Examen écrit droit fiscal fédéral et genevois 2022

Consigne : Il vous est demandé de répondre à chacune des questions ci-dessous sous la forme d'un mémorandum complet mais concis, en citant les bases légales pertinentes, mais pas de rédiger les actes ou projets d'actes pouvant entrer en ligne de compte dans le cadre des opérations qui sont décrites.

Cas 1.

Max est médecin indépendant. Il a hérité de son père, menuisier, en janvier 2012, de la moitié d'une parcelle où était construit son atelier, qui lui-même l'avait reçu de son père au début de sa carrière professionnelle . Sa mère a hérité de l'autre moitié. Max a également une sœur, Stéphanie, qui a hérité d'autres biens.

Max a reçu de sa mère, Roxanne, l'autre moitié de cette parcelle, en juin 2021, peu après le décès de son père. La parcelle a été estimée lors de la succession et de la donation à CHF 500'000.-. Le bâtiment a été considéré comme étant sans valeur.

Dans l'acte de donation, un droit au gain de moitié a été prévu en faveur de Stéphanie pour une période de 25 ans. Pour le calcul du droit au gain, les parties se sont référées aux dispositions de la LDFR. En cas de vente ou de donation à un des héritiers du propriétaire, la charge du droit au gain doit être reprise par le prochain propriétaire.

En 2018, Max a démoli l'atelier et construit un bâtiment comprenant quatre lots, chacun de 250 millièmes. Le bâtiment a été construit pour CHF 1'500'000.-. Chaque lot a eu le même coût de revient.

Max a conservé deux lots, un affecté à un logement, qu'il a occupé jusqu'à maintenant, et un affecté à des locaux administratifs où il a exploité un cabinet médical jusqu'à maintenant.

Suite à la construction, Max a vendu, en décembre 2018, les deux autres lots, affectés chacun à un logement, à Jules et à Sébastien, pour CHF 650'000.- chacun.

A. Il vous demande de le renseigner quant aux conséquences fiscales de cette transaction, tant pour lui que pour sa sœur. Y a-t-il des précautions à prendre ou qu'il aurait dû prendre auparavant ?

1ère variante

Max était marié en 2012, sans contrat de mariage. En 2018, il a donné à son épouse un huitième du terrain et la construction de leur appartement a été financée au moyen des acquêts du couple. Lors de son divorce en 2020, il a repris la moitié de son ex-épouse en lui versant une somme de CHF 300'000.-.

A. Que se passe-t-il lors du divorce au niveau fiscal ?

B. Quid en cas de séparation de biens des époux ?

C. Y a-t-il des précautions à prendre ?

2ème variante

Max envisage de prendre sa retraite à fin 2022 et de vendre les deux lots qui lui restent à un ami médecin, Arthur, pour le prix global de CHF 1'400'000.-, soit CHF 800'000.- pour l'appartement et CHF 600'000.- pour les locaux du cabinet.

A. Il vous demande de le renseigner quant aux conséquences fiscales de cette transaction, tant pour lui que pour sa sœur. Y a-t-il des précautions à prendre ou qu'il aurait dû prendre auparavant ?

Cas 2.

Jean possède un appartement qu'il occupe avec son épouse. Jean estime l'appartement à CHF 1'200'000.-. Son prêt hypothécaire est de CHF 1'000'000.-. Il a également remis en garantie de son prêt un avoir LPP de CHF 200'000.-.

Jean souhaite donner la moitié de son appartement à son épouse pour le prix de CHF 600'000.--, à charge par elle de reprendre la moitié de la dette hypothécaire.

Comment sera taxée cette opération ?

Cas 3.

Emile possède un terrain ayant appartenu à sa famille depuis des décennies. Il va construire sur ce terrain une petite villa pour le prix de CHF 900'000.-.

Il voudrait céder un droit de superficie de cinquante ans pour cette villa à une petite famille qu'il se réjouit d'avoir comme voisine et prévoit de fixer la rente annuelle à QUINZE MILLE FRANCS (CHF 15'000.-) par année.

Quelles sont les conséquences de cette opération en matière de droits d'enregistrement ?

Cas 4.

Césarine, âgée de 76 ans, possède une villa à Veyrier. Elle souhaite la vendre à sa voisine, Pauline, pour le prix de CHF 900'000.-, correspondant à son estimation actuelle. Ce prix sera payable moyennant la reprise de l'hypothèque existante de CHF 100'000.-.

Les parties ont fixé le bouquet à CHF 300'000.- et la rente annuelle à CHF 100'000.-.

A. Comment sera taxé l'acte du point de vue des droits d'enregistrement ? Comment seront taxées les parties annuellement suite à la vente ?

B. Si Césarine reçoit une rente de CHF 50'000.- et conserve un droit d'habitation sur la villa estimée à CHF 50'000.-, comment seront taxées les parties annuellement après la vente ?

Cas 5.

Le conseil d'administration de BCD Holding SA, une société sise à Genève, vous consulte et vous remet une copie de son bilan au 31 décembre 2021, car son actionnaire unique souhaite scinder la société en deux :

- d'une part, BC Holding SA, dont le siège sera à Genève et qui détiendra les participations de BCD Holding SA dans les filiales B Production SA et C Logistique SA, et
- d'autre part, DEF Holding SA, dont le siège sera à Genève et qui détiendra la participation de BCD Holding SA dans D Engineering SA.

Il vous explique en effet que D Engineering SA est une société suisse qui possède un très fort potentiel de croissance. Elle fournit des services spécialisés dans le domaine de l'ingénierie ferroviaire et emploie une cinquantaine de personnes. L'actionnaire unique de BCD Holding SA envisage de la vendre prochainement à un investisseur étranger.

BCD Holding SA détient une participation de 25% au capital de B Production SA et une participation de 32% au capital de C Logistique SA. Elle détient l'intégralité du capital de D Engineering SA.

Il vous demande, premièrement, d'énumérer les démarches qu'il faudra nécessairement accomplir sur le plan civil en vue de la scission de BCD Holding SA (il n'attend pas de vous que vous rédigiez les éventuels projets d'actes en question), deuxièmement, d'établir un bilan *pro forma* d'ouverture des deux sociétés issues de la scission (soit BC Holding SA et DEF Holding SA), troisièmement, de lui indiquer si, et pour quelles raisons, la scission constituera ou non une opération neutre d'un point de vue fiscal pour BCD Holding SA et, enfin, si, et dans l'affirmative à quelle condition, il sera possible d'un point de vue fiscal d'en faire rétroagir les effets au 1er janvier 2022.

Cas 6.

Me Dominique Tissot, avocat, vous consulte au sujet des trois opérations suivantes :

- L'une de ses clientes, Mme Ingrid Jensen, est vice-directrice de l'Organisation mondiale de la propriété intellectuelle (« OMPI »). Elle est de nationalité danoise et domiciliée avec sa famille à Pregny-Chambésy. Elle a besoin de vos services en relation avec la rédaction d'un pacte successoral, qui s'avère très compliqué en raison des multiples parties contractantes, et de l'acte d'achat d'un appartement en ville de Genève pour le prix de CHF 2.3 millions. Me Tissot vous demande de bien vouloir détailler le montant total du coût (émoluments, taxes et registre foncier, à l'exclusion des débours) de vos services, afin qu'il puisse en informer Mme Jensen.
- Me Tissot est l'exécuteur testamentaire de M. Roberts, dont la succession s'est ouverte à Genève le 10 février 2022 et qui, à sa connaissance, était imposé d'après la dépense au sens des art. 14 LIPP et 14 LIFD. Ses deux seuls héritiers sont ses deux enfants et son patrimoine net au jour de son décès, constitué d'un portefeuille d'investissement et d'effets personnels et de ménage, s'élevait à CHF 100 millions. Selon les renseignements obtenus de l'Administration fiscale cantonale, la dernière décision de taxation de M. Roberts en matière d'impôt sur la dépense concernait la période fiscale 2018. Elle lui avait été notifiée le 10 décembre 2021 et est entrée en force 30 jours plus tard. Me Tissot souhaite savoir si, et pour quelle raison, les dévolutions successorales seront soumises à l'impôt sur les successions et, dans l'affirmative, à quel taux.
- Me Tissot vous charge de préparer l'acte d'achat d'une villa sise à Vandoeuvres, pour laquelle il a eu un « *coup de cœur* » et qu'il souhaite acquérir pour le prix de CHF 6.3 millions. A cette occasion, il vous indique qu'il est embêté, car cette villa nécessitera d'importants travaux de modernisation de son système de chauffage et d'isolation des fenêtres et du toit, qu'un architecte très compétent a estimé à au moins CHF 500'000. Me Tissot vous indique que son revenu net imposable annuel ne dépasse jamais CHF 300'000 et vous demande s'il sera en mesure de déduire l'intégralité du coût de ces travaux.

Cas 5. - Annexe
Bilan statutaire de BCD Holding SA au 31 décembre 2021

ACTIFS (CHF)		PASSIFS (CHF)	
Actifs circulants		**Fonds étrangers**	
Liquidités	10'000'000	Emprunt bancaire	1'000'000
Actifs immobilisés		**Fonds propres**	
B Production SA	2'500'000	Capital-actions	200'000
C Logistique SA	3'500'000	Réserves issues du capital	0
D Engineering SA	4'000'000	Réserves issues du bénéfice	18'800'000
Total	**20'000'000**		**20'000'000**

Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

Administration fédérale des contributions AFC
Division principale de l'impôt fédéral direct,
de l'impôt anticipé et des droits de timbres

Impôt fédéral direct
Impôt anticipé
Droits de timbre

Berne, le 1er février 2022

Circulaire no 5a

Restructurations

Aperçu de la table des matières

Page

1. Introduction 11

2. Fondements juridiques 12
2.1 Droit civil 12
2.2 Impôt fédéral direct 12
2.3 Impôt anticipé 15
2.4 Droits de timbre 15
2.5 Taxe sur la valeur ajoutée 17

3. Restructurations d'entreprises de personnes 18
3.1 Transfert de valeurs patrimoniales à une autre entreprise de personnes 18
3.2 Transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale 21
3.3 Echange de droits de participation dans la fortune commerciale lors de restructurations 28

4. Restructurations de personnes morales 29
4.1 Concentration 29
4.2 Transformation 50
4.3 Scission 62
4.4 Transfert à une société filiale (démembrement) 73
4.5 Transfert entre sociétés du groupe en Suisse 82
4.6 Echange de droits de participation dans le patrimoine de personnes morales lors de restructurations 90
4.7 Remploi de participations 93

5. Entrée en vigueur 95

Table des matières

Page

1. Introduction ... 11

2. Fondements juridiques ... 12

2.1 Droit civil ... 12

2.2 Impôt fédéral direct ... 12

2.2.1 Impôt sur le revenu: revenus provenant de l'activité lucrative indépendante ... 12

2.2.2 Impôt sur le bénéfice ... 13

2.2.3 Impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée ... 14

2.3 Impôt anticipé ... 15

2.4 Droits de timbre ... 15

2.4.1 Droit de timbre d'émission ... 15

2.4.2 Droit de timbre de négociation ... 16

2.5 Taxe sur la valeur ajoutée ... 17

Procédure de déclaration lors de fusion, scission, transformation et transfert de patrimoine ... 17

3. Restructurations d'entreprises de personnes ... 18

3.1 Transfert de valeurs patrimoniales à une autre entreprise de personnes ... 18

3.1.1 Etat de faits ... 18

3.1.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de l'activité lucrative indépendante) ... 18

3.1.2.1 Principe ... 18

3.1.2.2 Paiements compensatoires ... 19

3.1.2.3 Pertes des années antérieures ... 19

3.1.3 Droit de timbre de négociation ... 19

3.1.4 Impôts non concernés ... 20

3.2 Transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale ... 21

3.2.1 Etat de faits ... 21

3.2.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de l'activité lucrative indépendante) ... 21

3.2.2.1 Principe ... 21

3.2.2.2 Maintien de l'assujettissement en Suisse ... 23

3.2.2.3 Exploitation et partie distincte d'exploitation ... 23

3.2.2.4 Délai de blocage en cas d'aliénation ... 24

3.2.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) ... 25

3.2.3.1 Transfert avec effet rétroactif ... 25

3.2.3.2 Violation du délai de blocage en cas d'aliénation ... 26

3.2.3.3 Pertes des années antérieures ... 26

3.2.4 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée) 26
3.2.5 Impôt anticipé 26
3.2.6 Droit de timbre d'émission 26
3.2.7 Droit de timbre de négociation 27
3.3 Échange de droits de participation dans la fortune commerciale lors de restructurations 28
3.3.1 Etat de faits 28
3.3.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de l'activité lucrative indépendante) 28
3.3.3 Droit de timbre de négociation 28
3.3.4 Impôts non concernés 28
4. Restructurations de personnes morales 29
4.1 Concentration 29
4.1.1 Aperçu 29
4.1.1.1 Etat de faits 29
4.1.1.2 Fusion proprement dite 30
4.1.1.3 Fusion improprement dite 30
4.1.1.4 Délimitation fusion – quasi-fusion – transposition – liquidation partielle ou totale indirecte 30
4.1.2. Concentration avec fusion en général 31
4.1.2.1 Etat de faits et définitions 31
4.1.2.1.1 Transfert 31
4.1.2.1.2 Absorption 31
4.1.2.1.3 Combinaison 31
4.1.2.1.4 Transfert de patrimoine 31
4.1.2.1.5 Échange de droits de participation et de droits de sociétariat ou dédommagement 31
4.1.2.1.6 Fusion au sens fiscal 31
4.1.2.1.7 Société 32
4.1.2.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 32
4.1.2.2.1 Principe 32
4.1.2.2.2 Maintien de l'assujettissement en Suisse 32
4.1.2.2.3 Fusion avec effet rétroactif 32
4.1.2.2.4 Pertes des années antérieures 33
4.1.2.2.5 Utilisation de ses propres droits de participation 33
4.1.2.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée) 33
4.1.2.3.1 Principe 33
4.1.2.3.2 Échange des droits de participation, augmentations de la valeur nominale et réserves issues d'apports de capital (RAC) 33
4.1.2.3.3 Paiements compensatoires et dédommagements pour droits spéciaux 34
4.1.2.3.4 Rachat de bons de jouissance 34

