La fusion a pour conséquence de faire payer deux fois les droits de timbre sur le capital*¹⁹.

La transformation d'une entreprise de personnes en une société de capitaux ne fait donc pas partie des exceptions prévues à l'article 6, 1er alinéa, lettre a^{bis}, LT²⁰. Il en va de même de l'état de fait de la privatisation (transformation d'un institut de droit public en une société de capitaux ou reprise d'un institut de droit public par une société anonyme²¹). Le groupe de travail est d'avis qu'une *exonération* du droit de timbre d'émission ne serait pas compatible avec les principes de *l'égalité devant la loi et de la non-ingérence dans les mécanisme de la libre concurrence*.

Le groupe de travail propose tout de même un dégrèvement. Il est à vrai dire exact que les entreprises de personnes, les associations, les fondations ou les instituts de droit public, faisant l'objet de restructuration, n'avaient pas à s'acquitter du droit de timbre d'émission lors de leur constitution. D'autre part,

18 La pratique de l'Administration fédérale des contributions confirme l'existence d'une restructuration privilégiée, même dans le cas où une société étrangère constitue une nouvelle filiale grâce à l'apport en nature de sa succursale suisse, jusque là juridiquement dépendante.

19 Voir Bulletin officiel (E) du 2 octobre 1991, intervention Reymond

20 Arrêts du Tribunal fédéral publiés aux Archives de droit fiscal suisse (Archives) 53 156 et 58 386

21 Dans ce contexte, on peut donner comme exemple la transformation de banques cantonales en sociétés anonymes ainsi que la reprise, à travers une fusion, d'une banque cantonale par la filiale d'une grande banque.

il convient de souligner que les sociétés faisant l'objet d'une restructuration privilégiée au sens de l'article 6, 1er alinéa, lettre a^{bis}, LT, ne devaient jusqu'à maintenant, dans la plupart des cas, s'acquitter du droit de timbre d'émission que sur le capital nominal. C'est pourquoi le groupe de travail recommande de changer la LT, de manière à ce que le droit d'émission de 2 pour cent sur les droits de participation (créés ou augmentés lors de réalisation de décision sur des fusions avec des sociétés commerciales sans personnalité juridique, des associations, des fondations ou des instituts de droit public) ne soit prélevé que sur la *valeur nominale* des droits de participation nouvellement créés lors de restructuration (et non pas sur la valeur vénale des entreprises concernées). Ce dégrèvement doit s'appliquer en particulier aux restructurations suivantes prévues par le AP/LFus:

- reprise, par le biais d'une fusion, d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite par une société de capitaux,
- reprise, par le biais d'une fusion, d'une association par une société coopérative,
- reprise, par le biais d'une fusion, d'un institut de droit public par une société de capitaux, une société coopérative, une association ou une fondation,
- transformation d'une d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite en une société de capitaux,
- transformation d'une association en une société coopérative,
- transformation d'un institut de droit public une société de capitaux, une société coopérative, une association ou une fondation.

La modification du *droit de timbre de négociation* a été un autre souhait du groupe de travail. Lorsqu'un commerçant de titres au sens de l'article 13, 3e alinéa, LT, se trouve parmi les sociétés faisant l'objet d'une restructuration, l'AFC peut - selon une pratique approuvée par le Tribunal fédéral - prélever un droit de timbre de négociation pour autant que la restructuration mène à un transfert de propriété de titres et qu'elle prévoie en plus une reprise de dettes vis-à-vis des tiers. Le prix déterminant sur lequel se fonde le calcul du droit de timbre de négociation équivaut dans ces cas à la partie des obligations reprises, correspondant au rapport entre la valeur des titres transférés et

le total des actifs repris ²². Le groupe de travail propose de supprimer cet impôt étant donné que ses recettes ne sont pas significatives; car un transfert de fortune lié à une restructuration ne constitue pas une opération de vente et peut, de ce fait, eu égard à la succession universelle prévue dans l'AP/LFus, difficilement être assimilé à une vraie aliénation.

26 Impôts sur les gains immobiliers

La *Confédération* ne connaît pas d'impôt spécial sur les gains immobiliers. Les impôts sur le revenu et sur les bénéfices perçus par la Confédération ne frappent que les gains immobiliers réalisés professionnellement ou dans des entreprises commerciales. Ces bénéfices sont ajoutés aux autres revenus et sont taxés comme un tout.

La LHID prévoit un système dualiste pour *la taxation des gains immobiliers par les cantons*, à savoir:

- un impôt spécial visant uniquement l'objet (art. 12 LHID) pour les gains sur les immeubles *faisant partie de la fortune privée* (y-compris immeubles agricoles ou sylvicoles) et
- l'impôt ordinaire sur le revenu et sur le bénéfice (art. 8, 1er al., et art. 24, 1er al., LHID) pour les gains sur les immeubles *faisant partie de la fortune commerciale*. Les réserves latentes ne doivent pas être imposées:
 - a) dans le cas de l'impôt sur le revenu frappant le produit de l'activité lucrative d'un indépendant, aussi longtemps que dure l'assujettissement à l'impôt en Suisse, qu'il n'y a pas de réévaluation comptable et que les éléments commerciaux sont repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu (art.8, 1er al., LHID): (a) en cas de changement de la forme juridique d'une entreprise de personnes ou de transformation en une personne morale (condition: lorsque l'exploitation se produit sans changement et que les participations restent en principe proportionnellement les mêmes); (b) en cas de concentration d'entreprises par transfert de tous les actifs et passifs à une autre entreprise de personnes

22 Arrêt du Tribunal fédéral aux Archives 52 374; voir au surplus la Notice S-02.134 de l'Administration fédérale des contributions d'avril 1993 concernant le droit de timbre de négociation lors de fusions, d'opérations analogues à des fusions, de transformations et de scissions (publié dans Stockar/Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern. II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Nr. 9 zu Art 14 Abs. 1 Bst. b StG)

ou à une personne morale; (c) en cas de scission d'une entreprise de personnes, par transfert de parties distinctes de celle-ci à d'autres entreprises de personnes ou à des personnes morales (condition: l'exploitation de ces parties se poursuit sans changement);

b) dans le cas de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales aussi longtemps que dure l'assujettissement à l'impôt en Suisse, qu'il n'y a pas de réévaluation comptable et que les éléments commerciaux sont repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice (art. 24, 3e al., LHID): (a) en cas de transformation en une société de capitaux d'une autre forme juridique ou en une société coopérative (condition: lorsque l'exploitation se produit sans changement et que les participations restent en principe proportionnellement les mêmes); (b) en cas de concentration d'entreprises par transfert de tous les actifs et passifs à une autre société de capitaux ou à une société coopérative (fusion au sens des articles 748 à 750 CO ou reprise d'une entreprise avec actif et passif d'après l'article 181 CO); (c) en cas de scission d'une entreprise de personnes, par transfert de parties distinctes de celle-ci à d'autres sociétés de capitaux ou sociétés coopérative (condition: lorsque l'exploitation de ces parties se poursuit sans changement).

La LHID permet pourtant aussi l'application d'un *système moniste*, d'après lequel tous les bénéfices (aussi les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeuble faisant partie de la fortune commerciale) sont soumis à un impôt spécial. Cette méthode suppose que le canton concerné:

- ne soumette pas à l'impôt sur le revenu et sur le bénéfice les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale;
- impute l'impôt sur les gains immobiliers à l'impôt sur le revenu et sur le bénéfice (art.12, 4e al., LHID). Dans les deux cas, c'est l'article 12, 4e alinéa qui s'applique:
 - (a) Les faits mentionnés à l'article 8, 3e alinéa ainsi que la transformation de personnes morales en entreprises de personnes sont assimilés à des aliénations dont l'imposition est différée pour l'impôt sur les gains immobiliers;
 - (b) Le transfert de tout ou partie d'un immeuble de la fortune privée du contribuable dans sa fortune commerciale ne peut être assimilé à une aliénation.

Etant donné ce qui précède, on pourrait tirer la conclusion que, dans le système moniste, la restructuration d'une personne morale selon l'article 24, 3e alinéa, LHID, ne doit pas être comptée parmi "les aliénations ayant un effet suspensif". Mais, si l'on consulte le message sur la LHID, force est de constater que la référence à l'article 24, 4e alinéa (en lieu et place de l'article 24, 3e alinéa) contenue dans l'article 12, 4e alinéa, LHID, est une erreur manifeste²³. Cette erreur devrait, d'après le groupe de travail, être rectifiée.

Une autre vœu du groupe de travail consiste en ce que les dispositions sur la restructuration de la LHID, dont le changement est proposé, s'appliquent aussi aux impôts sur les gains immobiliers, sans tenir compte, à vrai dire, du fait qu'elles sont basées sur un système dualiste ou moniste. Alors que dans le système dualiste - où l'on peut s'appuyer sur la valeur comptable déterminante - le procédé franc d'impôt de restructuration ne pose pas de problème particulier pour les réserves latentes sur les biens immobiliers, le système moniste se présente différemment. Le procédé de restructuration mène normalement à un transfert de propriété, au sens du droit civil, de l'immeuble cédé, ce qui correspond en soi déjà aux conditions de faits fiscaux de l'objet de l'impôt. Dans le système moniste, les valeurs comptables sont en principe irrelevantes. Le privilège fiscal de la restructuration sous-entend par conséquent que, pour l'impôt sur les gains immobiliers, un état de fait particulier permette le différé d'imposition. Le transfert de propriété entraînant l'imposition doit donc être ignoré en tant que tel. On tient compte ainsi d'un élément subjectif dans le cadre d'un impôt réel. Mais cela est déjà ancré et justifié d'une manière inéluctable dans les dispositions de la LHID. Ainsi que cela a déjà été mentionné, d'après les propositions du groupe de travail, la fusion et la scission d'institution de prévoyance en faveur du personnel prévue dans l'AP/LFus doivent rester franches d'impôt également dans le domaine des gains immobiliers.

23 F. Zuppinger aux Archives 61 320 (note de pied 51); Commission d'harmonisation fiscale, Harmonisation et fiscalité de l'entreprise, p.84.