4.1.2.3.5 Dédommagements 34
4.1.2.3.6 Fusions avec dédommagement au comptant 34
4.1.2.3.7 Utilisation de ses propres droits de participation 35
4.1.2.3.8 Dédommagements pour « squeeze-out » 35
4.1.2.3.9 Absorption d'une société suisse par une société étrangère 35
4.1.2.4 Impôt anticipé 36
4.1.2.4.1 Fusions de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives suisses 36
4.1.2.4.2 Fusions avec une société étrangère 36
4.1.2.5 Droit de timbre d'émission 37
4.1.2.6 Droit de timbre de négociation 37
4.1.3 Fusion proprement dite et improprement dite de sociétés indépendantes (sociétés parallèles) 38
4.1.3.1 Etat de faits 38
4.1.3.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 39
4.1.3.2.1 Principe 39
4.1.3.2.2 Agio et disagio de fusion 39
4.1.3.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée) 39
4.1.3.4 Impôt anticipé 39
4.1.3.5 Droit de timbre d'émission 39
4.1.3.6 Droit de timbre de négociation 39
4.1.4 Fusion proprement dite et improprement dite de sociétés apparentées (sociétés sœurs) 40
4.1.4.1 Etat de faits 40
4.1.4.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 41
4.1.4.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée) 41
4.1.4.3.1 Principe 41
4.1.4.3.2 Fusions avec une société présentant un bilan déficitaire proprement dit 41
4.1.4.4 Impôt anticipé 41
4.1.4.4.1 Principe 41
4.1.4.4.2 Fusions avec des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives présentant un bilan déficitaire proprement dit 41
4.1.4.5 Droit de timbre d'émission 42
4.1.4.6 Droit de timbre de négociation 42
4.1.5 Absorption d'une société filiale (« Up-Stream Merger ») 42
4.1.5.1 Etat de faits 42
4.1.5.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 43
4.1.5.2.1 Principe 43
4.1.5.2.2 Bénéfices et pertes de fusion 43
4.1.5.2.3 Perte de fusion improprement dite comptabilisée comme goodwill 43
4.1.5.2.4 Perte de fusion proprement dite ou correction de valeur de la participation qui disparaît et reprise des pertes reportées de la société absorbée 43

4.1.5.2.5 Corrections de valeur et amortissements de participations dans la société absorbée 44
4.1.5.3 Impôt anticipé 44
4.1.5.4 Droit de timbre d'émission 44
4.1.5.5 Droit de timbre de négociation 44
4.1.5.6 Impôt non concerné 44
4.1.6 Absorption de la société mère (« Down-Stream Merger » ou « Reverse Merger ») 45
4.1.6.1 Etat de faits 45
4.1.6.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 45
4.1.6.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée) 46
4.1.6.4 Impôt anticipé 46
4.1.6.5 Droit de timbre d'émission 47
4.1.6.6 Droit de timbre de négociation 47
4.1.7 Concentration sans fusion; concentration équivalant à une fusion; quasi-fusion 47
4.1.7.1 Etat de faits 47
4.1.7.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 48
4.1.7.2.1 Principe 48
4.1.7.2.2 Utilisation de ses propres droits de participation 48
4.1.7.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée) 48
4.1.7.3.1 Principe 48
4.1.7.3.2 Quasi-fusion avec absorption subséquente 48
4.1.7.4 Impôt anticipé 49
4.1.7.5 Droit de timbre d'émission 49
4.1.7.6 Droit de timbre de négociation 49
4.2 Transformation 50
4.2.1 Transformation d'une personne morale en une autre personne morale en général 50
4.2.1.1 Etat de faits 50
4.2.1.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 50
4.2.1.2.1 Principe 50
4.2.1.2.2 Maintien de l'assujettissement en Suisse 50
4.2.1.2.3 Transformation avec effet rétroactif 50
4.2.1.2.4 Pertes des années antérieures 51
4.2.1.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée) 51
4.2.1.4 Impôt anticipé 51
4.2.1.5 Droit de timbre d'émission 52
4.2.1.6 Droit de timbre de négociation 52
4.2.2 Transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une autre société de capitaux ou société coopérative 52
4.2.2.1 Etat de faits 52

4.2.2.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 52
4.2.2.2.1 Principe 52
4.2.2.2.2 Maintien de l'assujettissement en Suisse 53
4.2.2.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée) 53
4.2.2.3.1 Principe 53
4.2.2.3.2 Transfert de siège à l'étranger 53
4.2.2.4 Impôt anticipé 54
4.2.2.4.1 Principe 54
4.2.2.4.2 Transfert de siège à l'étranger 54
4.2.2.5 Droit de timbre d'émission 54
4.2.2.6 Droit de timbre de négociation 54
4.2.3 Transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une association, une fondation ou une autre personne morale 55
4.2.3.1 Etat de faits 55
4.2.3.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 55
4.2.3.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée) 55
4.2.3.4 Impôt anticipé 55
4.2.3.5 Droit de timbre de négociation 55
4.2.3.6 Impôt non concerné 55
4.2.4 Transformation d'une association, d'une fondation ou d'une autre personne morale en une société de capitaux ou une société coopérative 56
4.2.4.1 Etat de faits 56
4.2.4.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 56
4.2.4.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée) 56
4.2.4.4 Impôt anticipé 56
4.2.4.5 Droit de timbre d'émission 57
4.2.4.6 Droit de timbre de négociation 57
4.2.5 Transformation d'un institut de droit public en une société de capitaux ou en une société coopérative 57
4.2.5.1 Etat de faits 57
4.2.5.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 57
4.2.5.2.1 Principe de l'autorité du bilan commercial 57
4.2.5.2.2 Pertes des années antérieures 58
4.2.5.3 Impôt anticipé 58
4.2.5.4 Droit de timbre d'émission 58
4.2.5.5 Droit de timbre de négociation 58
4.2.5.6 Impôt non concerné 58
4.2.6 Transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une entreprise de personnes 59
4.2.6.1 Etat de faits 59

4.2.6.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant d'une activité lucrative indépendante) 59
4.2.6.2.1 Reprise des éléments commerciaux à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice 59
4.2.6.2.2 Pertes des années antérieures 59
4.2.6.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 59
4.2.6.3.1 Principe 59
4.2.6.3.2 Maintien de l'assujettissement en Suisse 60
4.2.6.3.3 Transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en un établissement stable d'une entreprise de personnes 60
4.2.6.3.4 Transformation avec effet rétroactif 60
4.2.6.4 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée) 61
4.2.6.5 Impôt anticipé 61
4.2.6.6 Droit de timbre de négociation 61
4.2.6.7 Impôt non concerné 61
4.3 Scission 62
4.3.1 Etat de faits 62
4.3.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 64
4.3.2.1 Principe 64
4.3.2.2 Scission avec effet rétroactif 64
4.3.2.3 Délai de blocage en cas d'aliénation 65
4.3.2.4 Délimitation entre une scission et une vente 65
4.3.2.5 Exploitation et partie distincte d'exploitation 65
4.3.2.6 Sociétés de gestion de fortune et sociétés holding 65
4.3.2.7 Sociétés financières et sociétés d'exploitation de droits immatériels 66
4.3.2.8 Sociétés immobilières 66
4.3.2.9 Corrections de valeur et amortissements sur participations transférées 67
4.3.2.10 Coût d'investissement d'une participation transférée par scission 67
4.3.2.11 Conséquences fiscales pour une personne morale détenant les participations (société mère) lors d'une scission symétrique (théorie du triangle modifiée) 67
4.3.2.12 Conséquences en matière d'impôt sur le bénéfice lorsque l'exigence de l'exploitation n'est pas satisfaite 68
4.3.2.13 Prise en considération des pertes des années antérieures 68
4.3.2.14 Reprise de la plus-value créée 69
4.3.2.15 Scission dans le but d'assainir la société reprenante 69
4.3.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée) 69
4.3.3.1 Délai de blocage en cas d'aliénation 69
4.3.3.2 Actions gratuites et augmentations gratuites de la valeur nominale 69
4.3.3.3 Conséquences fiscales d'une scission qui n'est pas neutre pour l'impôt sur le bénéfice 70

4.3.4 Impôt anticipé 71
4.3.4.1 Principe 71
4.3.4.2 Actions gratuites et augmentations gratuites de la valeur nominale 71
4.3.4.3 Scission dans le but d'assainir la société reprenante 71
4.3.5 Droit de timbre d'émission 71
4.3.6 Droit de timbre de négociation 72
4.4 Transfert à une société filiale (démembrement) 73
4.4.1 Démembrement d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation 73
4.4.1.1 Etat de faits 73
4.4.1.1.1 Démembrement en faveur d'une société filiale et démembrement en faveur d'un « joint venture » 73
4.4.1.1.2 Transfert 74
4.4.1.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 74
4.4.1.2.1 Principe 74
4.4.1.2.2 Maintien de l'assujettissement en Suisse 74
4.4.1.2.3 Société filiale suisse 75
4.4.1.2.4 Transfert 75
4.4.1.2.5 Exploitation et partie distincte d'exploitation 75
4.4.1.2.6 Éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation 75
4.4.1.2.7 Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et coût d'investissement de la participation à la société filiale reprenante 75
4.4.1.2.8 Délai de blocage en cas d'aliénation 76
4.4.1.2.9 Pertes des années antérieures 77
4.4.1.2.10 Reprise de la plus-value créée 77
4.4.1.3 Impôt anticipé 77
4.4.1.4 Droit de timbre d'émission 77
4.4.1.5 Droit de timbre de négociation 78
4.4.1.6 Impôts non concernés 78
4.4.2 Démembrement de participations 78
4.4.2.1 Etat de faits 78
4.4.2.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 79
4.4.2.2.1 Principe 79
4.4.2.2.2 Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et coût d'investissement de la participation à la société filiale reprenante 79
4.4.2.2.3 Délai de blocage en cas d'aliénation 79
4.4.2.2.4 Transfert à une société filiale à l'étranger 79
4.4.2.2.5 Cas de réalisation en relation avec la réduction pour participations 80
4.4.2.3 Impôt anticipé 80
4.4.2.4 Droit de timbre d'émission 80
4.4.2.5 Droit de timbre de négociation 81
4.4.2.5 Impôts non concernés 81

4.5 Transfert entre sociétés du groupe en Suisse 82
4.5.1 Etat de faits 82
4.5.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 82
4.5.2.1 Principe 82
4.5.2.2 Maintien de l'assujettissement en Suisse 83
4.5.2.3 Sociétés du groupe en Suisse 83
4.5.2.4 Transfert 84
4.5.2.5 Participations directes et indirectes 84
4.5.2.6 Transfert d'une participation à une société du groupe à l'étranger 84
4.5.2.7 Corrections de valeur et amortissements sur participations transférées 84
4.5.2.8 Coût d'investissement d'une participation transférée 85
4.5.2.9 Exploitation et partie distincte d'exploitation 85
4.5.2.10 Eléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation 85
4.5.2.11 Pertes des années antérieures 85
4.5.2.12 Reprise de la plus-value créée 85
4.5.2.13 Transfert dans le but d'assainir la société reprenante 85
4.5.2.14 Transfert à la société mère 86
4.5.2.15 Transfert entre sociétés sœurs 86
4.5.2.16 Conséquences fiscales pour une personne morale détenant les participations (société mère) lors d'un transfert entre sociétés sœurs (théorie du triangle modifiée) 86
4.5.2.17 Délai de blocage en cas d'aliénation 86
4.5.3 Impôt anticipé 88
4.5.3.1 Principe 88
4.5.3.2 Transfert à une société sœur présentant un bilan déficitaire proprement dit 88
4.5.3.3 Délai de blocage en cas d'aliénation 88
4.5.4 Droit de timbre d'émission 88
4.5.5 Droit de timbre de négociation 89
4.5.6 Impôt non concerné 89
4.6 Échange de droits de participation faisant partie du patrimoine de personnes morales lors de restructurations 90
4.6.1 Etat de faits 90
4.6.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 90
4.6.2.1 Principe 90
4.6.2.2 Cas de réalisation en relation avec la réduction pour participations 90
4.6.2.3 Reprise des valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice lors de quasi-fusions 91
4.6.2.4 Coût d'investissement lors de concentrations d'entreprises 91
4.6.2.5 Paiements compensatoires lors de concentrations d'entreprises 91
4.6.2.6 Dédommagements au comptant versés lors de fusions 91
4.6.2.7 Echange de participations transfrontalier 91
4.6.3 Impôt anticipé 92
4.6.4 Droit de timbre d'émission 92
4.6.5 Droit de timbre de négociation 92

4.7 Remploi de participations 93
4.7.1 Etat de faits 93
4.7.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant d'une activité lucrative indépendante) 93
4.7.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice) 93
4.7.3.1 Principe 93
4.7.3.2 Société cédante 93
4.7.3.3 Participation aliénée 93
4.7.3.4 Elément acquis en remploi 94
4.7.3.5 Remploi dans un délai raisonnable 94
4.7.3.6 Comptabilisation 94
4.7.3.7 Part du produit d'aliénation qui n'est pas réinvestie 94
4.7.3.8 Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice 94
4.7.3.9 Coût d'investissement 94
4.7.3.10 Corrections de valeur et amortissements récupérés 94
4.7.4 Droit de timbre de négociation 95
4.7.5 Impôts non concernés 95
5. Entrée en vigueur 95

Annexe: Exemples 1 à 27

1. *Introduction*

La loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (loi sur la fusion; LFus; RS 221.301) régit les possibilités et les exigences de droit civil ainsi que les conséquences selon le droit fiscal des restructurations au niveau de l'entreprise (revenu provenant de l'activité lucrative indépendante, impôt sur le bénéfice, impôt anticipé et droits de timbre).