27 Droits de mutation

Le groupe de travail souhaiterait que les cantons, en cas de neutralité fiscale pour les impôts directs (voire d'un différé d'imposition sur les gains immobiliers), renoncent aussi à prélever des droits de mutation. Les cantons ne devraient pas rendre plus difficiles, voire impossibles, les diverses formes de restructurations prévues dans l'AP/LFus en prélevant des droits de mutation.

D'après les recherches faites par le Bureau d'information fiscale, datées du 1.1.1994, tous les cantons (sur la base cantonale et communale) prélèvent des droits de mutation. La Confédération ne prélève (conformément à l'article 41^{bis}, 1er alinéa, lettre a, de la Constitution fédérale) pas de droit de mutation. Dans les cantons de Glaris et de Schaffouse, les droits de mutation ont la nature d'un émolument foncier. Dans les autres cantons, les droits de mutation prélevés sont soit des impôts au sens strict du terme soit des impôts mixtes (c'est-à-dire un mélange entre impôt et émolument foncier).

Les droits de mutation sont des impôts généralisés sur les transferts de capitaux, qui frappent les transferts onéreux de propriété immobilière (dans certains cantons aussi les transferts à titre gratuit). L'objet de l'impôt est le transfert en tant que tel et non pas le bénéfice réalisé (comme pour l'impôt sur les gains immobiliers). Quelques cantons/communes frappent non seulement les transferts de propriété relevant du droit civil mais aussi les transferts économiques (en particulier le transfert d'actions de sociétés immobilières).

Le droit de mutation est prélevé principalement en fonction du prix d'achat dudit bien immobilier et subsidiairement en fonction de sa valeur vénale (ou valeur officielle). Dans la plupart des cantons et des communes, ce droit est en général proportionnel et se situe entre 1 et 3 pour cent du prix d'achat (ou de la valeur vénale ou de la valeur officielle).

Pour les transferts qui découlent de transformation, de fusion ou de division d'entreprises, les lois de plusieurs cantons prévoient une exemption d'impôt (ZH, BE, LU, SZ, SG, TG, NE et en partie BS).

Pour ce qui est des *compétences de la Confédération quant à l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes*, l'article 42quinquies, 1er alinéa, cst, stipule:

La Confédération s'emploie, avec la collaboration des cantons, à harmoniser les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes.

Dans son message du 24 mars 1976, le Conseil fédéral a précisé, entre autres, ce qui doit faire l'objet de l'harmonisation:

Comme l'ont montré les résultats de la procédure de consultation, l'opinion la plus largement représentée est que la compétence fédérale doit se limiter à l'harmonisation des impôts directs, ce terme désignant les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques ainsi que les impôts sur le bénéfice (rendement net) et le capital ou la fortune des personnes morales. Il s'agit là des principales sources de recettes des cantons et des communes et, en même temps, d'une source de revenu importante pour la Confédération. La superposition de 25 régimes fiscaux cantonaux, qui accusent entre eux et par rapport à l'impôt fédéral direct des disparités parfois importantes, appelle impérativement une réglementation uniforme. En revanche, les impôts sur les successions et les donations, par exemple, présentent relativement moins d'intérêt de ce point de vue, de sorte qu'il n'est pas justifié de les harmoniser par la voie du droit fédéral. L'harmonisation de ce genre d'impôts, qui ne sont pas perçus par la Confédération, peut en effet être réservée au concordat intercantonal ²⁴.

L'interprétation de la constitution fédérale mène à la conclusion que la Confédération ne peut pas imposer une harmonisation des droits de mutation; car en effet, d'après l'opinion la plus largement représentée, les droits de mutation font partie des *impôts indirects* ²⁵. Le groupe de travail se voit donc dans l'impossibilité de proposer, pour ce domaine, des modifications de la LHID. Son but réside en ceci que les personnes, auxquelles le présent rapport est adressé, transmettent aux cantons le souhait que ces derniers traitent les restructurations réglées dans la LHID comme des cas donnant lieu à un différé de l'imposition, aussi en ce qui

24 Feuille fédérale 1976 I 1392, en particulier p. 1492 et 1493.

25 Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, S.179 ff.

concerne les droits de mutation, et en conséquence qu'ils s'abstiennent de prélever lesdits droits pour autant qu'il ne s'agisse pas d'un véritable émolument.

28 Modification de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA)

Le groupe de travail a également traité certaines questions de TVA, car les aliénations ou les prélèvements d'éléments du patrimoine à des fins propres (ainsi que les prestations de services ayant trait à ce contexte) résultant de la restructuration d'entreprises font partie des opérations soumises à la TVA conformément à l'Ordonnance du 22 juin 1994 sur la TVA; en effet, ces opérations sont imposables soit en tant que livraisons, soit en tant que prestations de services ou, le cas échéant, en tant que prestations à soi-même. Toutefois, dans les cas de restructuration, l'assujetti peut accomplir son obligation fiscale en déclarant la livraison imposable ainsi que le prévoient les articles 5, 5^e alinéa et 6, 3^e alinéa, OTVA.

Toujours dans le domaine de la TVA, d'autres questions se posent encore lorsque les restructurations sont liées à des *changements d'affectation*²⁶. A ce sujet, le groupe de travail approuve la modification de l'article 26, 3^e alinéa, OTVA, adoptée le 18 septembre 1995, selon laquelle la taxe sur les prestations à soi-même ne s'applique, pour des objets immobiliers, qu'à la valeur maximale des impenses, qui ont permis auparavant la déduction de l'impôt préalable. Au surplus, le groupe de travail approuve les adjonctions faites à ces dispositions par la CER-N, adjonctions selon lesquelles l'impôt sur les prestations à soi-même doit trouver sa limite supérieure dans le montant correspondant à la déduction de l'impôt préalable qui a été faite sur l'objet en cause.

Une autre question traitée est la *naissance ultérieure du droit à la déduction de l'impôt préalable ou le dégrèvement des investissements* lorsqu' un objet employé auparavant pour une activité non soumise à l'impôt est, suite à une restructuration, nouvellement utilisé pour une activité soumise. D'après l'article 33 OTVA en vigueur, le droit à la déduction de l'impôt préalable (exercé posté-

26 Exemple: l'immeuble appartenant à une banque n'est, suite à la fusion avec une autre banque, plus utilisé pour les activités de la banque mais loué à un tiers.

rieurement) n'est possible que lorsque l'objet n'a pas été utilisé auparavant. Le groupe de travail approuve donc la révision de cette disposition comme la CER-N l'a proposée dans son avant projet de loi sur la TVA, mis en consultation.

La proposition de modification de l'OTVA (et du projet de loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée), faite par le groupe de travail, concerne l'article 5, 5^e alinéa. Le texte actuel prévoit simplement la procédure de déclaration lorsque *tout ou partie d'une fortune* est transféré à un autre assujetti suite à une restructuration. Le groupe de travail demande à ce que l'on renonce à cette limitation et il propose par conséquent de prévoir la procédure de déclaration dans tous les cas où, suite à une restructuration, des *biens ou des prestations de services* sont transférés à un autre assujetti. Par la même occasion, le groupe de travail propose de rectifier dans ce sens, sur le plan rédactionnel, l'article 5, 5^e alinéa du projet de loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée. Il s'agit de mentionner le *transfert dans le cadre d'une restructuration telle qu'une fusion, qu'une scission ou qu'une transformation* en lieu et place de *transfert dans le cadre d'une fondation, d'une restructuration ou d'une concentration d'entreprises*.

3 Problèmes de réalisation lors d'aliénation de droits de participation

Jusqu'à maintenant la doctrine la plus largement représentée exigeait que les *rapports de participation, pendant le délai d'attente de 5 ans, restent en principe les mêmes non seulement dans le cas de reprise d'une entreprise de personnes par une société de capitaux* mais aussi dans le cas de transformation d'une entreprise de personnes en une société de capitaux. C'est pour cette raison que la remise de fait d'une entreprise doit se distinguer d'une continuation de celle-ci; en effet, il faut décider si - du point de vue de l'entreprise de personnes ayant existé jusqu'à ce jour - nous sommes en présence d'un simple changement de structure juridique avec continuation de l'entreprise, ou s'il s'agit d'une remise d'entreprise, c'est-à-dire d'une aliénation qui formellement revient à une forme de concentration ou de transformation. Un processus qui, du point de vue du sujet de droit actuel, équivaut économiquement à une aliénation d'entreprise, c'est-à-dire à une liquidation, ne constitue pas une restructuration fiscalement neutre ²⁷. En tenant compte du fait qu'un *transfert à titre gratuit* de droits de participation acquis à la suite d'une restructuration (par exemple par succession ou par donation) n'entraîne pas une réalisation de revenus, le groupe de travail avait, au début, l'intention de formuler le délai d'attente de la manière suivante *pour autant qu'il n'y ait pas de réalisation de revenu provenant d'une aliénation de droits de participation avant l'expiration du délai de 5 ans*; par la même occasion, dans ce contexte, le groupe de travail voulait mettre au clair que les réserves latentes transférées doivent être imposées en *procédure de rappel* pour autant que les conditions pour le différé d'imposition tombent avant l'expiration du délai de 5 ans suivant l'adaptation des structures et que les années fiscales concernées par la restructuration aient déjà fait l'objet d'une taxation définitive ²⁸.

Etant donné les considérations qui suivent, le groupe de travail a trouvé nécessaire de proposer une autre formulation: la nécessité

27 Commission d'harmonisation fiscale, Harmonisation et fiscalité de l'entreprise, p. 73s. et 82.

28 Avec le droit fédéral harmonisé, le législateur s'est détaché après coup, pour ce qui est des restructurations, des conditions constitutives de la tentative d'éluider l'impôt. Lorsque les conditions qui doivent perdurer cessent d'être remplies, on agit comme si elles avaient manqué dès le départ. Par conséquent, il faut procéder à l'imposition des réserves latentes ex tunc, c'est-à-dire rétrospectivement au moment de la restructuration, sans que la preuve d'une tentative d'éluider l'impôt ne doive être apportée (Commission d'harmonisation fiscale, Harmonisation et fiscalité de l'entreprise, p. 77s.).

du délai d'attente de 5 ans provient du fait que l'entrepreneur doit apporter la *preuve concluante* qu'il n'y a pas eu de cessation respectivement de remise d'un commerce. Dans ce sens, un délai d'attente prohibant l'aliénation de droits de participation n'est pas une vraie condition de franchise d'impôt mais plutôt une disposition "over-inclusive", qui règle et restreint plus qu'elle ne le devrait en réalité. Un autre aspect de la question est le contrôle du respect de ce délai d'attente: le respect de cette condition est difficilement contrôlable, par exemple dans le cas d'une scission (verticale) d'une société anonyme publique. Le groupe de travail propose donc une solution qui se base sur le concept du *renversement du fardeau de la preuve*. Si des participations déterminantes sont aliénées dans les 5 ans qui suivent la reprise d'une société de personnes par une société de capitaux, les réserves latentes transférées devront faire l'objet du rappel d'impôt dans le cas où l'aliénateur ne parviendrait pas à prouver que la restructuration a été effectuée en vue de continuer l'entreprise (et pas dans le but de l'aliéner).

En ce qui concerne la modification de la *loi fédérale sur les droits de timbre*, on se réfère aux considérations faites ci-dessus sous chiffre 25.

Dans le domaine des *droits de timbre d'émission*, l'Administration fédérale des contributions fait aussi dépendre l'application du taux zéro lors de scission de sociétés, prévu à l'article 6, 1er alinéa, lettre a^{bis}, LT, de la condition que dans un laps de 5 ans aucun changement déterminant des droits de participation ne se soit produit²⁹. Le groupe de travail propose que l'Administration fédérale des contributions *adapte sa pratique* à la nouvelle réglementation prévue pour les impôts directs et qu'en conséquence elle ne refuse l'application du taux privilégié du droit de timbre d'émission que lorsqu'un changement déterminant des rapports de participation est la conséquence d'une *aliénation* desdites participations.

29 Voir Arrêts du Tribunal fédéral aux Archives 53 277 et 61 825

4 Proposition du groupe de travail concernant les fusions et les concentrations analogues à des fusions ³⁰

41 Fusion d'entreprises de personnes

D'après le droit fédéral harmonisé, les différentes formes de fusions prévues dans l'AP/LFus peuvent être effectuées en franchise d'impôt, en particulier dans les cas de:

- fusion de deux sociétés en nom collectif ou de deux sociétés en commandite,
- reprise d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite par une société de capitaux,

pour autant que tous les actifs et passifs soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu. Ceci ressort des articles 19, 1er alinéa, lettre b, LIFD, ainsi que de l'article 8, 3e alinéa, lettre b, LHID.

Un élément essentiel de la fusion est que les titulaires de l'entreprise reprise soient dédommagés avec des parts sociales ou des droits conférant la qualité de membre du sujet reprenant. *L'aliénation* du patrimoine d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite doit aussi être régie par les modifications proposées par le groupe de travail dans l'article 19 LIFD et 8 LHID et ne doit pas être assimilée aux restructurations franches d'impôt. Pour que ce principe soit établi d'une manière absolument claire, le groupe de travail propose la formulation suivante: *dans tous les cas de restructurations, la contre-prestation de la personne morale reprenante doit essentiellement* ³¹ *consister dans l'octroi de droits de participation ou de droits conférant la qualité de membre* ^{32 33}.

30 Pour le groupe de travail, le terme de concentration équivalant économiquement à des fusions désigne les différents procédés selon lesquels, dans le cas typique, une société de capitaux existante acquiert une participation essentielle dans une autre société par le biais d'une augmentation de capital ou d'un échange de ses propres actions. Comme exemple, on peut citer la reprise de la Banque populaire suisse, lors de laquelle les actionnaires de la Banque populaire ont reçu en échange de leurs actions dans ladite banque des nouvelles actions CS Holding.

31 En disant "essentiellement", le groupe de travail tient compte, entre autres, de la possibilité de l'égalisation du rapport d'échange prévue à l'article 7, 2e alinéa AP/ LFus.

32 Le groupe de travail ne propose d'exception à ce principe que pour le transfert de participations ou d'entreprises à l'intérieur d'un groupe de sociétés suisses (voir chiffre 45 du présent rapport).

33 La notion de "droits de participation" correspond à la notion de parts figurant dans l'AP/LFus.

42 Fusions de personnes morales

En lisant l'article 61, 1er alinéa, lettre b, LIFD, et la disposition correspondante dans la LHID, à savoir l'article 24, 3e alinéa, lettre b, on constate d'emblée que ces dispositions se trouvent dans la partie de la loi qui règle l'assujettissement en matière d'impôt sur le bénéfice pour les personnes morales. La neutralité fiscale de la fusion est pourtant limitée au transfert de tous les actifs et passifs "à une autre société de capitaux ou à une autre société coopérative". La reprise d'un établissement de droit public par une société de capitaux, par exemple, n'est pas explicitement réglée dans le droit actuel. Le groupe de travail propose d'inclure d'une manière générale les transferts d'actifs et de passifs à *d'autres personnes morales* dans les restructurations franches d'impôt, afin que le différé d'imposition puisse aussi être accordé aux fusions suivantes, prévues dans l'AP/LFus:

- reprise d'une association par une société coopérative,
- fusion de deux associations,
- fusion de deux fondations,
- fusion de deux institutions de prévoyance en faveur du personnel,
- reprise, par le biais d'une fusion, d'un institut de droit public (par exemple d'un établissement) par une association, une fondation, une société de capitaux ou une société coopérative.

En revanche, les éventuelles *reprises du patrimoine de sociétés anonymes ou de sociétés coopératives par la Confédération, par un canton ou par une commune* prévues dans les articles 751 et 915 CO ne font pas partie des fusions privilégiées fiscalement; car ces institutions sont dans la règle exemptes d'impôts directs et ne remplissent, de ce fait, pas la condition de la durée de l'assujettissement à l'impôt en Suisse.

43 Traitement des gains et des pertes provenant d'une fusion

Quand une *société mère* absorbe, suite à une fusion, sa *filiale* dont elle possède la majorité du capital, cette concentration peut conduire chez la société mère reprenante - selon la valeur de la participation qui figurait au bilan de cette dernière - soit à une perte comptable soit à un bénéfice comptable. Si la valeur comptable des actifs et des passifs repris demeure en fin de compte en

dessous de la valeur comptable de la participation, on se trouve en présence d'une différence négative de reprise (c'est-à-dire d'une perte de fusion)³⁴. Dans le cas contraire, à savoir lors d'une différence positive, on se trouve en présence d'un bénéfice de fusion. Les raisons de ces différences peuvent être de natures variées. Malgré une perte de fusion comptable, il n'y a pas économiquement réalisation de perte lorsque des réserves latentes de la filiale ont passé à la société mère dans une mesure équivalente à la différence comptable (perte de fusion impropre). Mais s'il n'y a pas ou qu'il y a trop peu de réserves latentes, cela veut dire que la participation était surestimée déjà avant la fusion et qu'elle aurait dû être rectifiée quant à sa valeur; cette écriture doit donc désormais être faite à charge du résultat imposable. Le bénéfice de fusion peut lui aussi avoir diverses causes. Il peut ainsi résulter du fait que les amortissements entrepris autrefois sur les participations se sont avérés surfaits ou qu'ils ont à nouveau été compensés par une augmentation de la valeur intervenue postérieurement. Indépendamment de cela, le bénéfice peut aussi provenir de bénéfices accumulés qui sont transférés comme réserves ouvertes dans le contexte de la fusion. Le groupe de travail est arrivé à la conclusion qu'aussi bien les bénéfices que les pertes de fusion sont en premier lieu des différences comptables consécutives à une reprise, qui ne peuvent avoir d'incidence que sur le bilan de la société mère reprenante et non pas sur le compte de résultats³⁵. Une écriture comptable avec effet sur le résultat imposable n'est donc justifiée que si la différence des valeurs reprises repose sur des causes spéciales.

Pour ce qui est de la *perte de fusion*, l'article 61, 3e alinéa, LIFD, prescrit qu'une perte comptable sur la participation ne peut être déduite sur le plan fiscal. Le groupe de travail propose par conséquent, eu égard à la perte de fusion improprement dite, de compléter la disposition précitée en précisant que la perte comptable ne peut être déduite que si elle ne représente pas une perte de valeur proprement dite.

En ce qui concerne le *bénéfice de fusion*, l'article 61, 3e alinéa, LIFD, stipule que tout bénéfice comptable sur la participation est imposable. Le groupe de travail estime que cette réglementation

34 Comparer à ce sujet et pour ce qui suit avec l'opinion de Ernst Käzig, Unternehmenskonzentration, Bern 1971, p. 83 ss.

35 Partiellement d'une autre opinion Käzig, op. cit., p 86.

est inadéquate. Dans les cas de bénéfice de fusion, il ne s'agit en principe, comme dit ci-dessus, que d'un montant apparaissant au bilan, tandis que pour déterminer le bénéfice imposable, il faut se baser sur le solde du compte de résultats (art. 58, 3e al., LIFD). D'un autre côté, le bénéfice de fusion peut aussi provenir, comme nous l'avons dit, du fait que la maison mère reprenante a effectué des amortissements sur les participations à la charge du compte résultat, amortissements qui se révèlent infondés et donc imposables au moment de la fusion. C'est pourquoi le groupe de travail propose de changer l'article 61, 3e alinéa, LIFD, de manière à ce qu'un éventuel bénéfice comptable sur la participation - sans tenir compte de la déduction pour participation - soit imposé dans la mesure où il représente des amortissements récupérés.