Les procédés de droit civil prévus par la LFus ne sont pas tous sans incidence fiscale. Cela étant, des procédés de droit civil qui ne sont pas réglés dans la LFus peuvent aussi être effectués sans incidence fiscale. Les conditions posées pour qu'une restructuration soit fiscalement neutre et les conséquences fiscales découlant de leur non-respect, total ou partiel, sont réglées dans les lois fiscales concernées.

La LFus n'apporte pas de nouvelle réglementation concernant les conséquences fiscales pour les détenteurs de droits de participation dans des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives (fortune privée). Toutefois, afin de donner une vue d'ensemble, cette circulaire traite aussi des conséquences fiscales pour ces personnes.

La présente circulaire expose les conséquences fiscales relatives aux restructurations au plan de l'entreprise et au plan des détenteurs des droits de participation dans le domaine des impôts de la Confédération (impôt fédéral direct, impôt anticipé et droits de timbre). Aussi bien les dispositions légales que les développements et les exemples ci-après ne revêtent pas un caractère exhaustif.

Outre des modifications générales d'ordre rédactionnel, la présente version de la circulaire relative aux restructurations comprend les modifications législatives (notamment de la loi fédérale du 23 mars 2007 sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements [loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II][1], entrée en vigueur le 1er janvier 2009 et de la loi fédérale du 28 septembre 2018 relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS [RFFA][2], entrée en vigueur le 1er janvier 2020) ainsi que les principaux arrêts du Tribunal fédéral (ATF) prononcés depuis la publication de la circulaire n° 5 et les modifications de pratique de l'Administration fédérale des contributions (AFC). Par ailleurs, la présente circulaire ne fait plus la distinction entre les anciennes et les nouvelles participations.

---

[1] RO **2008** 2893
[2] RO **2019** 2395

2. *Fondements juridiques*

2.1 Droit civil

La LFus régit la fusion de toutes les formes de sociétés du droit des obligations, ainsi que celle des associations et des fondations. La transformation de la forme juridique est admise de manière généralisée pour autant que les structures des différentes formes juridiques soient compatibles. En outre, la LFus règle également la scission d'entreprises de même que le transfert d'une entreprise ou d'une partie au moyen du transfert de patrimoine.

Les règles applicables à la fusion et à la scission englobent non seulement des opérations entre sociétés de même forme juridique (p. ex. la fusion de deux sociétés anonymes), mais encore celles entre sociétés de formes juridiques différentes (p.ex. la fusion d'une société en nom collectif avec une société anonyme). Par ailleurs, la LFus est applicable aux opérations transfrontalières, c'est à dire aux opérations auxquelles participent des sociétés qui ont leur siège dans des Etats différents. La LFus traite en outre aussi des fusions et transformations qui permettent le passage d'instituts de droit public dans le domaine des sociétés du droit privé (p. ex. la transformation d'une banque cantonale en une société anonyme).

2.2 Impôt fédéral direct

2.2.1 Impôt sur le revenu: revenus provenant de l'activité lucrative indépendante

L'article 18, alinéa 2, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) décrit les cas de réalisation des réserves latentes d'entreprises de personnes (bénéfices en capital de la fortune commerciale). De tels bénéfices en capital font partie des revenus provenant de l'activité lucrative indépendante.

Les bénéfices en capital de la fortune commerciale sont réalisés par:

- réalisation effective (p.ex. aliénation);
- réalisation comptable (p.ex. réévaluation);
- réalisation due à la systématique fiscale.

  Une réalisation en raison de la systématique fiscale se produit lorsque des bénéfices en capital latents (imposables) deviennent non imposables ou ne sont plus assujettis à l'impôt. Une telle réalisation est donnée en cas de:

  - transfert de la fortune commerciale à la fortune privée (prélèvement privé; exonération des gains en capital privés; art. 16, al. 3, LIFD)[3];
  - transfert de la fortune commerciale à des entreprises ou établissements stables à l'étranger (pas d'extension de l'assujettissement à des exploitations commerciales et à des établissements stables à l'étranger; art. 6, al. 1, LIFD).

L'article 19 LIFD, la présente circulaire et ses exemples traitent de la neutralité fiscale lors de restructurations sous forme d'exceptions non exhaustives. En principe, une restructuration est sans incidence fiscale pour autant qu'il n'y ait pas de liquidation ou d'aliénation (lien subjectif

---

[3] Message concernant la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine, FF **2000** 3995, ch. 2.2.7, p. 4158

des réserves latentes avec l'exploitation), que les réserves latentes continuent à servir l'exploitation (lien objectif des réserves latentes avec l'exploitation) et que le droit d'imposer les réserves latentes reste attribué à la Suisse (lien fiscal des réserves latentes avec la Suisse)[4].
Le lien fiscal des réserves latentes avec la Suisse n'existe que si la méthode de répartition fiscale internationale attribue sans aucune restriction à la Suisse le droit d'imposer les réserves latentes transférées. L'application de la méthode objective (directe) selon l'article 6, alinéa 3, LIFD garantit cela.

En droit fiscal, la notion de restructuration est axée sur le résultat, c'est-à-dire que son interprétation est fondée sur une appréciation économique. Elle n'est pas limitée aux restructurations selon la LFus. Ainsi, la transformation d'une entreprise individuelle en une société de capitaux, par exemple, nécessite une liquidation de l'entreprise individuelle selon le droit civil (radiation) et le transfert des actifs et passifs à la société de capitaux. Néanmoins, au plan fiscal, cette opération est qualifiée à certaines conditions de transformation sans incidence fiscale, bien qu'en principe l'état de fait d'une réalisation effective soit réalisé.

Si, dans le cadre d'une restructuration, des réserves latentes - sur des actifs individuels ou dans leur ensemble - ne sont pas transférées de manière totalement neutre sur le plan fiscal, en ce sens que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu sont augmentées à une valeur inférieure à la valeur vénale dans le cadre de la restructuration, la différence entre les valeurs pour l'impôt sur le revenu avant et après la restructuration est soumise à l'impôt sur le revenu. Les réserves latentes transférées ne sont pas imposées. Demeurent réservés les éléments constitutifs de l'imposition partielle des participations détenues dans la fortune commerciale (art. 18*b* LIFD). De tels revenus et gains provenant de l'aliénation de droits de participation sont imposables à hauteur de 70 % après déduction des charges imputables, si les droits de participations équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. L'imposition partielle du gain provenant de l'aliénation est conditionnée à une durée de détention des droits de participation d'au moins une année.

2.2.2 Impôt sur le bénéfice

L'article 58, alinéa 1, LIFD décrit les cas de réalisation des réserves latentes de personnes morales. De tels bénéfices en capital font partie du bénéfice net imposable.

Les personnes morales réalisent des bénéfices en capital par:

- réalisation effective (p.ex. aliénation);
- réalisation comptable (p.ex. réévaluation);
- réalisation due à la systématique fiscale.

---

[4] Extrait du Message concernant la LFus; FF **2000** 4024, ch. 1.3.9.2, Lignes directrices pour la révision du droit fiscal:
« Avec l'adoption de la LIFD et de la LHID, le législateur a tenté de réglementer la neutralité fiscale de certaines restructurations. En introduisant les art. 19 et 61 dans la LIFD, il entendait maintenir la pratique jusqu'ici en vigueur. La formulation fixe de la LIFD et de la LHID ne donne pas beaucoup de précision sur les conditions de la neutralité fiscale d'une restructuration: en effet, les conditions liées à l'abandon de l'imposition des réserves latentes en cas de fusion, de transformation et de scission sont énumérées de façon formelle. De même, les dispositions concernant les restructurations de la LIFD et de la LHID donnent faussement l'impression que le droit fiscal fédéral harmonisé est fondé sur une notion purement formelle de la réalisation des réserves latentes, alors que ces dispositions ne règlent l'abandon de l'imposition des réserves latentes que lorsqu'il y a effectivement une réalisation sur la base des dispositions générales de détermination du bénéfice ».

Une réalisation en raison de la systématique fiscale se produit lorsque des bénéfices en capital latents (imposables) deviennent non imposables ou ne sont plus assujettis à l'impôt. Une telle réalisation est donnée en cas de:

- transfert de valeurs patrimoniales à une société filiale (réduction pour participations sur les bénéfices en capital sur participations; art. 69 et 70 LIFD);
- fin d'assujettissement en Suisse selon l'article 61b, alinéa 2, LIFD.

L'article 61 LIFD, la présente circulaire et ses exemples traitent de la neutralité fiscale lors de restructurations sous forme d'exceptions non exhaustives. En principe, une restructuration est sans incidence fiscale pour autant qu'il n'y ait pas de liquidation ou d'aliénation (lien subjectif des réserves latentes avec l'exploitation), que les réserves latentes continuent à servir l'exploitation (lien objectif des réserves latentes avec l'exploitation) et que le droit d'imposer les réserves latentes reste attribué à la Suisse (lien fiscal des réserves latentes avec la Suisse)[5].

Le lien fiscal des réserves latentes avec la Suisse n'existe que si la méthode de répartition fiscale internationale attribue sans aucune restriction à la Suisse le droit d'imposer les réserves latentes transférées. L'application de la méthode objective (directe) selon l'article 52, alinéa 3, LIFD garantit cela.

La notion de restructuration est également axée sur le résultat en matière d'impôt sur le bénéfice, c'est-à-dire que son interprétation est fondée sur une appréciation économique. Elle n'est pas limitée aux restructurations selon la LFus.

Si, dans le cadre d'une restructuration, des réserves latentes - sur des actifs individuels ou dans leur ensemble - ne sont pas transférées de manière totalement neutre sur le plan fiscal, en ce sens que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont augmentées à une valeur inférieure à la valeur vénale dans le cadre de la restructuration, la différence entre les valeurs pour l'impôt sur le bénéfice avant et après la restructuration est soumise à l'impôt sur le bénéfice. Les réserves latentes transférées ne sont pas imposées.

L'article 64, alinéa 1bis, LIFD régit le report d'imposition en cas de remploi de participations en tant qu'exception.

2.2.3 Impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée

Selon l'article 20, alinéa 1, lettre c, LIFD, les dividendes, les parts de bénéfice, l'excédent de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (y c. les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables en tant que rendement de la fortune mobilière. Dans ce sens, ne sont pas seulement imposables les dividendes ordinaires et extraordinaires, mais également toutes distributions uniques et périodiques de bénéfice ou d'autres réserves, telles que les prestations en espèces, les augmentations de valeur nominale en cas de fusions, la remise d'actifs commerciaux et les parts au produit d'une liquidation partielle ou totale (Archives de droit fiscal suisse [Archives] 60, 537; 59, 717, avec renvoi à la jurisprudence antérieure). Pour calculer ces revenus, on applique dans le cadre de la LIFD, le principe de la valeur nominale (Archives 72, 218 = StE 2002 B 24.4 no 63 ; Archives 70, 289 = StE 2001 B 24.4 no 57, RDAF 2001, 240) et le principe de l'apport de capital (art. 20, al. 3 à 7, LIFD). En vertu de l'article 20, alinéa 1bis, LIFD,

[5] FF **2000** 4024, ch. 1.3.9.2; cf. note de bas de page 6.

les rendements imposables de la fortune mobilière selon l'article 20, alinéa 1, lettre c, LIFD sont imposables à hauteur de 70 % lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative.

L'article 20, alinéa 1, lettre c, LIFD est une norme fiscale avec des points de rattachement économiques. Par conséquent, les autorités fiscales ne sont pas strictement liées aux formes de droit civil, mais elles doivent apprécier juridiquement l'état de faits conformément à la réalité économique (Archives 72, 218 = StE 2002 B 24.4, no 63; Archives 54, 211, RDAF 1986, 374).

Les gains en capital ne constituent des revenus imposables que s'ils proviennent d'une activité lucrative indépendante (art. 18, al. 1, LIFD) ou s'ils se rattachent à la fortune commerciale (art. 18, al. 2, LIFD). En revanche, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16, al. 3, LIFD).

2.3 Impôt anticipé

Les paiements compensatoires, les actions gratuites, les augmentations gratuites de valeur nominale et les autres rendements qui, lors d'une restructuration, reviennent aux détenteurs des droits de participation ou à des personnes proches de ceux-ci, sont soumis à l'impôt anticipé selon l'article 4, alinéa 1, lettre b, de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA ; RS 642.21), dans la mesure où ils sont à la charge des autres réserves d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse.

Le transfert du siège d'une société de capitaux ou d'une société coopérative à l'étranger est assimilé fiscalement à une liquidation (art. 4, al. 2, LIA).

L'article 5, alinéa 1, lettre a, LIA prévoit dorénavant une exception en ce sens que les (autres) réserves et les bénéfices d'une société de capitaux ou d'une société coopérative qui, lors d'une restructuration selon l'article 61 LIFD, passent dans les réserves d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse reprenante ou nouvelle, ne sont pas soumises à l'impôt anticipé. Cette exception est conditionnée au maintien de la substance transférée de l'impôt anticipé, mais pas à la reprise des valeurs déterminantes pour l'impôt fédéral direct.

L'application de l'art. 5, al. 1, let. a, LIA n'implique pas que les valeurs déterminantes pour l'impôt fédéral direct soient reprises.

2.4 Droits de timbre

2.4.1 Droit de timbre d'émission

L'article 6, alinéa 1 lettre a^{bis} de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (LT; RS 641.10) prévoit que les droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de fusion ou de concentration équivalant économiquement à des fusions, de transformation et de scission de sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée ou sociétés coopératives ne sont pas soumis au droit de timbre d'émission.