44 Imposition des actionnaires

441 Personnes physiques avec fortune commerciale et personnes morales

Lors d'une fusion aussi bien que lors d'une concentration équivalant économiquement à une fusion, les détenteurs de droits de participation remettent leur titres pour obtenir en échange des droits de participation de la personne morale reprenante. Il se pose dès lors la question de savoir si une éventuelle plus-value doit être saisie comme bénéfice imposable. Etant donné qu'un *échange de participations* est la conséquence forcée d'une restructuration, la pratique reconnaît en règle générale la neutralité fiscale d'un échange de participations, pour autant que la restructuration, au niveau de la société, soit fiscalement neutre³⁶. Le groupe de travail propose de fixer explicitement ce principe aussi pour les scissions et les transformations dans les articles 19, 1er alinéa, lettre c, et 61, 1er alinéa, lettre c, LIFD, ainsi que dans les articles 8, 3e alinéa, lettre c, et 24, 3e alinéa lettre c, LHID.

442 Augmentation de la valeur vénale et paiement de soulte

³⁶ Commission d'harmonisation fiscale, Harmonisation et fiscalité de l'entreprise, p. 59; M. Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, Rz CH 364.

Un rapport de valeur différent peut, lors d'une fusion, avoir pour conséquence que les actionnaires de la société reprise sont dédommagés avec des actions de la société reprenante ayant une valeur nominale plus élevée ou avec une soulte (voir article 7, 2e alinéa, AP/LFus)^{37 38}. D'après la législation et la pratique en vigueur, dans les deux cas, l'impôt anticipé est prélevé pour que le montant correspondant puisse être saisi auprès de l'actionnaire privé en tant que revenu. Pour que des restructurations n'échouent pas devant cet obstacle fiscal, le groupe de travail propose d'exclure de l'impôt anticipé les bénéfices de valeur nominale et les paiements de soultes (voire les propositions du groupe de travail concernant l'article 20, 3e alinéa, LIFD, l'article 7, 5e alinéa, LHID, et l'article 5, 1er alinéa, lettre f, LIA, annexés au présent rapport). Avec cette proposition, le groupe de travail part de l'idée que lors d'une fusion de sociétés soeurs, il n'est pas nécessaire de procéder à des augmentations de valeur nominale ni à des paiements de soulte. Le changement de loi proposé, qui dévie du principe de la valeur nominale normalement en vigueur, se justifie par le fait que - selon la valeur des droits de participation - on trouve dans la pratique également le cas contraire. En effet, il arrive que les actionnaires de la société reprise reçoivent en échange de leurs actions d'une valeur nominale de 100 francs, par exemple, des actions de la société reprenante présentant une valeur nominale inférieure. Dans ces cas là, c'est le fisc qui profite qu'une partie du capital de la société reprenante soit transformée en réserve (ouverte) de la société reprenante.

443 Possibilité de choisir un dédommagement en lieu et place de droits de participation

D'après l'article 8, 1er alinéa, AP/LFus, le contrat de fusion peut offrir, *alternativement*, au lieu de l'attribution de parts sociales ou de droits de sociétariat de la société reprenante un *dédommagement*. Selon l'article 8, 2e alinéa, AP/LFus, le contrat de fusion peut également prévoir que seul un dédommagement sera attribué.

37 Comparer avec l'exemple de l'annexe 1 (Extrait de: P. Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Aufl., Zürich 1996, p. 186 ss.); voir aussi C. Stockar, Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé, 3e édition, Lausanne 1994, cas no. 31.

38 D'après l'article 91 AP/LFus, la soulte peut également être fixée par le tribunal si, lors d'une restructuration, les parts sociales ou les droits de sociétariat ne sont pas maintenus de manière adéquate.

Le groupe de travail a été confronté à la demande d'exonérer de l'impôt anticipé et de l'impôt sur le revenu les dédommagements dont il est question ci-dessus.

Du point de vue fiscal, ces dédommagements sont (au cas où ils dépassent la valeur nominale) problématiques puisqu'ils représentent non seulement une réduction du capital mais encore une diminution des réserves ouvertes, dont la distribution déclenche normalement l'impôt anticipé et l'impôt sur le revenu.

En faveur d'une exonération des dédommagements, on peut dire que l'actionnaire de la société reprenante réaliserait un gain en capital franc d'impôt s'il vendait ses droits de participation non pas à la société reprenante mais à un tiers.

Contre l'exonération des dédommagements, on doit objecter que la contre-prestation de la société reprenante, envers l'actionnaire de la société reprise qui ne veut pas échanger ses actions, ne consiste pas dans la concession de droits de participation. Ce raisonnement ne permet pas d'exonérer les dédommagements selon l'article 8 AP/LFus.

45 Transfert de participations ou d'entreprises à l'intérieur d'un groupe de sociétés suisses

Des motifs économiques justifiés peuvent conduire un groupe à changer sa structure, par exemple, en concentrant les participations qui lui appartiennent par branches et non plus par régions. De telles adaptations de structures, qui reflètent la diversité des restructurations, sont caractérisées par le transfert de participations ou d'entreprises et ne sauraient guère être résolues par les dispositions en vigueur de la LIFD et de la LHID³⁹; c'est pourquoi le groupe de travail considère qu'il serait judicieux d'introduire clairement dans la LIFD (art. 61, 2^e al.) et dans la LHID (art. 24, al. 3^{ter}) la neutralité fiscale de ces restructurations. Pour ce qui est de la définition du terme de groupe, le projet de loi du groupe de travail se base sur l'article 663 e, 1^{er} alinéa, CO. Dans ce contexte, on constate que *l'échange transfrontalier de participations* ne tombe pas sous le coup de cette nouvelle disposition. Pour mettre

39 Comparer avec l'exemple de l'annexe 2

en oeuvre les requêtes exprimées dans la *motion Cottier*, il faudrait d'autres mesures dont il sera question ci-après, sous chiffre 74.

5 Propositions du groupe de travail concernant les scissions

51 Introduction

Le droit harmonisé fédéral régit aussi bien les scissions de sociétés de personnes que de sociétés de capitaux et de coopératives. En revanche, l'AP/LFus ne prévoit la scission (art. 40) que pour des sociétés de capitaux et des coopératives ainsi que pour des institutions de prévoyance en faveur du personnel (en relation avec ces scissions). L'article 41 AP/LFus stipule au surplus que les titulaires de parts de sociétés de capitaux ou de coopératives faisant l'objet de scission deviennent titulaires de parts ou associés du sujet de droit reprenant, de sorte que généralement le cercle des associés ou des titulaires de parts ne change pas ⁴⁰.

52 Scission d'entreprises de personnes

D'après les dispositions semblables des articles 19, 1er alinéa, lettre c, LIFD et 8, 3e alinéa, lettre c, LHID, l'exonération fiscale en cas de scission d'entreprises de personnes présume, entre autres, que "*des parties distinctes*" peuvent être transférées et que "*l'exploitation de ces parties se poursuit sans changement*". Ces précisions ne sont pas satisfaisantes pour les raisons suivantes:

- Tout d'abord, ce que l'on veut dire avec "des parties distinctes" n'est pas très clair. En s'appuyant sur la jurisprudence du Tribunal fédéral dans le domaine du droit de timbre d'émission ⁴¹, le groupe de travail propose d'accepter la neutralité fiscale des scissions, lorsque des *exploitations entières* ou des *parties distinctes d'exploitation*, toutes deux indépendantes, sont transférées.
- Deuxièmement, la condition légale que "l'exploitation des parties reprises se poursuive sans changement" apparaît comme étant incohérente étant donné que la continuation un peu modifiée de l'exploitation d'une entreprise dans le cas d'une restructuration peut paraître bien plus judicieuse

40 L'alternative d'un dédommagement n'est prévue dans l'article 39, lettre c, AP/LFus que pour le cas de la dissociation.

41 Pour la reconnaissance d'une scission, la pratique de l'AFC exige avec raison, en conformité avec la jurisprudence du Tribunal fédéral, qu'il s'agisse d'un partage en 2 ou plusieurs exploitations qui continuent comme telles leur existence sans changement (Archives 53 438).

qu'une continuation sans changement⁴². Le groupe de travail propose donc d'en rester à la seule condition que "*l'exploitation de ces parties se poursuive*".

Si, à la suite d'une scission, des exploitations ou des parties d'exploitations appartenant à une entreprise de personnes sont transférées à des sociétés de capitaux, le délai d'attente de la nouvelle réglementation prévue sous chiffre 3, doit aussi être applicable.

53 Scission de personnes morales

Pour les raisons nommées dans le contexte de la fusion, le groupe de travail suggère de fixer dans la loi la possibilité de la scission fiscalement neutre pour toutes les personnes morales. En particulier la scission d'institutions de prévoyance en faveur du personnel prévue dans l'article 40, 3e alinéa, AP/LFus, doit devenir possible et la neutralité fiscale doit aussi s'appliquer aux impôts sur les gains immobiliers.

Comme dans la scission d'entreprises de personnes, il sied également de remplacer, ainsi que le propose le groupe de travail, dans les cas de scissions de personnes morales, le critère "des parties distinctes" par celui "*d'entreprises ou de parties d'entreprise indépendantes*".

Dans la littérature fiscale, on parle le plus souvent de *scissions horizontales* et de *scissions verticales*. La *scission horizontale* (considérée comme sans problème) est le procédé par lequel une société existante transfère certains actifs et passifs, qui représentent une entreprise, à une *filiale*. Le but d'une *scission verticale*, en revanche, consiste dans le transfert d'une entreprise à une *entreprise soeur* ou à une *entreprise parallèle*.

A côté des modèles décrits ci-dessus, l'AP/LFus décrit diverses formes de scission qui ne viennent pas tout de suite à l'esprit schématique d'un fiscaliste. Dans cet ordre d'idées, il faut mentionner:

42 La Commission d'harmonisation fiscale elle aussi parvient difficilement à trouver un sens profond à cette condition que l'exploitation se poursuive sans changement et elle est d'avis que cette exigence ne devrait pas être interprétée au sens strict (Harmonisation et fiscalité de l'entreprise, p. 67).