L'application de l'article 6, alinéa 1 lettre a^{bis} LT n'implique pas la reprise des valeurs déterminantes pour l'impôt fédéral direct.

L'article 9, alinéa 1, lettre e, LT établit que le droit de timbre d'émission s'élève à 1 % de la valeur nominale des droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de fusions, de scissions ou de transformations de sujets de droit autres que les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives. Cependant, la réduction de la base de calcul n'est accordée que pour autant que le sujet de droit concerné existe depuis au moins cinq ans. En outre, la plus-value doit faire l'objet d'un décompte ultérieur si, au cours des cinq années qui suivent la restructuration, des droits de participations sont aliénés.

2.4.2 Droit de timbre de négociation

Lors d'une restructuration, le droit de timbre de négociation n'est concerné que si (conditions cumulatives):

- des documents imposables sont transférés;
- à titre onéreux;
- une personne transférante ou reprenante, ou leur intermédiaire est commerçante de titres au sens de l'article 13, alinéa 3, LT.

Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives suisses dont l'actif se compose, d'après le dernier bilan, pour plus de 10 millions de francs de documents imposables au sens de l'article 13, alinéa 2, LT, sont également des commerçants de titres (art. 13, al. 3, let. d, LT).

Selon l'article 14, alinéa 1, lettre b, LT, l'apport de titres servant à la libération d'actions, de parts sociales de sociétés à responsabilité limitée et de sociétés coopératives, de bons de participation sociale de banques coopératives, de bons de participation et de parts de placements collectifs au sens de la loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs de capitaux (LPCC ; RS 951.31) – que ces actions, parts ou bons soient suisses ou étrangers – n'est pas soumis au droit de négociation.

Le transfert de documents imposables effectué lors d'une restructuration, du transfert d'exploitations ou de parties distinctes d'exploitation à une société suisse du groupe selon l'article 61, alinéa 3, LIFD, ainsi que lors du transfert de participations d'au moins 20 % du capital-actions ou du capital social d'autres sociétés à une société suisse ou étrangère du groupe n'est pas non plus soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i et j, LT).

A défaut de base légale, les délais de blocage prévus dans la LIFD (art. 19, al. 2, et 61, al. 2 et 4, LIFD) ne sont pas applicables en matière de droit de négociation.

L'aliénation de documents imposables effectuée en cas de remploi sur une participation d'au moins 10 % du capital-actions ou du capital social ou d'au moins 10 % du bénéfice ou des réserves de l'autre société (art. 64, al. 1bis, LIFD) n'est pas non plus soumise au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. j, LT).

L'application de l'article 14, alinéa 1, lettres i et j, LT n'exige pas la reprise des valeurs déterminantes pour l'impôt fédéral direct.

2.5 *Taxe sur la valeur ajoutée*

Procédure de déclaration lors de fusion, scission, transformation et transfert de patrimoine

L'article 38, alinéa 1, de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) régit la procédure applicable en cas de restructurations au sens des articles 19 ou 61 LIFD ou de transfert de tout ou partie d'un patrimoine, à titre onéreux ou gratuit, d'un assujetti à un autre, également lorsque le reprenant ne devient assujetti qu'après la reprise du patrimoine, dans le cadre de la fondation, de la liquidation ou de la restructuration d'une entreprise, de la cession d'un fonds de commerce ou d'une autre opération régie par la LFus.

Si, dans les situations susmentionnées, la TVA calculée sur la base du prix d'aliénation soumis au taux légal dépasse le montant de 10'000 francs ou si l'aliénation est effectuée en faveur d'une personne étroitement liée (cf. art. 3, let. h, LTVA), l'assujetti doit appliquer la procédure de déclaration et remplir ses obligations de décompte et de paiement de l'impôt par le biais de la déclaration. Ladite déclaration doit être effectuée dans le cadre du décompte ordinaire et au moyen du formulaire 764.

Une application facultative de la procédure de déclaration est possible dans les cas mentionnés à l'article 104 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RS 641.201).

En cas d'application de la procédure de déclaration, l'acquéreur reprend pour les valeurs patrimoniales qui lui sont transférées la base de calcul et le coefficient applicable à la déduction de l'impôt préalable de l'aliénateur (cf. art. 38, al. 4, LTVA). Si l'acquéreur affecte les valeurs patrimoniales transférées par l'aliénateur dans une moindre mesure à des fins imposables, il doit procéder à l'imposition d'une prestation à soi-même. Dans le cas contraire, il peut faire valoir un dégrèvement de l'impôt préalable. L'article 105 OTVA constitue la base pour vérifier si l'on est en présence d'un changement d'affectation. En vertu de cet article, l'aliénateur est présumé avoir affecté entièrement les valeurs patrimoniales transférées à des buts imposables. Un autre coefficient d'affectation doit être prouvé par l'acquéreur.

L'Info TVA 11 Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration (610.545-11)[6], publiée par la Division principale TVA de l'AFC, contient de plus amples informations sur la procédure de déclaration. Outre les explications à propos de l'application obligatoire ou facultative de la procédure de déclaration, cette Info TVA contient aussi un modèle du formulaire 764 disponible sur Internet et présente d'autres aspects dont il faut tenir compte en lien avec la procédure de déclaration (p. ex. succession fiscale [Art. 16 LTVA], responsabilité solidaire [art. 15, al. 1, let. d, LTVA], prestations à soi-même ou dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable).

---

[6] Cette publication peut être consultée sur internet sous https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/pages/search/search.xhtml?winid=217636 ou être commandée sous forme d'imprimé auprès de l'Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL, Vente des publications fédérales, 3003 Berne.

3. Restructurations d'entreprises de personnes

3.1 Transfert de valeurs patrimoniales à une autre entreprise de personnes

3.1.1 Etat de faits

Les cas suivants de restructurations en particulier, au sens fiscal du terme, entrent dans la catégorie des transferts de valeurs patrimoniales à une autre entreprise de personnes:

- concentration avec une autre entreprise de personnes;
- constitution d'une nouvelle société de personnes («scission»);
- transformation en une autre entreprise de personnes.

En droit civil, le transfert peut être effectué de la manière suivante:

- vente;
- apport en capital lors de la constitution d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite;
- sortie d'un associé d'une société de personnes et constitution d'une nouvelle entreprise de personnes;
- fusion (seulement pour les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite; art. 3 à 22 LFus);
- transformation (seulement pour les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite; art. 53 à 68 LFus);
- transfert de patrimoine (art. 69 à 77 LFus).

Les sociétés et les entreprises individuelles inscrites au registre du commerce peuvent transférer tout ou partie de leur patrimoine à d'autres sujets de droit privé à l'aide d'un transfert de patrimoine (art. 69 à 77 LFus). Tout comme en matière de scission et de fusion proprement dite, le transfert des actifs et passifs a lieu en un seul acte (uno actu); l'ensemble des valeurs patrimoniales décrites dans le contrat de transfert est transféré sans devoir respecter les règles de forme propres au transfert individuel de ces éléments patrimoniaux. Une fusion lors de laquelle la fortune est transférée par le biais d'un transfert de patrimoine exige une liquidation subséquente de la société transférante.

3.1.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de l'activité lucrative indépendante)

3.1.2.1 Principe

Selon l'article 19, alinéa 1, lettre a, LIFD, le transfert de valeurs patrimoniales à une autre entreprise de personnes est sans incidence fiscale pour autant que (conditions cumulatives):

- l'assujettissement en Suisse soit maintenu;
- les dernières valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu soient reprises.

En revanche, le transfert de valeurs patrimoniales à une entreprise de personnes indépendantes, c'est-à-dire à une entreprise de personnes à laquelle les personnes transférantes ne participent pas après le transfert, constitue un cas de réalisation.

Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu sont les valeurs fiscales, c'est-à-dire les valeurs comptables selon le bilan commercial augmentées, le cas échéant, des réserves latentes imposées.

Une restriction consiste en la réalisation systématique que constitue le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée (art. 18, al. 2, LIFD). On est en présence d'un tel prélèvement privé imposable lorsque des éléments patrimoniaux de l'entreprise de personnes transférante ou reprenante ne servent plus entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (méthode de la prépondérance).

Le transfert d'un patrimoine commercial à une société de personnes sans activité commerciale (art. 553, 595 CO; pas d'activité lucrative indépendante) constitue un transfert de la fortune commerciale dans la fortune privée (art. 18, al. 2, LIFD). Les réserves latentes transférées sont soumises à l'impôt sur le revenu.

Une entreprise de personnes peut aussi transférer sans incidence fiscale des valeurs patrimoniales isolées à une autre entreprise de personnes, pour autant que la personne transférante participe aussi à la société reprenante (art. 19, al. 1, let. a, LIFD; **exemple no 1 de l'annexe**).

3.1.2.2 Paiements compensatoires

À l'instar des rachats de réserves latentes d'une entreprise de personnes par de nouveaux associés, les paiements compensatoires effectués lors de fusions d'entreprises de personnes constituent des revenus imposables provenant de l'activité lucrative indépendante auprès des destinataires. L'associé qui effectue les paiements peut les faire valoir comme réserves latentes imposées dans son bilan fiscal personnel et les amortir à charge du résultat fiscal selon leur affectation aux actifs correspondants (dissolution). S'il s'agit d'un paiement pour un goodwill, celui-ci peut être inscrit au bilan fiscal en tant que valeur patrimoniale distincte et également être amorti à charge du résultat fiscal.

3.1.2.3 Pertes des années antérieures

En cas de transfert d'exploitations ou de parties distinctes d'exploitation à une autre entreprise de personnes, les pertes des années antérieures non encore compensées ne peuvent pas être transférées à d'autres personnes.

3.1.3 Droit de timbre de négociation

Le droit de négociation n'est concerné que si l'entreprise de personnes transférante ou reprenante est commerçante de titres (art. 13, al. 3, LT) et que des documents imposables sont aliénés à titre onéreux.

Le droit de négociation n'est pas dû pour autant qu'il s'agisse d'une restructuration fiscalement neutre (art. 14, al. 1, let. i, LT en relation avec l'art. 19 LIFD). Tel est également le cas en présence de documents imposables transférés avec une part correspondante d'engagements envers des tiers.

3.1.4 Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: rendement provenant de participations dans la fortune privée);
- Impôt anticipé;
- Droit de timbre d'émission.

3.2 *Transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale*

3.2.1 Etat de faits

Les cas suivants de restructurations en particulier, au sens fiscal du terme, entrent dans la catégorie des transferts d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale:

- concentration avec une personne morale;
- transformation d'une entreprise de personnes en une société de capitaux ou une société coopérative;
- transformation de l'établissement stable suisse d'une société de personnes étrangère en une société de capitaux.

En droit civil, le transfert peut être effectué de la manière suivante:

- apport en nature;
- vente;
- fusion (seulement pour les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite; art. 3 à 22 LFus);
- transformation (seulement pour les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite; art. 53 à 68 LFus);
- transfert de patrimoine (art. 69 à 77 LFus).

L'acte de restructuration le plus fréquent, au cours duquel une exploitation ou une partie distincte d'exploitation est transférée d'une entreprise de personnes à une personne morale, est la transformation d'une entreprise de personnes en une société de capitaux. En droit civil (LFus), cet état de faits n'est prévu que pour des sociétés commerciales (sociétés en nom collectif et sociétés en commandite). La transformation d'une entreprise individuelle en une société de capitaux est effectuée, en vertu du droit civil, soit par apport en nature dans une société de capitaux nouvellement constituée, soit par transfert de patrimoine (le cas échéant, combiné avec une vente) tel que régi par la LFus à une société de capitaux préexistante (art. 69 à 77 LFus).

3.2.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de l'activité lucrative indépendante)

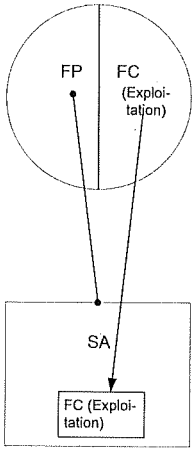
3.2.2.1 Principe

Selon l'article 19, alinéas 1 et 2, LIFD, le transfert d'éléments faisant partie de la fortune commerciale à une personne morale dont les droits de participation se trouvent dans la fortune privée est sans incidence fiscale pour autant que les exigences suivantes soient remplies cumulativement:

- l'assujettissement en Suisse est maintenu;
- les dernières valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu sont reprises;

- la fortune commerciale transférée constitue une exploitation ou une partie distincte d'exploitation;
- les droits de participation ou les droits de sociétariat de la société de capitaux ou de la société coopérative reprenante ne sont pas aliénés dans les cinq ans suivant la transformation.

Transformation d'une entreprise de personnes en une société de capitaux ou en une société coopérative[7]:



Une restriction découle de la réalisation systématique que constitue le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée (art. 18, al. 2, LIFD). On est en présence d'un tel prélèvement privé imposable lorsque des éléments patrimoniaux restent dans l'entreprise de personnes transférante et ne servent plus entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (méthode de la prépondérance). Il n'y a pas de prélèvement privé, lorsque les valeurs patrimoniales restantes servent entièrement ou de manière prépondérante à l'activité lucrative indépendante. Cependant, ces biens ne doivent pas nécessairement constituer une exploitation (ATF 2C_733/2016 du 5.9.2017, consid. 3.2.4).

Si une exploitation d'une entreprise de personnes est transférée à une société de capitaux dont les droits de participation font partie de la fortune commerciale de l'entreprise de personnes transférante et qu'il ne reste pas d'activité lucrative indépendante dans l'entreprise transférante, on est en présence d'un prélèvement privé des droits de participations de la société de capitaux reprenante. À défaut d'acquisition, une affectation volontaire à la fortune commerciale (art. 18, al. 2, LIFD) n'est pas possible.

Le transfert d'une exploitation ou d'une partie d'exploitation à une personne morale dont les droits de participation se trouvent dans la fortune commerciale d'une personne physique transférante ou d'une entreprise de personnes entraîne en principe une réalisation systématique des réserves latentes transférées à hauteur de 30 % (cf. Circulaire de l'AFC n° 23a du 31.01.2020, ch. 2.4.2), lorsque le transfert s'effectue en faveur d'une participation qualifiée selon l'article 18*b* LIFD. Une telle opération constitue cependant une restructuration lors de laquelle les réserves latentes transférées ne sont pas imposées en vertu de l'article 19, alinéa 1, lettre b, LIFD, dans la mesure où le délai de blocage fixé à l'article 19, alinéa 2, LIFD est respecté.

---

[7] H.-J. Neuhaus / M. Neuhaus / P. Riedweg; séminaire de la Chambre fiduciaire du 19.9.2003 sur la LFus

Les réserves latentes transférées et non imposées seront imposées en procédure de rappel d'impôt dans la mesure où, dans les cinq ans suivant la restructuration, des droits de participation ou des droits de sociétariat sont vendus à un prix supérieur à la valeur fiscale du capital propre au moment du transfert (art. 19, al. 2, LIFD).

3.2.2.2 Maintien de l'assujettissement en Suisse

L'exigence du maintien de l'assujettissement en Suisse se réfère à la personne morale reprenante et non à la personne physique transférante. En cas de transfert à un établissement stable suisse d'une personne morale étrangère, le maintien de l'assujettissement en Suisse n'est toutefois assuré que si la méthode de répartition fiscale internationale attribue sans aucune restriction à la Suisse le droit d'imposer les réserves latentes transférées. L'application de la méthode de répartition objective (directe) selon la LIFD garantit cela.

Cependant, en cas de fin d'assujettissement de la personne physique transférante à la suite de la transformation d'un établissement stable suisse d'une société étrangère de personnes en une société de capitaux ou en une société coopérative, le délai de blocage prévu à l'article 19, alinéa 2, LIFD est applicable.

En cas de fin d'assujettissement de la personne physique transférante, des sûretés peuvent être exigées durant le délai de blocage pour garantir le paiement de l'impôt latent sur le revenu (art. 169 LIFD).

Les autorités fiscales peuvent exiger que le contribuable qui a son domicile ou son siège à l'étranger désigne un représentant en Suisse (art. 126a LIFD).

3.2.2.3 Exploitation et partie distincte d'exploitation

Selon la pratique en vigueur, il faut interpréter les notions «exploitation» et «partie distincte d'exploitation» comme suit (cf. ch. 4.3.2.5):

- Exploitation: ensemble d'éléments patrimoniaux de nature organisationnelle et technique qui constitue une entité relativement autonome pour la production d'une prestation fournie par l'entreprise.
- Partie distincte d'exploitation: la plus petite unité d'une entreprise viable par elle-même.

Une exploitation ou une partie distincte d'exploitation est reconnue lorsque les exigences suivantes sont cumulativement remplies:

- l'entreprise effectue des prestations sur le marché ou à des entreprises apparentées;
- l'entreprise dispose de personnel;
- le coût du personnel est, par rapport aux recettes, conforme à l'usage.

Une exploitation peut aussi comporter des actifs non nécessaires à l'exploitation (p. ex. liquidités, immeubles), à condition que l'exploitation n'occupe pas de ce fait une position subalterne, qu'elle n'ait pas été créée uniquement dans le but d'obtenir une restructuration en neutralité fiscale et qu'elle soit poursuivie dans le futur (réserve générale en matière d'évasion fiscale).

La notion d'exploitation est plus restrictive que celle d'activité lucrative indépendante. L'exercice d'une activité lucrative indépendante au sens de l'article 18, alinéa 1, LIFD ne correspond pas forcément à une exploitation. Ainsi, une gestion immobilière professionnelle est indispensable pour que la seule administration à titre commercial de propres immeubles puisse être qualifiée d'exploitation (cf. ATF 142 II 283, consid. 3.4.1).

Une gestion immobilière professionnelle constitue une exploitation dans la mesure où les exigences suivantes sont cumulativement remplies:

- il y a une participation au marché ou des immeubles d'exploitation sont loués à des sociétés du groupe;
- l'entreprise occupe ou mandate au moins une personne pour la gérance des immeubles (un emploi à plein temps pour des travaux de gestion immobilière);
- les rendements locatifs sont au moins 20 fois supérieurs au coût du personnel conforme au marché pour la gérance des immeubles[8].

La détention et l'administration de titres qui ne servent qu'aux propres placements, ne constituent jamais une exploitation, même dans le cas d'une importante fortune.

3.2.2.4 Délai de blocage en cas d'aliénation

Les réserves latentes transférées sont soumises à l'impôt sur le revenu dans la mesure où des droits de participation ou des droits de sociétariat de la personne morale reprenante sont aliénés dans les cinq ans suivant le transfert pour un prix supérieur à la valeur fiscale du capital propre transféré (capital de la personne morale; art. 19, al. 2, LIFD ; **exemple no 2 de l'annexe**). La vente d'un seul droit de participation ou de sociétariat constitue déjà une violation du délai de blocage et entraîne un rappel d'impôt proportionnel aux réserves latentes transférées. Au plan fiscal, il n'est pas déterminant de savoir si une intention d'aliéner existait déjà au moment de la transformation ou si des circonstances postérieures ont conduit à l'aliénation des droits de participation. En ce sens, le délai de blocage revêt un caractère objectif.

Le délai de blocage débute au jour du transfert de propriété. En cas de transformation d'une entreprise de personnes en une personne morale, le délai de blocage commence à courir au moment de la réquisition d'inscription au registre du commerce, pour autant et à condition qu'une inscription au registre du commerce soit requise pour l'opération de droit civil concernée. Une transformation avec effet rétroactif est sans conséquence sur le point de départ du délai de blocage. Le délai de blocage expire cinq ans après la réquisition d'inscription au registre du commerce ou le transfert de propriété lorsqu'aucune inscription n'est requise au registre du commerce.

Le transfert de propriété des droits de participation ou de sociétariat de la personne morale reprenante par succession ou donation, de même que la vente à un prix n'excédant pas la valeur proportionnelle correspondante du capital propre transféré (capital de la personne morale), ne constituent pas une violation du délai de blocage. Dans de tels cas, le délai de blocage passe aux acquéreurs des droits de participation ou de sociétariat. En revanche, si l'aliénation est effectuée à un prix supérieur à la valeur correspondante du capital propre transféré, un décompte proportionnel doit être établi sur l'ensemble des réserves latentes transférées.

---

[8] Conseiller fédéral Villiger; conseil des États, le 21.3.2001; Bulletin officiel, p. 166

Par capital propre transféré fiscalement déterminant, on entend en règle générale la part du capital de l'entreprise de personnes transférante qui a été transformée en capital-actions ou en réserves issues d'apports de capital (RAC, circulaire de l'AFC n° 29b du 23.12.2019, ch. 2.1). Théoriquement, une transformation en autres réserves ouvertes est cependant aussi possible (circulaire de l'AFC n° 29b du 23.12.2019, ch. 3.2).

L'apport de droits de participation ou de sociétariat de la personne morale reprenante à une autre personne morale dominée par la même personne physique (transposition) ne constitue pas une violation du délai de blocage. Dans un tel cas, le délai de blocage s'étend aussi bien aux droits de participation ou de sociétariat apportés qu'aux droits de participation de la société reprenante propriété de la personne physique.

En cas de violation du délai de blocage, l'imposition est effectuée en procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD). L'assiette de l'impôt est constituée des réserves latentes transférées non imposées. L'imposition porte uniquement sur la part qui correspond proportionnellement à la quote-part des droits de participation aliénés. Il en est également ainsi lorsque plus de 50 % des droits de participation ou de sociétariat sont aliénés.

Une modification des rapports de participation à la suite d'une augmentation de capital ou d'une restructuration sans conséquence fiscale de la personne morale reprenante ne constitue pas une violation du délai de blocage, pour autant qu'aucune prestation ne soit obtenue par la personne physique transférante.

Si, lors d'une augmentation de capital, des droits préférentiels de souscription sont aliénés, il y a violation du délai de blocage. La quote-part des réserves latentes transférées et non imposées qui doit être soumise à l'impôt correspond au rapport existant entre le produit de la vente des droits préférentiels de souscription et les réserves ouvertes et latentes au moment de l'augmentation de capital.

3.2.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

3.2.3.1 Transfert avec effet rétroactif

Lors de la transformation d'une entreprise de personnes en une personne morale, l'assujettissement de cette dernière commence en principe au moment de l'inscription au registre du commerce.

Une transformation avec effet rétroactif n'est reconnue fiscalement que si la réquisition d'inscription et les actes constitutifs sont déposés au registre du commerce dans les six mois suivant la date-critère du bilan de reprise et si la réquisition d'inscription conduit à l'inscription sans condition. Dans le cas où le transfert se fait en faveur d'une personne morale préexistante et sans qu'une inscription ne soit requise au registre du commerce, le transfert de propriété est à réaliser dans les six mois suivant la date-critère convenue.

Si l'effet rétroactif du transfert est admis, l'assujettissement, la période fiscale et la période de calcul débutent à la date de reprise convenue. Par conséquent, l'activité lucrative indépendante cesse à ce moment. À défaut, on se fonde sur l'inscription au registre du commerce. Dans ce cas, il est nécessaire de clore les comptes à cette date.

3.2.3.2 Violation du délai de blocage en cas d'aliénation

Un décompte sur les réserves latentes en procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD) provoque une augmentation des valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice (art. 19, al. 2, LIFD). La personne morale reprenante peut faire valoir la dissolution de telles réserves latentes imposées par le biais d'amortissements plus élevés dans la mesure où ils sont commercialement justifiés. Si la taxation de la personne morale reprenante est déjà entrée en force, la procédure de révision peut lui être accordée (art. 147 à 149 LIFD). Dans la mesure où les réserves latentes ne peuvent pas être affectées à des actifs déterminés, elles représentent un goodwill qui peut être amorti à charge du bénéfice imposable.

Si les plus-values sont portées au bilan commercial (adaptation du bilan commercial au bilan fiscal), elles doivent être créditées aux réserves ouvertes. Au regard du droit fiscal, elles font partie des autres réserves (circulaire de l'AFC nº 29b du 23.12.2019, ch. 3.2).

3.2.3.3 Pertes des années antérieures

Lors d'un transfert selon l'article 19, alinéa 1, lettre b, LIFD, les pertes antérieures de l'entreprise de personnes transférante qui n'ont pas encore été prises en compte fiscalement sont transférées à la personne morale reprenante et peuvent en règle générale être portées en déduction lors de la détermination du bénéfice net imposable (art. 67, al. 1, LIFD; **exemple no 3 de l'annexe**).

3.2.4 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)

Si, lors du transfert à une société de capitaux ou à une société coopérative dont les droits de participation se trouvent dans la fortune privée, une exploitation ou une partie distincte d'exploitation est apportée à un prix supérieur à sa valeur vénale contre créance, parts au capital-actions ou au capital social de la société de capitaux ou de la société coopérative reprenante, la personne physique transférante réalise dans cette mesure un rendement de fortune.

3.2.5 Impôt anticipé

Les développements présentés pour l'impôt fédéral direct (ch. 3.2.4) sont également valables pour l'impôt anticipé.

3.2.6 Droit de timbre d'émission

Selon l'article 9, alinéa 1, lettre e, LT, le droit d'émission s'élève, sous réserve du montant exonéré prévu à l'article 6, alinéa 1, lettre h, LT, à 1 % de la valeur nominale des droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de transformation d'une entreprise de personnes en une société de capitaux ou une société coopérative. Les réserves ouvertes et latentes transférées ne sont pas soumises à l'impôt. Toutefois, cette réduction de la base de calcul lors de fusions, scissions ou transformations n'est accordée que pour autant que le sujet de droit concerné existe depuis au moins cinq ans. Par ailleurs, la plus-value doit faire proportionnellement l'objet d'un décompte ultérieur dans la mesure où, au cours des cinq ans qui suivent la restructuration, les droits de participation sont aliénés.

Le transfert de la propriété des droits de participation par succession, donation ou d'autres actes juridiques à titre gratuit, y compris des restructurations sans incidence fiscale, ne constitue pas une violation du délai de blocage. Il en va de même des transferts à titre onéreux, pour autant que le prix ne soit pas supérieur au capital propre transféré.

3.2.7 Droit de timbre de négociation

Le droit de négociation n'est concerné que si l'entreprise de personnes transférante ou la personne morale reprenante est commerçant de titres (art. 13, al. 3, LT) et que des documents imposables sont transférés à titre onéreux avec l'exploitation.

Lors du transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale, le droit de négociation n'est pas dû pour autant qu'il s'agisse d'une restructuration fiscalement neutre (art. 14, al. 1, let. i, LT en relation avec l'art. 19 LIFD). Tel est également le cas en présence de documents imposables transférés avec une part correspondante d'engagements envers des tiers.

3.3 *Echange de droits de participation dans la fortune commerciale lors de restructurations*

3.3.1 *Etat de faits*

Lors d'une restructuration de personnes morales, en particulier en cas de fusions, de scissions ou de transformations de sociétés de capitaux ou de sociétés coopératives, de même qu'en cas de concentrations équivalant à des fusions, il peut se produire un échange de droits de participation au sein de la fortune commerciale de personnes physiques.

3.3.2 *Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de l'activité lucrative indépendante)*

Selon l'article 19, alinéa 1, lettre c, LIFD, l'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat de sociétés de capitaux ou de sociétés coopératives suite à des restructurations au sens de l'article 61, alinéa 1, LIFD ou suite à des concentrations équivalant à des fusions, est sans incidence fiscale pour une entreprise de personnes participante, à condition que (conditions cumulatives):

- l'assujettissement soit maintenu en Suisse;
- les dernières valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu soient reprises.

La neutralité fiscale est aussi donnée si des droits de participation sont échangés contre des droits de participation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative étrangère (échange transfrontalier de participations).