- La division à travers la constitution de sociétés reprenantes, constitution liée à la dissolution de la société se divisant, au moyen de laquelle les actionnaires de la société qui se divise, deviennent actionnaires de nouvelles sociétés qu'il faut constituer (division au sens de l'article 39, lettre a, AP/LFus);
- La dissociation du patrimoine semblable à la scission horizontale, par laquelle une entreprise est transférée à une autre société. La société qui se divise reçoit en échange des droits de participation de la société reprenante (dissociation selon l'article 39, lettre c, AP/LFus);
- "*la scission à des fins de reprise*", semblable à la scission verticale, par laquelle une exploitation est transférée à une autre société; les actionnaires de la société qui se scinde reçoivent en échange des actions de la société reprenante (séparation selon l'article 39, lettre b, AP/LFus).

La proposition du groupe de travail pour la révision de l'article 61, 1er alinéa LIFD et de l'article 24, 3e alinéa LHID a comme but de permettre la réalisation des diverses formes de scissions, qui viennent d'être mentionnées, sans que ces restructurations n'entraînent des conséquences fiscales. Selon cette même proposition, la neutralité fiscale devrait aussi valoir pour le cas du *Joint Venture*, dans lequel deux entreprises indépendantes l'une de l'autre, apportent chacune une exploitation pour créer une nouvelle société dominée par lesdites entreprises. Toutefois les *aliénations*, déjà mentionnées sous chiffre 42, ne font pas partie des scissions favorisées fiscalement; en effet dans ces cas, le transfert d'une exploitation ou d'une partie d'exploitation ne se fait pas en échange de parts sociales de la personne morale reprenante, mais contre un versement en espèces ou contre un versement en nature.

54 Délai d'attente

Les dispositions en vigueur de la LIFD et de la LHID ne se prononcent pas d'une manière explicite quant au problème du "maintien des rapports de participation" et l'on peut ainsi se demander dans quelle mesure un changement des rapports de participation peut mettre en danger la neutralité fiscale d'une scission de la personne morale (en particulier d'une société de capitaux ou d'une coopérative). Le groupe de travail partage l'avis selon lequel il est possible de diviser une société anonyme de

manière à ce que plusieurs des actionnaires anciens reprennent chacun une nouvelle société avec une nouvelle exploitation et qu'ils réalisent ainsi l'inverse d'une concentration. Mais le groupe de travail est du même avis que la commission sur l'harmonisation des impôts directs, à savoir que la *neutralité fiscale d'une scission verticale* (y-compris d'une scission à des fins de reprise) doit dépendre du fait que les participants, suite à la scission, ne procèdent pas à la vente de leur droits avant l'expiration du délai d'attente^{43 44}. Comme il s'agit de la distinction entre les cas de restructurations faites pour assurer la continuité et les restructurations ayant pour seul but réel l'aliénation, il convient de faire certaines différences entre les types d'entreprises. Le problème de la délimitation se pose principalement pour les entreprises dont le pouvoir de décision dépend fortement et exclusivement de la volonté personnelle du détenteur des droits de participations, c'est-à-dire d'une entreprise à forte influence individuelle. En revanche, si la décision de restructuration est prise essentiellement au niveau de l'entreprise et que les détenteurs de droits de participation n'ont presque pas la possibilité d'imposer, dans le cadre de l'assemblée générale, leur intérêt personnel qui diverge peut-être de ceux de la société, on court dans ces cas moins de risque de se trouver en présence d'une aliénation d'entreprise ou d'une exploitation camouflée (ce qui doit toujours être jugé du point de vue des détenteurs de participation). La nouvelle réglementation du délai d'attente tient mieux compte de ces différentes situations. Pour ce qui est de la nouvelle réglementation du délai d'attente, le groupe de travail renvoie aux explications données dans le présent rapport, sous chiffre 3.

Dans ce contexte, le groupe de travail a constaté que le législateur pourrait sans autre renoncer à des délais d'attente, si une *imposition des gains en capital* était introduite pour des *participations essentielles*. Il serait possible de concrétiser une

43 Commission d'harmonisation fiscale, Harmonisation et fiscalité de l'entreprise, p. 89; voir aussi M. Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, Rz CH 707.

44 Voir à ce sujet les arrêts du Tribunal fédéral aux Archives 53 271 et 61 825. Dans ces jugements concernant le droit de timbre d'émission, le Tribunal fédéral a clairement établi que le cercle des détenteurs de participations à l'ensemble de l'entreprise (c'est-à-dire ceux qui existaient jusqu'à maintenant, qui ont été divisés et qui demeurent à l'avenir) ne peut pas, suite à une division, subir des changements essentiels. Pourtant des restructurations justifiées économiquement, se faisant sous la forme de division, ne devraient pas être rendues trop difficiles; il n'en reste pas moins qu'elles ne sont pas dans chaque cas et quel que soit leur but privilégiée fiscalement. Il n'y a jusqu'à présent pas de raison pour qu'une restructuration aux fins de liquidation partielle ou d'aliénation soit favorisée fiscalement.

telle mesure en décrétant explicitement aux articles 18, 2e alinéa, LIFD, et 8, 2e alinéa, LHID qu'une participation essentielle de 20 pour cent, par exemple, est assimilable à la *fortune commerciale* ⁴⁵. Une telle modification de la loi trouverait sa justification en particulier du fait que l'exonération des gains en capital réalisés par des personnes physiques, pour des raisons de praticabilité, n'est pas sans autre compatible avec les principes de l'égalité devant la loi et de la capacité contributive ⁴⁶. Une telle mesure pourrait se révéler à double tranchant, car elle permettrait au contribuable concerné de procéder à la déduction d'amortissements et de pertes de participation. Cette mesure aurait au surplus un caractère arbitraire, puisqu'elle ne serait applicable (en supposant des degrés de participation équivalents) que lorsqu'une entreprise est dominée par 4 ou 5 personnes. Dans les cas où il y aurait plus d'actionnaires, le gain réalisé dans le cadre d'une aliénation de participations ne pourrait pas être saisi. Indépendamment de cela, il faudrait s'attendre à des manoeuvres tendant à éluder le droit, qui pourraient mener l'entrepreneur à fractionner sa participation essentielle pour la transférer à sa femme et à ses enfants. Il faut aussi noter que cette mesure pourrait conduire à des charges nouvelles assez lourdes (par exemple les cotisations AVS). Un désavantage supplémentaire de cette mesure serait encore qu'elle ne permettrait pas de saisir les revenus réalisés sous la forme de gains en capital sur des produits dérivés. Une fois la discussion close, le groupe de travail renonce consciemment à proposer une modification des articles 18, 2e alinéa LIFD, et 8, 2e alinéa, LHID, telle qu'elle a été décrite ci-dessus, car cette mesure irait au-delà du problème des restructurations. En conséquence, il faut s'attendre à ce que l'impôt fédéral direct intervienne aussi à l'avenir dans les cas de "vente à soi-même" (transposition) et de liquidation partielle indirecte et qu'il touchera le vendeur par le biais de l'impôt sur le revenu.

55 Scission de sociétés immobilières et de sociétés holding

45 Cette opinion a été commentée par les auteurs Zuppinger/Böckli/Locher/Reich (Steuerharmonisierung p 114ss.) dans le cadre de l'harmonisation fiscale comme alternative au thème traité à l'époque de l'impôt sur les gains immobiliers.

46 Voir P. Locher, Praktikabilität im Steuerrecht in Cagianut/Vallender (Hrsg.): Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts (Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn), Bern/Wien 1995 S. 190 ff., insbes. S.205; B.Scherrer, Praktische Steuergerechtigkeit, in Baumgartner und Schuhmacher (Hrsg.): Recht, Macht und Gesellschaft, Zürich 1995, S. 131 ff., insbes. S.134 ff.

D'après la pratique en vigueur jusqu'à maintenant, la division de sociétés immobilières et de sociétés holding ne peut se faire sans incidence fiscale, car ces dernières, ainsi que cela est généralement admis, ne possèdent pas d'exploitation ⁴⁷.

Le groupe de travail est d'avis qu'il serait possible de renoncer à ces restrictions. Si un entrepreneur devait procéder à une scission de sa société immobilière ou de sa société holding avec l'arrière-pensée de l'aliéner par la suite, le fisc pourrait alors faire valoir ses droits, en invoquant le non-respect du délai d'attente. C'est pour ces raisons que le groupe de travail propose de traiter à l'avenir la scission de sociétés immobilières et de sociétés holding - sous réserve du respect du délai d'attente - comme des opérations fiscalement neutres ⁴⁸. Cette proposition ne va naturellement pas à l'encontre d'un prélèvement d'impôt sur les gains immobiliers dans le cas où un entrepreneur - avant ou après l'expiration du délai d'attente - décide de vendre des actions de sa société immobilière. Il en va de même des impôts ordinaires sur le bénéfice, lorsqu'une société holding - suite à une scission horizontale - vend ses participations à une filiale, nouvellement créée pour cette occasion, et réalise ainsi un gain en capital ⁴⁹.

56 Acquisition du statut de holding

Lorsqu'une société mixte transforme sa structure et devient une société holding, par le transfert de son exploitation d'origine à une filiale (scission horizontale), la société qui se scinde acquiert ainsi le statut d'une société holding pure qui, selon l'article 28, 2e alinéa, LHID, n'est pas assujettie à l'impôt sur le bénéfice. L'acquisition du statut de holding peut aussi provenir de ce qu'une société holding mixte met fin à son exploitation d'origine ou qu'elle l'aliène. Dans ces cas, plusieurs cantons avaient jusqu'à maintenant tendance à saisir le prétexte de la réalisation systématique fiscale, lors du changement de statut, pour imposer

47 D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, la séparation d'une exploitation d'un complexe immobilier ne remplit pas, dans la règle, la condition requise pour que cette scission soit déclarée neutre sur le plan fiscal (voir Archives 58 676).

48 Ce changement ne doit valoir que pour la scission de personnes morales.

49 La société Sandoz S.A. a choisi ce procédé lorsqu'elle a transféré un domaine industriel (dans le sens d'une scission horizontale) à la société Clariant nouvellement créée, pour finalement vendre les actions de cette dernière à la bourse.

les réserves latentes ⁵⁰. Mais dernièrement, les cantons ont montré plus de flexibilité, grâce à de nouvelles dispositions légales ou au régime des revers, pour différer l'imposition jusqu'à la réalisation effective ou comptable des réserves latentes. Le groupe de travail propose d'introduire explicitement le différé d'imposition dans l'article 28, alinéa 3^{bis}, LHID. Le groupe de travail s'est inspiré, pour la nouvelle disposition qu'il a proposée, de la loi fiscale du canton de Zürich.

50 Cette imposition a été confirmée par le Tribunal fédéral (dans un pourvoi du chef d'arbitraire) en 1966 (Archives 36 120).

57 Augmentation de la valeur nominale et paiement de soulte

La nécessité de remettre aux associés concernés des actions d'une valeur nominale supérieure ou un dédommagement en espèces (voir article 41, 1er alinéa, AP/LFus) peut se présenter lors d'une *scission à des fins de reprise*, si la société qui se scinde et la société reprenante ne sont pas dominées par la même personne. Dans ces cas, le groupe de travail propose la même exception au principe de l'imposition du revenu que pour les fusions (cf. chiffre 442 ci-dessus).

6 Propositions du groupe de travail concernant les transformations

61 Introduction

Pour autant que l'exploitation d'une entreprise commerciale se poursuive sans changement et que les participations restent les mêmes, la LIFD et la LHID règlent la transformation d'une entreprise individuelle, d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite en une autre société de personnes ou en une personne morale (art. 19, 1er al., let. a, LIFD; art. 8, 3e al., let. a, LHID). La transformation d'une société de capitaux ou d'une coopérative en une nouvelle société de capitaux ou en une nouvelle coopérative est également réglementée (art. 61, 1er al., let. a, LIFD; art. 24, 3e al., let. a, LHID). Les états de faits suivants, prévus dans l'AP/LFus, ne sont pas réglementés explicitement:

- transformation d'une coopérative, sans capital social subdivisé en parts, en une association,
- transformation d'une association en une coopérative,
- transformation d'un institut de droit public en association, en fondation, en société de capitaux ou en coopérative.

La proposition déjà mentionnée du groupe de travail, d'accorder à toutes les personnes morales la possibilité d'une restructuration fiscalement neutre, implique que l'on accorde le même traitement étendu aux états de faits correspondant aux transformations mentionnées ci-dessus.

La transformation d'une société de capitaux ou d'une coopérative en une entreprise de personnes (voir chiffre 62 ci-après) n'est pas non plus réglée explicitement par la LIFD et la LHID.

62 Transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une entreprise de personnes

Si une société de capitaux ou une coopérative est dissoute, cela conduit en règle générale:

- au niveau de la *société* ou de la coopérative, à l'imposition du *bénéfice de liquidation* (qui correspond dans la règle au total des réserves latentes, c'est-à-dire à la différence entre la valeur comptable et la valeur vénale des actifs et des passifs) et

- au niveau de *l'actionnaire* ou de *l'associé* de la coopérative, à *l'imposition du dividende de liquidation*.

La pratique en matière d'impôt fédéral direct et la pratique de certains cantons ont vu, dans la transformation d'une société de capitaux ou d'une coopérative en une entreprise de personnes, une opération de réalisation et ont prélevé, de ce fait, un impôt sur le bénéfice de liquidation au niveau de la société ou de la coopérative tandis que d'autres cantons ont plutôt eu la tendance d'imposer, en tant que revenu, le dividende de liquidation qui revient à l'actionnaire ou à l'associé de la coopérative ⁵¹.

Malheureusement, le législateur a omis de mentionner cet état de fait dans l'article 61 LIFD et dans l'article 24 LHID. La doctrine a conclu de cette omission que le législateur a résolu la question de savoir si les réserves transférées doivent être imposées au niveau de la société ou au niveau de l'actionnaire, dans le sens d'une solution "*aussi bien d'un côté que de l'autre*" ⁵².

Le groupe de travail arrive à la conclusion qu'une imposition au niveau de la société et au niveau de l'actionnaire, selon le principe "*aussi bien d'un côté que de l'autre*", s'avère insoutenable. Il n'en reste pas moins qu'une imposition est indispensable pour empêcher que l'actionnaire, planifiant la liquidation de l'entreprise, ne transforme la société anonyme en une entreprise de personnes et ne procède à la liquidation envisagée qu'après avoir effectué cette transformation. L'opinion qui prévaut aujourd'hui à juste titre est que les réserves latentes peuvent passer au nouveau sujet de droit, c'est-à-dire à l'entrepreneur, sans être imposées, mais qu'en revanche le titulaire doit faire l'objet d'une imposition sur les actifs qui lui reviennent sous forme de dividende de liquidation ou de dividende en nature ⁵³. Le groupe de travail propose en conséquence de régler explicitement la transformation d'une personne morale en une entreprise de personnes dans l'article 61, 1er alinéa, LIFD et dans l'article 24, 3e alinéa, LHID) pour démontrer d'une manière claire que l'imposition ne doit pas s'effectuer au niveau de la personne morale mais (exclusivement) au niveau de l'actionnaire.

51 Commission d'harmonisation fiscale, Harmonisation et fiscalité de l'entreprise, p. 83s.

52 M.Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, Rz CH 386.

53 M. Reich, op. cit. Rz CH 307 und 386.

7 Restructurations internationales

71 Situation dans l'Union Européenne (UE)

Alors que sur le plan fiscal, les relations dans l'UE sont souvent considérées comme progressives, la Suisse a la réputation d'être moins avancée. C'est la raison pour laquelle, le groupe de travail a décidé d'étudier les directives en vigueur dans l'UE relatives aux impôts directs ⁵⁴. Le groupe de travail a tout d'abord constaté que les directives n'interdisent pas aux membres de l'UE *l'imposition de la soultte*. Ce qui a particulièrement surpris le groupe de travail, c'est que les membres de l'UE veillent "comme à la prunelles de leurs yeux" à ce qu'*aucune substance fiscale* ne leur échappent dans les cas de restructuration. Voici un *exemple* qui démontre bien la situation: si une société de production française est reprise, à travers une fusion, par une société allemande, le fisc français ne doit renoncer à imposer les réserves latentes que si la société reprenante continue à exploiter, en France, l'entreprise reprise, celle-ci représentant un établissement stable. Si la société reprenante décide en revanche de mettre fin à l'exploitation en France et qu'elle transfère cette production en Allemagne, le fisc français peut alors procéder à la taxation de l'entreprise qui quitte le pays. Si l'on compare les directives de l'UE avec celles de la LHID qui sont en vigueur dans l'espace économique suisse, les directives de l'UE ne peuvent vraiment pas être qualifiées de progressives (voir chiffre 72 ci-après).

72 Réglementation de la LHID pour des restructurations intercantionales

La LHID ne connaît pas - contrairement aux directives de l'UE - la clause dite d'établissement stable. Pour les fusions qui s'effectuent au-delà des limites cantonales, la situation est la suivante: si une entreprise ayant son siège dans le canton de Berne est reprise lors d'une fusion par une entreprise ayant son siège dans le canton de Zürich, le canton de Berne n'a pas le droit de taxer l'entreprise reprise sur ses réserves latentes, même si la société reprenante n'a pas d'établissement stable dans le canton de Berne. La même réglementation est valable dans le cas d'une scission: si une société ayant son siège dans le canton de Genève

⁵⁴ voir le document de travail dans l'annexe 3 ainsi que le texte de la directive de l'UE de l'annexe 4.

transfère, à sa valeur vénale, une partie de ses actifs à une filiale avec siège à Lausanne, le canton de Genève n'a pas le droit d'imposer les réserves latentes qui ont été transférées. En ce qui concerne les restructurations dépassant les frontières cantonales, la LHID représente un progrès considérable.

73 Réglementation de la LIFD et de la LHID pour des restructurations s'effectuant au-delà des frontières nationales

Si une personne morale domiciliée en Suisse transfère son siège à l'étranger, le fisc procède à l'imposition du bénéfice de liquidation sur les réserves latentes. Il en va de même lorsque disparaît l'élément imposable en Suisse (cf. article 54, 2^e alinéa LIFD). Lorsqu'une société suisse est reprise à travers une fusion par une société étrangère (cf. l'article 163c LDIP dans l'annexe de l'AP/LFus), la reprise déclenche l'imposition du bénéfice de liquidation⁵⁵. Le groupe de travail ne voit pas de raison de modifier la loi dans ce domaine; car l'octroi d'un différé d'imposition conduirait forcément à une renonciation au droit d'imposer.

Si une société suisse procède à une fusion (horizontale ou verticale) dans le sens qu'elle transfère certains actifs à leur valeur comptable à une société étrangère (filiale ou société soeur), les réserves latentes ainsi transférées à l'étranger doivent également être imposées, d'après le droit en vigueur. Le groupe de travail ne voit donc pas non plus, ici, une raison pour procéder à une modification de la loi.

74 Echange international de participations (Motion Cottier)

Il ressort des indications données ci-dessus, sous chiffre 73, qu'une imposition des réserves latentes doit être effectuée lorsqu'une société suisse transfère à une société étrangère (filiale ou société soeur) des participations à leur valeur comptable.

La motion Cottier du 16 décembre 1993 demande l'élimination d'obstacles fiscaux lors d'échanges internationaux de participations. Le but réel de l'auteur de la motion est qu'une *société*

⁵⁵ On ne peut s'écarter de l'imposition du bénéfice de liquidation que lorsque la société reprenante a un établissement stable en Suisse.

*holding suisse puisse transférer, à sa valeur comptable, sa participation dans une société étrangère (filiale) par le biais d'une scission horizontale à une société sous-holding étrangère, sans que ce transfert ne déclenche la perception de l'impôt direct. D'après ses propres mots, l'auteur de la motion ne demande pas une exonération définitive d'impôt mais seulement un *différé d'imposition* jusqu'au moment où les réserves latentes, transférées à la société sous-holding, seront effectivement réalisées. Il n'est pas question que la Suisse abandonne à d'autres Etats une partie de sa substance fiscale* ⁵⁶.