Les paiements compensatoires effectués en relation avec un échange de droits de participation dans la fortune commerciale constituent des revenus de l'activité lucrative indépendante (art. 18, al. 1, LIFD).

3.3.3 *Droit de timbre de négociation*

Le transfert de documents imposables lors d'une restructuration, en particulier lors d'une fusion, d'une scission, d'une transformation ou d'une concentration équivalant à une fusion, n'est pas soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT). Ceci est aussi valable pour le transfert de documents se trouvant dans la fortune commerciale dans la mesure où une telle restructuration concerne des entreprises de personnes soumises au droit.

3.3.4 *Impôts non concernés*

- Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice);
- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: rendement provenant de participations dans la fortune privée);
- Impôt anticipé;
- Droit de timbre d'émission.

4. Restructurations de personnes morales

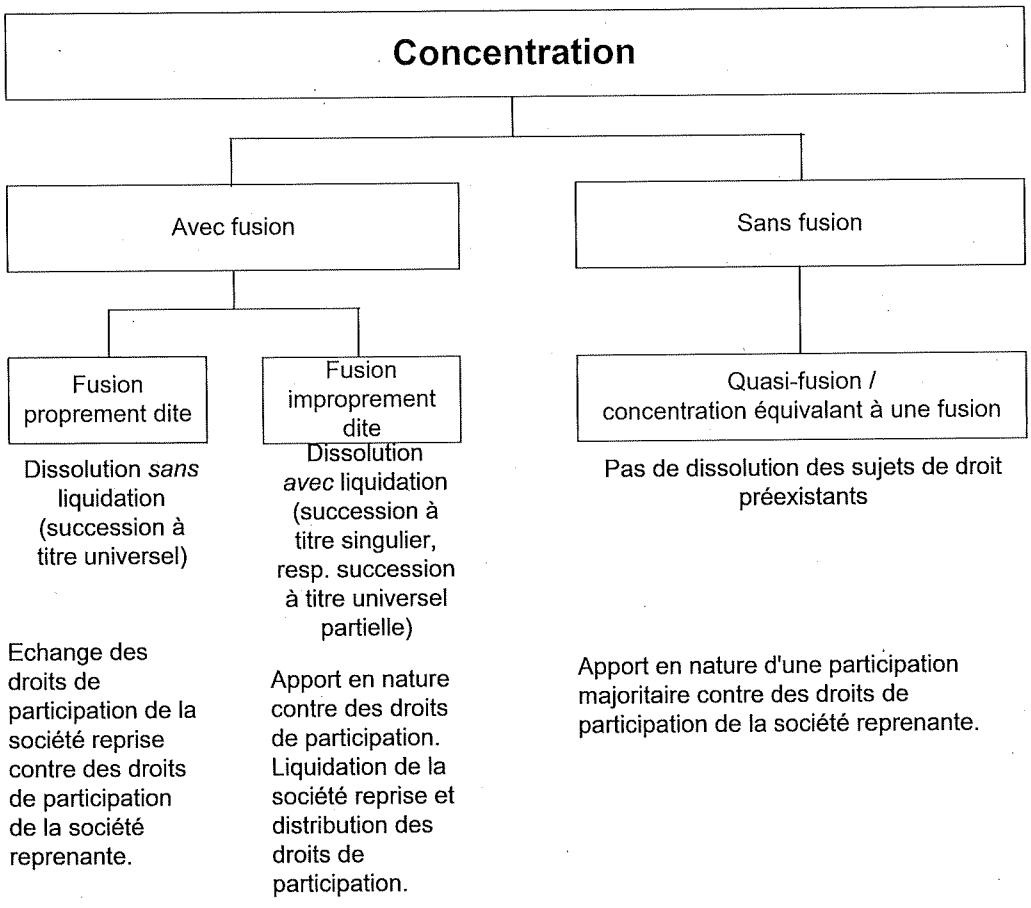
4.1 Concentration

4.1.1 Aperçu

4.1.1.1 Etat de faits

Une concentration d'entreprises peut être réalisée par une fusion de deux sociétés de capitaux ou sociétés coopératives (fusion proprement dite ou improprement dite) ou par une reprise des droits de participation d'une autre société de capitaux ou d'une société coopérative sans fusion (concentration équivalant à une fusion; quasi-fusion).

Aperçu[9]



[9] Adapté de: REICH MARKUS, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Bâle/Genève/Munich, 2000, p. 183

4.1.1.2 Fusion proprement dite

Lors d'une fusion proprement dite, le transfert des actifs et des passifs est effectué en droit civil par succession à titre universel. La société transférante est dissoute sans liquidation.

4.1.1.3 Fusion improprement dite

Lors d'une fusion improprement dite, le transfert de patrimoine est effectué en droit civil par succession à titre singulier ou par succession à titre universel partielle (transfert de patrimoine; art. 69 à 77 LFus). Dans les deux cas, la société transférante doit être dissoute avec liquidation.

4.1.1.4 Délimitation fusion – quasi-fusion – transposition – liquidation partielle ou totale indirecte

Lors d'une fusion, le transfert des actifs et des passifs à la société reprenante et la dissolution de la société transférante sont des composantes essentielles de l'offre de reprise faite aux détenteurs de droits de participation de la société transférante. Un dédommagement exclusivement en espèces est également possible (art. 8, al. 2, en relation avec l'art. 18, al. 5, LFus). Les dédommagements en espèces doivent être assimilés à un produit de liquidation.

Une quasi-fusion ne conduit pas à une véritable fusion, mais uniquement à une domination (droits de vote) de la société reprise. Elle nécessite une augmentation de capital de la société reprenante avec exclusion des droits préférentiels de souscription des précédents détenteurs de droits de participation ainsi qu'un échange d'actions avec les détenteurs de droits de participation de la société reprise. Dans un tel cas, pour le détenteur de participations qui les détient dans sa fortune privée, les augmentations de valeur nominale, la partie des apports ouverts en capital qui excède le montant de l'augmentation du capital-actions ou du capital social et qui est portée dans le bilan commercial au compte des RAC ou des réserves d'apports de capital de l'étranger (RAC étrangères, circulaire de l'AFC n° 29b du 23.12.2019, ch. 2.1) et les paiements compensatoires représentent un produit d'aliénation non imposable (gain en capital privé; art. 16, al. 3, LIFD).

Cependant, une quasi-fusion avec absorption subséquente est assimilée à une fusion. Dans ce cas, les prestations en espèces et les augmentations de valeur nominale constituent des rendements de fortune soumis à l'impôt sur le revenu.

Une quasi-fusion constitue une transposition, lorsque les conditions requises à l'article 20a, alinéa 1, lettre b LIFD sont remplies. En cas de transposition, il y a un rendement de la fortune mobilière correspondant au produit provenant du transfert de la participation réduit du montant de la valeur nominale et des RAC, resp. des RAC étrangères de la participation transférée.

En cas de vente – mais pas en cas de quasi-fusion –, il convient de relever que si la société reprenante fait une offre d'achat ne faisant pas apparaître une intention de fusionner, on peut être en présence d'une liquidation partielle indirecte selon l'article 20a, alinéa 1, lettre a LIFD ou d'une liquidation totale indirecte (évasion fiscale, art. 20, al. 1, let. c, LIFD).

4.1.2. Concentration avec fusion en général

4.1.2.1 Etat de faits et définitions

4.1.2.1.1 Transfert

En droit civil, le transfert des actifs et passifs peut prendre la forme suivante:

- Absorption (art. 3, al. 1, let. a, LFus; fusion proprement dite);
- Combinaison (art. 3, al. 1, let b, LFus; fusion proprement dite);
- Transfert de patrimoine (art. 69 à 77 LFus; fusion improprement dite);
- Liquidation (fusion improprement dite).

4.1.2.1.2 Absorption

Lors d'une fusion par absorption, une ou plusieurs sociétés sont dissoutes et leurs patrimoines sont transférés à une société existante.

4.1.2.1.3 Combinaison

Lors d'une fusion par combinaison, deux ou plusieurs sociétés sont dissoutes et leurs patrimoines sont transférés à une nouvelle société à constituer.

4.1.2.1.4 Transfert de patrimoine

Les sociétés et les entreprises individuelles inscrites au registre du commerce peuvent transférer tout ou partie de leur patrimoine à d'autres sujets de droit privé. Tout comme en matière de scission et de fusion proprement dite, le transfert des actifs et passifs a lieu en un seul acte (uno actu); l'ensemble des valeurs patrimoniales décrites dans le contrat de transfert est transféré sans que les règles de forme propres au transfert individuel de ces éléments patrimoniaux doivent être respectées. Une fusion lors de laquelle la fortune est transférée par le biais d'un transfert de patrimoine exige une liquidation subséquente de la société transférante.

4.1.2.1.5 Échange de droits de participation et de droits de sociétariat ou dédommagement

Les détenteurs de droits de participation de la société transférante ont droit à des parts sociales ou à des droits de sociétariat de la société reprenante (art. 7 LFus). Le contrat de fusion peut cependant prévoir que les détenteurs de droits de participation peuvent choisir entre des parts sociales ou des droits de sociétariat et un dédommagement (fusion avec versement en espèces; art. 8 LFus).

4.1.2.1.6 Fusion au sens fiscal

Par fusion au sens de l'article 61, alinéa 1, LIFD, on entend une concentration avec mise en commun des patrimoines (fusion proprement dite ou improprement dite) effectuée par le transfert de l'ensemble des actifs et des passifs d'une ou de plusieurs sociétés à une autre société avec dissolution simultanée ou subséquente de la/des personne(s) morale(s) transférante(s).

Le déroulement de la transaction en droit civil n'est pas déterminant pour l'appréciation fiscale. Ce sont la situation initiale et le résultat final de la transaction qui sont décisifs. C'est pourquoi les fusions proprement dites et improprement dites génèrent les mêmes conséquences fiscales.

4.1.2.1.7 Société

Par mesure de simplification, le terme «société» sera utilisé le plus souvent dans les développements qui suivent. Cependant, les développements présentés sont valables par analogie pour des sociétés coopératives, des associations, des fondations et d'autres personnes morales.

4.1.2.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

4.1.2.2.1 Principe

Lors d'une fusion, les réserves latentes non imposées peuvent être transférées sans incidence fiscale à la société reprenante à condition que (conditions cumulatives):

- l'assujettissement en Suisse soit maintenu (art. 61, al. 1, LIFD);
- les dernières valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice soient reprises (art 61, al. 1, LIFD).

La LIFD ne contient pas d'autres conditions pour un transfert sans incidence fiscale des réserves latentes non imposées lors d'une concentration d'entreprises.

4.1.2.2.2 Maintien de l'assujettissement en Suisse

L'exigence du maintien de l'assujettissement en Suisse se réfère à la société reprenante. Cette exigence peut aussi être remplie dans le cas d'une absorption par une société étrangère (art. 163*b* de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé [LDIP]; RS 291), pour autant que les actifs et passifs transférés soient attribués à un établissement stable en Suisse de la personne morale étrangère reprenante (passage d'un assujettissement illimité à un assujettissement limité; art. 50 à 52 LIFD). Toutefois, le maintien de l'assujettissement en Suisse ne peut être assuré que si la méthode de répartition fiscale internationale attribue sans aucune restriction à la Suisse le droit d'imposer les réserves latentes transférées. L'application de la méthode de répartition objective (directe) selon la LIFD garantit cela.

4.1.2.2.3 Fusion avec effet rétroactif

Lors d'une fusion, l'assujettissement de la société transférante prend en principe fin avec la radiation du registre du commerce. L'assujettissement d'une société issue d'une combinaison débute en principe avec l'inscription au registre du commerce.

Une fusion avec effet rétroactif n'est reconnue fiscalement que si la réquisition d'inscription et la décision de fusion sont déposées au registre du commerce dans les six mois suivant la date-critère du bilan de reprise et si la réquisition d'inscription conduit à l'inscription sans condition.

Si l'effet rétroactif de la fusion est admis, l'assujettissement, la période fiscale et la période de calcul d'une société issue d'une combinaison débutent à la date de reprise convenue. Par conséquent, l'assujettissement de la/des société(s) transférante(s) cesse à ce moment. À défaut, on se fonde sur l'inscription au registre du commerce pour déterminer le bénéfice imposable. Il est alors nécessaire de procéder à une clôture des comptes.

4.1.2.2.4 Pertes des années antérieures

Lors de la détermination du bénéfice net imposable, la société reprenante peut faire valoir selon l'article 67, alinéa 1, LIFD les pertes des années précédentes de la société transférante qui n'ont pas encore été prises en compte fiscalement (reprise des pertes des années antérieures). Une reprise des pertes antérieures est cependant exclue si, d'un point de vue dynamique, aucun motif reposant sur les principes de l'économie d'entreprise ne justifie une fusion (cf. ATF 2C_351/2011 du 4.1.2012, consid. 4.2; ATF 2C_85/2012 du 6.9.2012 et ATF 2C_701/2012 du 24.11.2012) ou si on est en présence d'un cas d'évasion fiscale (cf. p. ex. ATF 2C_731/2019 du 12.5.2020). Il y a évasion fiscale notamment lorsque la société transférante est économiquement liquidée ou est rendue liquide (manteau d'actions; art. 5, al. 2, let. b, LT).

4.1.2.2.5 Utilisation de ses propres droits de participation

Si, pour désintéresser les détenteurs de droits de participation de la société qui disparaît, la société reprenante utilise ses propres droits de participation dont le rachat n'a pas conduit à une imposition, elle réalise, à hauteur de la différence entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et la valeur vénale de ses propres droits de participation, un bénéfice imposable ou une charge justifiée par l'usage commercial, indépendamment de la méthode de comptabilisation appliquée en droit commercial.

4.1.2.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)

4.1.2.3.1 Principe

Lors d'une fusion, les particuliers détenant des droits de participation réalisent un rendement de fortune à hauteur des augmentations de la valeur nominale, des paiements compensatoires ou d'autres avantages appréciables en argent qui leur parviennent et qui sont à la charge des autres réserves (circulaire de l'AFC n° 29b du 23.12.2019, ch. 3.2).

4.1.2.3.2 Échange des droits de participation, augmentations de la valeur nominale et réserves issues d'apports de capital (RAC)

Le transfert de droits de participation de la société reprenante aux détenteurs de droits de participation de la société transférante n'est pas imposable. Cependant, des conséquences fiscales peuvent apparaître si les droits de participation de la société reprenante présentent une valeur nominale supérieure à celle des droits de participation de la société transférante (augmentation gratuite de la valeur nominale; art 20, al. 1, let c, LIFD). Ceci est également valable pour des augmentations gratuites de valeur nominale de sociétés de capitaux étrangères.

Les gains et les pertes de valeur nominale ainsi que les augmentations et les diminutions des RAC et des réserves issues d'apports de capital provenant de l'étranger peuvent être compensés entre eux.

Les dispositions spéciales applicables aux actions gratuites et aux augmentations gratuites de la valeur nominale doivent être observées pour les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives qui sont cotées dans une bourse suisse (circulaire de l'AFC n° 29b du 23.12.2019, ch. 5.1.5).

4.1.2.3.3 Paiements compensatoires et dédommagements pour droits spéciaux

Les paiements compensatoires obtenus lors d'une fusion (art. 7, al. 2, LFus) constituent des rendements de fortune imposables provenant de participations (art. 20, al. 1, let. c, LIFD) dans la mesure où ils diminuent les autres réserves. Ils sont imposables, qu'ils proviennent de la société reprenante ou de la société transférante. Le Tribunal fédéral a maintes fois confirmé cette interprétation (Archives 59, 719, RDAF 1993, 21; Archives 25, 242).

Lors d'une fusion proprement dite ou improprement dite, les paiements compensatoires ne sont imposables que dans la mesure où des pertes de valeur nominale ou des diminutions des RAC ou des RAC étrangères ne les neutralisent pas (possibilité de compenser fondée sur le principe de la source; **exemple no 4 de l'annexe**).

Si les paiements compensatoires sont effectués par d'autres détenteurs de droits de participation, il s'agit d'une aliénation partielle non imposable (art. 16, al. 3, LIFD).

Les dédommagements pour droits spéciaux (art. 7, al. 5, LFus) sont traités comme les paiements compensatoires.

4.1.2.3.4 Rachat de bons de jouissance

Le rachat de bons de jouissance (art. 7, al. 6, LFus) constitue une liquidation partielle directe (cf. circulaire de l'AFC n° 5 du 19.8.1999, ch. 2.1).

4.1.2.3.5 Dédommagements

Les dédommagements optionnels (art. 8, al. 1, LFus) sont assimilés à un produit de liquidation. Dans la mesure où ils excèdent la valeur nominale et les RAC remboursables sans incidence fiscale des droits de participation remis, ils constituent un excédent de liquidation imposable (art. 20, al. 1, let. c, en relation avec l'art. 20, al. 3 à 7, LIFD).

4.1.2.3.6 Fusions avec dédommagement au comptant

Il y a fusion avec dédommagement au comptant si l'on renonce complètement à l'octroi de parts sociales ou de droits de sociétariat et si seul un dédommagement est prévu (art. 8, al. 2, en relation avec l'art. 18, al. 5, LFus). Selon l'article 18, alinéa 5, LFus, la décision de fusion doit alors recueillir l'approbation de 90 % au moins des détenteurs de droits de participation de la société transférante qui disposent d'un droit de vote.

Les fusions avec dédommagement au comptant entraînent les mêmes conséquences fiscales en matière d'impôt sur le revenu qu'une liquidation de la société transférante. Un excédent de liquidation imposable (art. 20, al. 1, let. c, en relation avec l'art. 20, al. 3 à 7 LIFD) est réalisé à condition que le dédommagement soit supérieur à la valeur nominale et aux RAC remboursables sans incidence fiscale des actions remises.

4.1.2.3.7 Utilisation de ses propres droits de participation

Si, pour l'échange des titres, la société reprenante utilise ses propres droits de participation dont le rachat n'a pas conduit à une imposition, la différence entre la valeur vénale de ces propres droits de participation au moment de la fusion et leur valeur nominale et la RAC ou la RAC étrangère est traitée comme un dédommagement au comptant. Si seule une partie des droits de participation échangés provient du stock de propres actions de la société reprenante, le revenu de fortune correspondant est réparti proportionnellement à la valeur nominale des droits de participation de la société reprenante remis (**exemple no 5 de l'annexe**).

4.1.2.3.8 Dédommagements pour « squeeze-out »

Selon l'article 137, alinéa 1, de la loi fédérale du 19 juin 2015 sur les infrastructures des marchés financiers et le comportement sur le marché en matière de négociation de valeurs mobilières et de dérivés (loi sur l'infrastructure des marchés financiers [LIMF]; RS 958.1), l'offrant qui détient, à l'expiration de l'offre, plus de 98 % des droits de vote de la société visée peut, dans un délai de trois mois, demander au tribunal d'annuler les titres restants (procédure de « squeeze-out »). À cet effet, l'offrant doit intenter une action contre la société. Les autres actionnaires, qui possèdent encore des actions, peuvent participer à la procédure. La société émet à nouveau ces titres et les remet à l'offrant, contre paiement du montant de l'offre ou exécution de l'offre d'échange, en faveur des propriétaires des titres annulés (art. 137, al. 2, LIMF).

Dans la LFus, la procédure de « squeeze-out » est régie par les dispositions sur la fusion avec dédommagement au comptant (art. 8, al. 2, en relation avec l'art. 18, al. 5, LFus). L'approbation d'au moins 90 % des détenteurs de droits de participation de la société transférante qui disposent d'un droit de vote suffit (art. 18, al. 5, LFus). La LFus ne contraint pas à une nouvelle émission d'actions.

Lors d'une fusion, les dédommagements pour « squeeze-out » (prestations en espèces) doivent être assimilés à un produit de liquidation, pour autant qu'ils proviennent de la société à reprendre via la fusion. Un excédent de liquidation imposable est réalisé à condition que le dédommagement soit supérieur à la valeur nominale et aux RAC remboursables sans incidence fiscale des actions remises (art. 20, al. 1, let. c, en relation avec l'art. 20, al. 3 à 7, LIFD).

Dans la mesure où le dédommagement pour « squeeze-out » est effectué indirectement par d'autres détenteurs de droits de participation de la société reprenante, ce n'est pas un produit de liquidation qui est réalisé, mais un produit d'aliénation (bénéfice en capital privé selon l'art. 16, al. 3, LIFD).

4.1.2.3.9 Absorption d'une société suisse par une société étrangère

Selon l'article 163*b* LDIP, une société étrangère peut reprendre une société suisse (« fusion par émigration »).

En matière d'impôt fédéral direct (impôt sur le revenu), une telle transaction ne constitue en principe pas une réalisation de l'excédent de liquidation.

En revanche, si les détenteurs de droits de participation en Suisse de la société transférante reçoivent des augmentations gratuites de la valeur nominale, des prestations en espèces ou des prestations en nature équivalentes à ces dernières, ces avantages appréciables en argent constituent des rendements imposables de la fortune mobilière.

4.1.2.4 Impôt anticipé

4.1.2.4.1 Fusions de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives suisses

Les paiements compensatoires, les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale et les autres revenus qui, lors d'une fusion, parviennent aux détenteurs de droits de participation ou à des personnes proches sont soumis à l'impôt anticipé selon l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA, pour autant qu'ils soient effectués à charge des autres réserves d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse.

L'article 5, alinéa 1, lettre a, LIA prévoit une exception en ce sens que les réserves et les bénéfices d'une société qui, lors d'une restructuration au sens de l'article 61 LIFD, passent dans les réserves d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse reprenante ou nouvelle, ne sont pas soumises à l'impôt anticipé. Cette exception est fondée sur le fait que la substance fiscale transférée reste imposable en Suisse.

Les gains et les pertes de valeur nominale ainsi que les augmentations et les diminutions des RAC et des RAC étrangères peuvent être compensés entre eux.

Les dispositions spéciales applicables aux actions gratuites et aux augmentations gratuites de la valeur nominale doivent être observées pour les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives qui sont cotées dans une bourse suisse (circulaire de l'AFC n° 29b du 23.12.2019, ch. 5.1.5).

Les développements présentés pour l'impôt fédéral direct (rendements provenant de la fortune mobilière privée) sont aussi valables pour l'impôt anticipé, dans la mesure où il s'agit de la reprise des actifs et passifs d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse dans le cadre d'une fusion.

En revanche, les dispositions légales en matière d'impôt fédéral direct relatives à la transposition et à la liquidation partielle indirecte, ainsi que la pratique relative à la liquidation totale ne sont pas applicables. Néanmoins, en cas d'aliénation d'une participation d'une société suisse dominée par un résident étranger, de tels états de faits sont à examiner sous l'angle de l'évasion fiscale (art. 21, al. 2, LIA).

4.1.2.4.2 Fusions avec une société étrangère

Fusions par immigration
Conformément à l'article 163*a* LDIP, une société suisse peut reprendre une société étrangère. Une telle fusion doit être assimilée à un transfert du siège en Suisse et n'est pas soumise à l'impôt anticipé.

L'agio de fusion ne constitue du capital-actions ou du capital social, respectivement des RAC ou des RAC étrangères que dans la mesure où il provient de capital-actions ou de capital social libéré, respectivement de RAC ou de RAC étrangères existantes de la société reprise (circulaire de l'AFC n° 29b du 23.12.2019, ch. 8).

Fusions par émigration
Conformément à l'article 163*b* LDIP, une société étrangère peut reprendre une société suisse. Une telle fusion doit être assimilée à un transfert du siège à l'étranger, ce qui équivaut à une liquidation (art. 4, al. 2, LIA). L'impôt anticipé est dû sur l'excédent de liquidation. Les détenteurs de droits de participation ou les associés de la société suisse absorbée sont les bénéficiaires de la prestation et peuvent donc faire valoir leur droit au remboursement.

Si la procédure de déclaration n'est pas applicable (art. 24, al. 1, let. d, de l'ordonnance sur l'impôt anticipé (OIA; RS 642.211), les détenteurs de droits de participation ou les associés en Suisse doivent déclarer l'excédent de liquidation dans la colonne «revenus soumis à l'impôt anticipé» de l'état des titres afin de requérir le remboursement de l'impôt anticipé transféré.

Le remboursement de l'impôt anticipé aux détenteurs de droits de participation étrangers est régi par les règles contenues dans les conventions contre les doubles impositions correspondantes.

4.1.2.5 Droit de timbre d'émission

Les droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de fusion ne sont pas soumis au droit d'émission (art. 6, al. 1, let. a^{bis}, LT).

Ne sont pas exonérées du droit (sous réserve de l'art. 6, al. 1, let. d, LT):

a) Une augmentation de capital de la société reprenante qui excède le capital nominal de la société transférante, dans la mesure où les critères du droit éludé sont remplis.

b) Une augmentation supplémentaire de capital de la société reprenante.

c) Une augmentation de capital de la société transférante en prévision d'une fusion.

Si, pour l'échange des titres, la société reprenante utilise ses propres droits de participation dont le rachat a déjà été fiscalement décompté, le droit d'émission n'est pas dû; en effet, le capital n'est pas formellement touché par le rachat et par la cession subséquente des droits de participation (circulaire de l'AFC n° 5 du 19.8.1999, ch. 6).

4.1.2.6 Droit de timbre de négociation

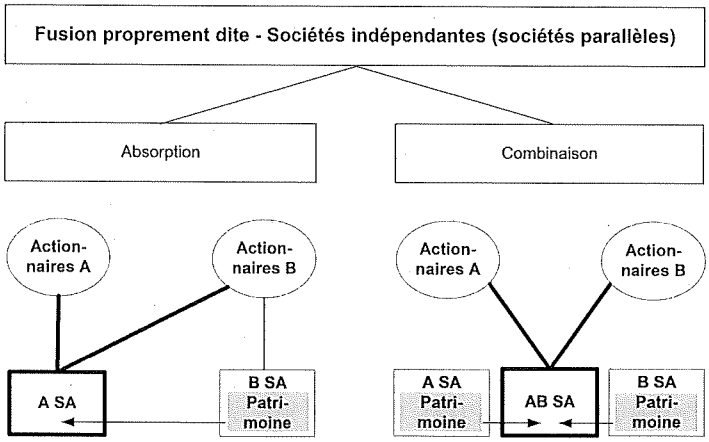
Le transfert de documents imposables lors d'une fusion n'est pas soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT en relation avec l'art. 61 LIFD). Tel est également le cas en présence de documents imposables transférés avec une part correspondante d'engagements envers des tiers.

4.1.3 *Fusion proprement dite et improprement dite de sociétés indépendantes (sociétés parallèles)*

4.1.3.1 *Etat de faits*

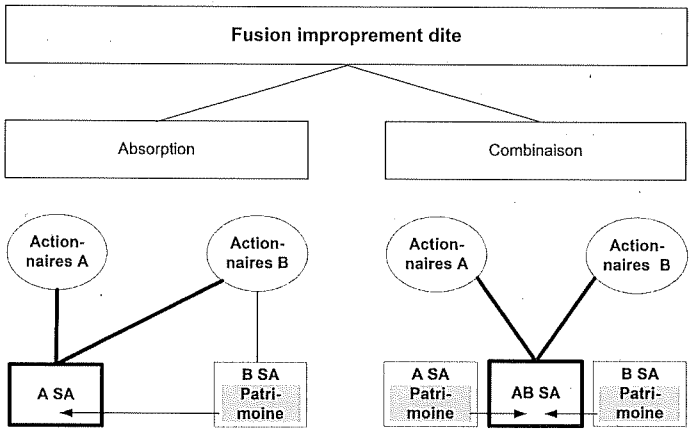
Lors d'une fusion entre sociétés indépendantes, une société reprend les actifs et les passifs d'une autre société à laquelle participent d'autres personnes.