La problématique de la motion Cottier réside en ceci que le bénéfice, réalisé dans le cas d'une aliénation de participations transférées à l'étranger, ne revient pas à la société suisse mais à la société sous-holding étrangère. Pour "rapatrier " ce bénéfice en Suisse, il serait suffisant que la société sous-holding étrangère verse à sa société mère suisse un dividende extraordinaire mais de facto cette dernière ne pourra pas être imposée en Suisse car elle a droit à la *réduction pour participations* ⁵⁷.

741 Elargissement de la réduction pour participations?

Le groupe de travail sait que la proposition Fischer-Sursee, déposée auprès de la CER-N, demande *l'élargissement de la réduction pour participations aux bénéfiques sur participations*. Le projet que l'AFC a rédigé à la demande de la CER-N, concernant une modification de l'article 70, 1er alinéa, LIFD, a la teneur suivante:

1 Le rendement net des participations au sens de l'article 69 correspond au revenu de ces participations diminué des frais de financement y relatifs et d'une contribution de cinq pour cent destinée à la couverture des frais d'administration. Font également partie du revenu des participations les bénéfiques en capital et les bénéfiques de réévaluation sur les participations ainsi que le produit de la vente de droits de souscription y relatifs. Sont réputés frais de financement les intérêts passifs ainsi que les autres frais qui sont économiquement assimilables à des intérêts passifs. Les amortissements et les pertes

⁵⁶ Voir Bulletin officiel (E) du 26 Janvier 1995, p 77ss., interventions Cottier, Rüesch et Coutau.

⁵⁷ Voir M. Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, Rz CH 384

en capital sur participations ne peuvent être déduits que de la somme du rendement net de ces participations.

Une telle modification irait au-delà de la demande de Monsieur Cottier, car elle aurait pour conséquence l'exonération des bénéficiaires sur participations.

En revanche, le groupe de travail doit vivement contester l'argument que l'élargissement de la réduction sur participations dans la LIFD ne doit pas toucher *l'harmonisation fiscale et la LHID*. Il est certain que d'après l'article 28, 2^e alinéa, LHID, les sociétés holding pures sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices. Pour ce qui est des sociétés holding mixtes, pourtant, la LHID prévoit aussi la réduction pour participations mais elle ne la prévoit que pour les revenus desdites participations (art. 28, 1^{er} al., LHID). L'argument qu'il appartient aux cantons d'étendre librement la réduction pour participations aux bénéfices de participations est donc aussi irrelevante. L'inexactitude de cet argument ressort de l'interprétation a contrario de l'article 28, 3^e alinéa, lettre a, LHID.

742 "Solution de la provision" comme alternative

Au cours de ses réunions, le groupe de travail a avant tout cherché à trouver une alternative qui n'aboutirait pas à une renonciation au droit d'imposer. La proposition correspondante pour la modification de l'article 61 LIFD prévoit un différé d'imposition pour les réserves latentes transférées à une société sous-holding étrangère; elle a la teneur suivante:

LIFD art. 61, 4^e al. (nouveau)

Si une personne morale transfère à une filiale étrangère une participation à sa valeur comptable, la différence entre la valeur comptable et la valeur vénale s'ajoute au bénéfice net imposable. Par la même occasion, une correction de valeur sous forme de provision sera accordée pour cette différence à la personne morale. Cette provision sera dissoute, avec effet sur le bénéfice imposable, si la participation transférée à la filiale étrangère vient à être aliénée ou si elle est retransférée à la personne morale. Il en va de même lorsque la société, dont les

droits de participation ont été transférés à une filiale étrangère, est liquidée.

Le différé d'imposition demandé par la motion Cottier pourrait ainsi se réaliser de la manière suivante: la société holding suisse doit, à vrai dire, déclarer les réserves réalisées lors d'un échange international de participations. Elle peut, pour ce faire, procéder à une provision correspondante pour laquelle l'imposition est différée. Cette provision doit être fiscalement dissoute lorsque la participation transférée à la société sous-holding étrangère est réalisée par ladite sous-holding ou retransférée à la société holding suisse. Il faut aussi dissoudre la provision lorsque la société, dont les droits de participation ont été transférés à la société sous-holding étrangère, vient à être dissoute.

Ce n'est que dans le cas particulier où une *société de participation mixte* transfère une participation à une société sous-holding étrangère que la mise en pratique de la motion Cottier requerrait l'intégration du texte du nouvel article 61, 4e alinéa, LIFD, dans l'article 24 LHID.

8 Conséquences financières

Le groupe de travail n'est pas en mesure de chiffrer les conséquences financières des modifications qu'il propose pour la LIFD, la LHID, la LT, la LIA et la TVA. Le groupe de travail voudrait toutefois insister sur le fait que la plupart de ses propositions ne tendent pas à une renonce au droit d'imposer de la part de la Confédération, des Cantons et des Communes, mais uniquement à un différé d'imposition. Ceci vaut en particulier pour *l'impôt sur les gains immobiliers*.

Le groupe de travail est conscient que certaines de ses propositions vont avoir des incidences sur le plan des recettes dans la mesure où l'impôt sur les bénéfices des associations et des fondations est calculé, dans la règle, selon un taux plus bas que l'impôt sur les bénéfices des sociétés de capitaux et des coopératives. C'est ainsi que la reprise d'une coopérative sans capital social subdivisé en parts par une association et la transformation d'une coopérative également sans capital social subdivisé en parts en une association peuvent, d'une manière générale, réduire les recettes du fisc. Mais il faut tenir compte du fait que l'AP/LFus prévoit aussi le procédé inverse dans le sens que la reprise d'une association par une coopérative ainsi que la transformation d'une association en coopérative sont explicitement prévues. Au surplus, il faut tenir compte du fait que le fisc suisse retire aussi dans certains cas de restructuration des avantages, en particulier lors de privatisations. Aussi bien la reprise d'un institut de droit public par une société anonyme que la transformation d'un tel institut en une société anonyme (par ex. la privatisation d'une banque cantonale) ont pour effet qu'une entreprise, autrefois exonérée d'impôt, devient un nouvel assujetti ⁵⁸.

Il faut admettre que les propositions du groupe de travail concernant les gains en valeur nominale des bénéfices et des dédommagements en espèces pourraient mener à certaines pertes de recettes en matière d'impôt direct et d'impôt anticipé. Mais il convient de répéter, ici, une fois encore, qu'il y a aussi dans la pratique, pour les détenteurs de parts, des restructurations qui conduisent à une perte de valeur nominale.

⁵⁸ Le législateur de la principauté du Liechtenstein a aussi, lors de la transformation de la banque nationale liechtensteinoise en une société anonyme, écarté toute exonération d'impôt qui autrefois lui était assurée.

Pour ce qui est des droits de timbre, on ne peut pas nier que la modification prévue de l'article 9 LT conduira à une perte de recettes sur le plan du droit d'émission, car l'AFC ne pourra plus frapper l'intégralité des valeurs apportées lorsque celles-ci dépasseront la valeur nominale libérée. Il en va de même de la modification de l'article 14 LT; elle a des conséquences sur les recettes des droits de timbre bien que cette diminution demeure assez marginale.

9 Conclusions

Ainsi que nous l'avons déjà laissé entendre, le groupe de travail est d'avis que le texte concernant les dispositions sur les restructurations de la LIFD et de la LHID n'est pas toujours très réussi. A quel point le texte de la loi représente d'une manière insuffisante "la vraie volonté du législateur" ne pourra se vérifier puisque les dispositions sur les restructurations de la LIFD et de la LHID n'ont jamais fait l'objet de débats détaillés auprès des Chambres. C'est pourquoi, la tâche principale du groupe de travail consiste dans l'amélioration des dispositions malheureuses.

Un autre souhait du groupe de travail est adressé aux cantons. Le groupe de travail serait infiniment reconnaissant si les cantons reprenaient les états de faits en vigueur pour différer l'imposition en matière d'impôt direct aussi pour les droits de mutation.

Les discussions animées du groupe de travail ont confirmé que le droit des restructurations est une matière intéressante mais difficile. C'est pourquoi, le président du groupe de travail tient à remercier particulièrement tous les membres du groupe pour leur collaboration stimulante et constructive.

Appendice: projet de loi du groupe de travail

Annexes:

1. Extrait de l'ouvrage "P. Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Aufl., Zürich 1996"
2. Exemple pratique numéro 9 du Séminaire organisé par la Chambre fiduciaire "Steuerliche Aspekte der Umstrukturierung" du 8 novembre 1994/24 janvier 1995
3. Aperçu de la directive de l'UE concernant les fusions
4. Directive du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports

d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents.

Appendice

Projet de loi du Groupe de travail "Impôt lors de restructurations"

a) Modifications de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

Art. 19, al. 1 et 2

1 Les réserves latentes d'une entreprise de personnes (raison individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées lors de restructurations telles que fusions, scissions ou transformations, à condition que celle-ci reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu:

a. en cas de transfert à des entreprises de personnes pour autant qu'il s'agisse d'exploitations indépendantes ou de parties distinctes de celles-ci, également indépendantes, qu'elles soient transférées avec leurs réserves latentes et que l'exploitation se poursuive;

b. en cas de transfert à des personnes morales pour autant qu'il s'agisse d'exploitations indépendantes ou de parties distinctes de celles-ci, également indépendantes, qu'elles soient transférées avec leurs réserves latentes, que l'exploitation se poursuive et que la contre-prestation de la personne morale reprenante consiste essentiellement dans l'octroi de droits de participation ou de droits conférant la qualité de membre;

c. en cas d'échange de droits de participation suite à des restructurations au sens de l'article 61, 1er alinéa, lettre b, ainsi que suite à des concentrations équivalant économiquement à des fusions.

2 Lors d'une restructuration selon l'alinéa 1, lettre b, les réserves latentes transférées seront imposées ultérieurement selon la procédure des articles 151-153, lorsque des participations sont aliénées avant l'expiration du délai de 5 ans suivant la restructuration et que les aliénateurs ne

peuvent pas prouver que la restructuration n'avait pas pour but une aliénation ultérieure.

Art. 20, 3e al. (nouveau)

3 L'alinéa 2 s'applique par analogie aux soultes au sens des articles 7, 2e alinéa, 41 et 91 de la loi sur la fusion. Il en va de même de l'augmentation de la valeur nominale, lorsque, suite à une fusion entre deux sociétés indépendantes, des réserves de la société reprise sont transformées en capital social de la société reprenante, afin d'obtenir un rapport d'échange équitable ou, suite à une scission, des réserves de la société reprise sont transformées en capital social de la société reprenante pour autant que la société qui se scinde et la société reprenante n'aient pas été apparentées antérieurement.

Art. 61, 1er al., 1bis, 2 et 3

1 Les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructurations telles que fusions, scissions, transformations, à condition que celle-ci reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice:

a. en cas de transfert à des entreprises de personnes pour autant qu'il s'agisse d'exploitations indépendantes ou de parties distinctes de celles-ci, également indépendantes, qu'elles soient transférées avec leurs réserves latentes et que l'exploitation se poursuive;

b. en cas de transfert à une autre personne morale pour autant qu'il s'agisse d'exploitations indépendantes ou de parties distinctes de celles-ci, également indépendantes, qu'elles soient transférées avec leurs réserves latentes, que l'exploitation se poursuive et que la contre-prestation de la personne morale reprenante consiste essentiellement dans l'octroi de droits de participation ou de droits conférant la qualité de membre; si, lors d'une scission, les détenteurs de droits de participation de la personne morale qui se scinde ont reçu en échange de leur part des droits de participation

de la personne morale reprenante et que ceux-ci sont aliénés avant l'expiration du délai de 5 ans suivant la restructuration, les réserves latentes transférées seront, dans ce cas, imposées ultérieurement selon les articles 151-153, pour autant que les aliénateurs ne puissent pas prouver que la restructuration n'avait pas pour but une aliénation ultérieure. L'imposition des l'aliénateurs demeure réservée;

c. en cas d'échange de droits de participation suite à une restructuration au sens des lettres a et b et suite à une concentration équivalant économiquement à une fusion.

1^{bis} L'alinéa 1, lettre b, est applicable par analogie aux restructurations de sociétés immobilières et de sociétés holding; dans ces cas, il n'est pas nécessaire que les exploitations ou les parties distinctes de celles-ci soient indépendantes.

2 L'alinéa 1 s'applique par analogie pour le transfert de participations à des sociétés d'exploitation ou pour le transfert d'exploitations suite à une restructuration entre des sociétés de capitaux suisses, qui, à la lumière des circonstances et du cas d'espèce et grâce à la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière, sont réunies sous la direction unique d'une autre société de capitaux.

3 La société qui, ensuite de la reprise des actifs et passifs d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, subit une perte comptable sur la participation qu'elle détient dans cette société, ne peut pas déduire cette perte sur le plan fiscal si cette dernière ne reflète pas des pertes effectives; par contre, tout bénéfice comptable sur la participation est imposable sans aucune déduction pour participation, pour autant que des amortissements aient été préalablement effectués sur ladite participation.

b) Modifications de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)

Art. 7, 5e al. (nouveau)

5 L'alinéa 4, lettre a, est applicable par analogie pour les soultes au sens des articles 7, 2^e alinéa, 41 et 91 de la loi sur la fusion. Il en va de même de l'augmentation de la valeur nominale, lorsque, suite à une fusion entre deux sociétés indépendantes, des réserves de la société reprise sont transformées en capital social de la société reprenante afin d'obtenir un rapport d'échange équitable ou, suite à une scission, des réserves de la société reprise sont transformées en capital social de la société reprenante pour autant que la société qui se scinde et la société reprenante n'aient pas été apparentées antérieurement.

Art. 8, 3^e al. et 3^{bis}

3 Les réserves latentes d'une entreprise de personnes (raison individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées lors de restructurations telles que fusions, scissions ou transformations, aussi longtemps que dure l'assujettissement à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux sont repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu:

a. en cas de transfert à des entreprises de personnes pour autant qu'il s'agisse d'exploitations indépendantes ou de parties distinctes de celles-ci, également indépendantes, qu'elles soient transférées avec leurs réserves latentes et que l'exploitation se poursuive;

b. en cas de transfert à des personnes morales pour autant qu'il s'agisse d'exploitations indépendantes ou de parties distinctes de celles-ci, également indépendantes, qu'elles soient transférées avec leurs réserves latentes, que l'exploitation se poursuive et que la contre-prestation de la personne morale reprenante consiste essentiellement dans l'octroi de droits de participation ou de droits conférant la qualité de membre;

c. en cas d'échange de droits de participation suite à des restructurations au sens de l'article 24, 3^e alinéa, lettre b, ainsi que suite à des concentrations équivalant économiquement à des fusions.

3^{bis} Lors d'une restructuration selon l'alinéa 3, lettre b, les réserves latentes transférées seront imposées ultérieu-

rement selon la procédure de l'article 53, lorsque des participations sont aliénées avant l'expiration du délai de 5 ans suivant la restructuration et que les aliénateurs ne peuvent pas prouver que la restructuration n'avait pas pour but une aliénation ultérieure.

Art. 12, 4e al., let. a

⁴ Les cantons peuvent... Dans l'un et l'autre cas:

a. les faits mentionnés aux articles 8, 3e et 4e alinéa, et 24, 3e alinéa, sont assimilés à des aliénations dont l'imposition est différée pour l'impôt sur les gains immobiliers;

Art. 24, 3e alinéa, 3bis et 3ter

³ Les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructurations telles que fusions, scissions, transformations, aussi longtemps que dure l'assujettissement à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux sont repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice:

a. en cas de transfert à des entreprises de personnes pour autant qu'il s'agisse d'exploitations indépendantes ou de parties distinctes de celles-ci, également indépendantes, qu'elles soient transférées avec leurs réserves latentes et que l'exploitation se poursuive;

b. en cas de transfert à une autre personne morale pour autant qu'il s'agisse d'exploitations indépendantes ou de parties distinctes de celles-ci, également indépendantes, qu'elles soient transférées avec leurs réserves latentes, que l'exploitation se poursuive et que la contre-prestation de la personne morale reprenante consiste essentiellement dans l'octroi de droits de participation ou de droits conférant la qualité de membre; si, lors d'une scission, les détenteurs de droits de participation de la personne morale qui se scinde ont reçu en échange de leur part des droits de participation de la personne morale reprenante et que ceux-ci sont aliénés avant l'expiration du délai de 5 ans suivant la restructuration, les réserves latentes transférées seront, dans ce cas, imposées

ultérieurement selon l'article 53, pour autant que les aliénateurs ne puissent pas prouver que la restructuration n'avait pas pour but une aliénation ultérieure. L'imposition des aliénateurs est réservée;

c. en cas d'échange de droits de participation suite à une restructuration au sens des lettres a et b et suite à une concentration équivalant économiquement à une fusion.

3^{bis} L'alinéa 3, lettre b, est applicable par analogie aux restructurations de sociétés immobilières et de sociétés holding; dans ces cas, il n'est pas nécessaire que les exploitations ou les parties distinctes de celles-ci soient indépendantes. Si, ensuite d'une restructuration, des droits de participation à une société immobilière sont aliénés, le prélèvement de l'impôt sur les gains immobiliers demeure réservé.

3^{ter} L'alinéa 3 s'applique par analogie au transfert de participations à des sociétés d'exploitation ou au transfert d'exploitations suite à une restructuration entre des sociétés de capitaux suisses, qui, à la lumière des circonstances et du cas d'espèce et grâce à la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière, sont réunies sous la direction unique d'une autre société de capitaux.

Art. 28, al. 3^{bis}

3^{bis} Si des participations, qui ont été transférées à leur valeur comptable à une société de capitaux ou à une société coopérative assujettie à l'impôt selon l'alinéa 2 ou 3, sont aliénées ou réévaluées dans les 10 ans qui suivent la restructuration, le bénéfice réalisé est imposable. Aucune déduction ne sera admissible sur ce bénéfice.

Art. 72a (nouveau): Adaptation de la législation cantonale aux modifications de la loi du ...

¹ Les cantons adaptent leur législation dans les 3 ans qui suivent l'entrée en vigueur de la modification de la loi du ... aux dispositions modifiées des titres 2 et 3.

2 Après l'expiration de ce délai, c'est la réglementation de l'article 72 qui est applicable.

c) Modifications de la loi sur l'impôt anticipé (LIA)

Art. 5, 1^{er} al., let. f (nouvelle)

1 Ne sont pas soumis à l'impôt:

f. Les soultes au sens des articles 7, 2^e alinéa, 41 et 91, de la loi sur la fusion. Il en va de même pour l'augmentation de la valeur nominale, lorsque, suite à une fusion entre deux sociétés indépendantes, des réserves de la société reprise sont transformées en capital social de la société reprenante afin d'obtenir un rapport d'échange équitable ou lorsque, suite à une scission, des réserves de la société reprise sont transformées en capital social de la société reprenante pour autant que la société qui se scinde et la société reprenante n'aient pas été apparentées antérieurement.

d) Modifications de la loi fédérale sur les droits de timbre (LT)

Art. 9, 1^{er} al., let. e (nouvelle)

1 Le droit d'émission s'élève:

e. pour les droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de fusion, de scission, de transformation de sociétés commerciales sans personnalité juridique, d'associations, de fondations ou d'entreprises de droit public: à 2 pour cent de la valeur nominale.

Art.14, 1^{er} al., let. i (nouvelle)

1 Ne sont pas soumis au droit de négociation:

i. les transferts de documents imposables, résultant d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, effectués par l'entreprise qui est reprise, qui se scinde ou qui est transformée au profit d'une société reprenante ou transformée.

e) Modifications de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA)

Art. 5, 5e al.

5 Lorsque des biens ou des services sont transférés à titre onéreux ou à titre gratuit d'un assujetti à l'autre dans le cadre d'une restructuration telle qu'une fusion, qu'une scission ou qu'une transformation, l'assujetti doit accepter son obligation fiscale en déclarant la prestation imposable; cette déclaration doit être adressée par écrit à l'Administration fédérale des contributions dans un délai de 30 jours dès le transfert des biens ou des services. L'article 8, 3e alinéa est réservé.

rappor4