Aperçus[10]



La société reprise B SA transfère tous les actifs et les passifs à la société reprenante A SA. Les actionnaires de B SA reçoivent des actions A SA. B SA est dissoute sans liquidation.

Les sociétés A SA et B SA créent la société AB SA. A SA et B SA transfèrent tous les actifs et les passifs à AB SA. Les actionnaires de A SA et de B SA reçoivent des actions AB SA. A SA et B SA sont dissoutes sans liquidation.



La société B SA apporte tous les actifs et les passifs à la société A SA contre des droits de participation de cette société. Ensuite, elle décide sa dissolution avec liquidation et distribue les actions A SA obtenues à ses actionnaires.

Les sociétés A SA et B SA apportent tous les actifs et les passifs à la société AB SA, qu'elles ont créée. Ensuite, elles décident leur dissolution avec liquidation et distribuent les actions AB SA à leurs actionnaires.

[10] REICH, loc. cit, p. 184 et 187

4.1.3.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

4.1.3.2.1 Principe

Voir les développements sous chiffre 4.1.2.2.

Il convient toutefois de mettre en exergue la particularité suivante:

4.1.3.2.2 Agio et disagio de fusion

Si la reprise des actifs et des passifs de la société transférante, à laquelle la société reprenante ne participait pas antérieurement, génère un bénéfice comptable (différence entre l'excédent d'actifs et la valeur nominale – inférieure - des nouveaux droits de participations remis), il s'agit d'un apport en capital sans influence sur le résultat (agio de fusion; art. 60, let. a, LIFD). Une perte comptable (disagio de fusion) est également sans influence pour l'impôt sur le bénéfice (transfert de réserves latentes non imposées à la société reprenante)

4.1.3.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)

Voir les développements sous chiffre 4.1.2.3.

4.1.3.4 Impôt anticipé

Voir les développements sous chiffre 4.1.2.4.

4.1.3.5 Droit de timbre d'émission

Voir les développements sous chiffre 4.1.2.5.

4.1.3.6 Droit de timbre de négociation

Voir les développements sous chiffre 4.1.2.6.

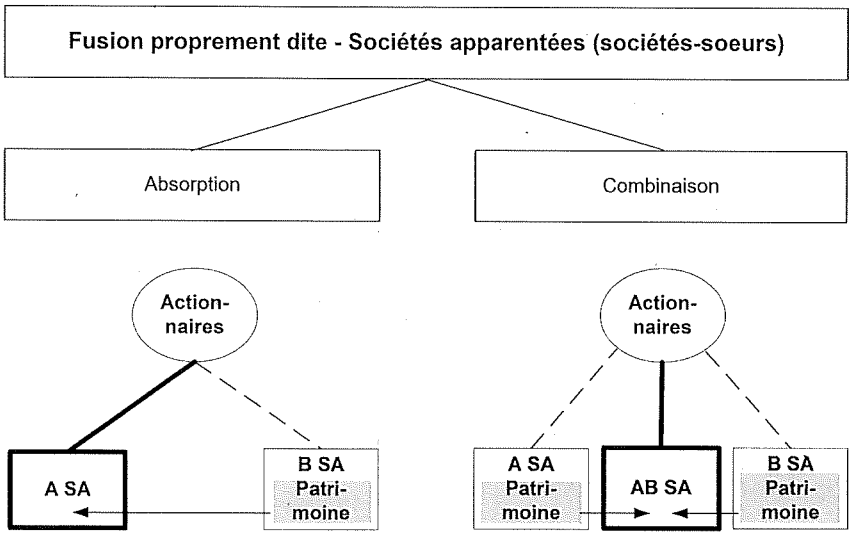
4.1.4 *Fusion proprement dite et improprement dite de sociétés apparentées (sociétés sœurs)*

4.1.4.1 *Etat de faits*

Lors d'une fusion entre sociétés apparentées, une société reprend les actifs et les passifs d'une autre société à laquelle participent les mêmes personnes.

En droit civil, une fusion proprement dite entre sociétés sœurs (absorption ou combinaison) peut être effectuée à des conditions simplifiées (art. 23 et 24 LFus). De plus, un échange d'actions (art. 7 LFus) ou un dédommagement (art. 8 LFus) ne sont pas nécessaires lorsqu'il s'agit de véritables sociétés sœurs (détenteurs de droits de participation identiques à 100%).

Aperçu concernant la fusion proprement dite de sociétés apparentées (sociétés sœurs)[11]



La société reprise B SA transfère tous les actifs et les passifs à la société reprenante A SA. Comme les actionnaires de B SA détiennent déjà toutes les actions de A SA, il n'est pas nécessaire de les dédommager pour les actions B SA remises. B SA est dissoute sans liquidation.

Les actionnaires créent la société AB SA. Les sociétés A SA et B SA transfèrent tous les actifs et les passifs à la société AB SA. Comme les actionnaires communs détiennent déjà toutes les actions de AB SA, il n'est pas nécessaire de les dédommager pour les actions A SA et B SA remises. A SA et B SA sont dissoutes sans liquidation.

[11] REICH, loc. cit., p. 185

4.1.4.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

Voir les développements sous chiffre 4.1.2.2.

4.1.4.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)

4.1.4.3.1 Principe

Voir les développements sous chiffre 4.1.2.3.

Il convient toutefois de mettre en exergue la particularité suivante:

4.1.4.3.2 Fusions avec une société présentant un bilan déficitaire proprement dit

Si une société présentant un bilan déficitaire proprement dit reprend par absorption les actifs et les passifs d'une société avec des réserves et des bénéfices reportés qui est dominée par les mêmes détenteurs de droits de participation (particuliers), ces derniers obtiennent un avantage appréciable en argent selon l'article 20, alinéa 1, lettre c, ou l'article 20, alinéa 1, lettre c, en relation avec l'article 20, alinéa 1bis, LIFD du fait de cet assainissement, dans la mesure où des autres réserves disparaissent en raison de la fusion (application de la théorie du triangle). Il en va de même dans le cas inverse. Une telle fusion d'une société présentant un bilan déficitaire proprement dit avec une autre société, au détriment des autres réserves de cette dernière, ne peut s'expliquer que par le fait que les deux sociétés étaient dominées à parts égales par les mêmes détenteurs de droits de participation; ces derniers ont donc bénéficié dans la même mesure de l'assainissement réalisé. Cette mesure de restructuration s'accompagne d'une réduction de la substance imposable latente sur les distributions de bénéfices et de réserves (Archives 70, 289 = StE 2001, B 24.4 n°57, RDAF 2001, 240). C'est la raison pour laquelle en cas de fusion avec une société sœur présentant un bilan déficitaire proprement dit, la théorie du triangle modifiée (renonciation provisoire à une imposition auprès des détenteurs de droits de participation) ne peut pas être appliquée.

Il en va de même en cas d'octroi d'avantages à une société sœur présentant un bilan déficitaire proprement dit.

4.1.4.4 Impôt anticipé

4.1.4.4.1 Principe

Voir les développements sous chiffre 4.1.2.4.

Il convient toutefois de mettre en exergue la particularité suivante:

4.1.4.4.2 Fusions avec des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives présentant un bilan déficitaire proprement dit

Si une société présentant un bilan déficitaire proprement dit reprend une société disposant de réserves ou inversement, les détenteurs de droits de participation obtiennent une prestation appréciable en argent à hauteur du montant des autres réserves qui disparaissent.

4.1.4.5 Droit de timbre d'émission

Voir les développements sous chiffre 4.1.2.5.

4.1.4.6 Droit de timbre de négociation

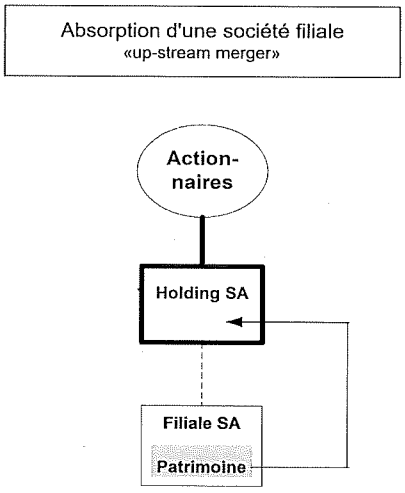
Voir les développements sous chiffre 4.1.2.6.

4.1.5 Absorption d'une société filiale («Up-Stream Merger»)

4.1.5.1 Etat de faits

Lors de l'absorption d'une société filiale, une société existante reprend l'ensemble des actifs et des passifs d'une autre société à laquelle la société reprenante participe déjà. La filiale est dissoute. Un échange d'actions (art. 7 LFus) ou un dédommagement (art. 8 LFus) n'est pas nécessaire et l'absorption peut, en droit civil, être effectuée à des conditions simplifiées (art. 23 et 24 LFus).

Aperçu[12]



La société reprise Filiale SA transfère l'ensemble de ses actifs et passifs à la société reprenante Holding SA. Comme Holding SA détient déjà toutes les actions de Filiale SA, un dédommagement n'est pas nécessaire. Dans le compte "Participations", la participation Filiale SA est annulée. Elle est remplacée par l'excédent d'actif repris. D'éventuelles différences constituent des bénéfices ou des pertes de fusion.

[12] REICH, loc. cit, p. 186

4.1.5.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

4.1.5.2.1 Principe

Voir les développements sous chiffre 4.1.2.2.

De plus, il convient de tenir compte des considérations suivantes:

4.1.5.2.2 Bénéfices et pertes de fusion

Si la reprise des actifs et des passifs de la société absorbée aboutit à un bénéfice comptable (différence entre l'excédent d'actifs correspondant et la valeur comptable inférieure de la participation à la société reprise), celui-ci fait partie du bénéfice net imposable (art. 61, al. 5, LIFD), avec octroi de la réduction pour participations (circulaire de l'AFC n° 27 du 17.12.2009, ch. 2.4.1). Dans la société absorbante, ce bénéfice de fusion doit être imputé aux autres réserves.

Si la fusion aboutit à une perte comptable (différence entre l'excédent d'actifs à la valeur comptable de la société absorbée et la valeur comptable supérieure des droits de participation annulés), celle-ci ne peut pas être déduite fiscalement (art. 61, al. 5, LIFD). Ceci ne vaut que pour les pertes de fusion improprement dites, soit lorsque les réserves latentes et le goodwill de la société reprise compensent la perte comptable. En revanche, les pertes de fusion proprement dites qui proviennent d'une « surévaluation » des droits de participation annulés par la fusion peuvent être prises en compte lors de la fixation du bénéfice net imposable.

4.1.5.2.3 Perte de fusion improprement dite comptabilisée comme goodwill

Selon le droit commercial, une perte de fusion improprement dite peut être activée comme goodwill (Manuel suisse d'audit [MSA], tome Tenue de la comptabilité et présentation des comptes, édition 2014, p. 309). Cette activation est sans incidence fiscale. La valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice du goodwill est de « zéro » (réserve négative correspondant au goodwill). Lors de détermination du bénéfice net imposable, les amortissements effectués sur le goodwill sont ajoutés au bénéfice net.

4.1.5.2.4 Perte de fusion proprement dite ou correction de valeur de la participation qui disparaît et reprise des pertes reportées de la société absorbée

Lors de la détermination du bénéfice net imposable, la société reprenante peut en principe faire valoir selon l'article 67, alinéa 1, LIFD les pertes des années précédentes de la filiale transférante qui n'ont pas encore été prises en compte fiscalement.

Les pertes des années antérieures non encore compensées sont transférées avec l'exploitation qui les a générées. Par conséquent, une reprise de telles pertes est aussi possible lorsque les droits de participation à la société filiale transférante ont dû faire l'objet d'une correction de valeur auparavant ou lorsqu'il y a une perte de fusion proprement dite.

Toutefois, une reprise des pertes des années antérieures de la société filiale absorbée est exclue lorsque:

- la société absorbée est sur le point d'être liquidée (absence de continuité économique) ou
- d'un point de vue dynamique, il n'existe aucun motif économique justifiant une fusion (cf. ch. 4.1.2.2.4).

4.1.5.2.5 Corrections de valeur et amortissements de participations dans la société absorbée

Les corrections de valeur ainsi que les amortissements (en vertu de l'ancien droit comptable) effectués sur des participations d'au moins 10 % sont ajoutés au bénéfice imposable dans la mesure où ils ne sont plus justifiés (art. 62, al. 4, LIFD). Ceci est valable pour autant qu'une augmentation durable de valeur se soit produite. En raison de l'absorption, les droits de participation à la filiale sont annulés. C'est pourquoi, lors de la taxation de la dernière période fiscale qui précède la fusion, il faut examiner dans quelle mesure d'éventuels amortissements ou corrections de valeur effectués sur la participation à la société fille transférante sont encore commercialement justifiés (circulaire de l'AFC n° 27 du 17.12.2009, ch. 2.5.2).

4.1.5.3 Impôt anticipé

4.1.5.3.1 Principe

Voir les développements sous chiffre 4.1.2.4.

4.1.5.3.2 Perte de fusion sur le plan de l'impôt anticipé

Si l'absorption de la société filiale par la société mère se traduit par une perte de fusion (valeur comptable de la participation de la société filiale moins capital-actions ou capital social et RAC ou RAC étrangère de la société filiale), celle-ci est soumise à l'impôt anticipé du fait de l'application *a contrario* de l'article 5, alinéa 1, lettre a, LIA.

4.1.5.4 Droit de timbre d'émission

Selon l'article 6, alinéa 1, lettre a^{bis}, LT, une éventuelle augmentation – soumise à l'impôt anticipé – du capital de la société mère à concurrence du montant du capital de la société filiale transférante n'est pas soumise au droit d'émission.

4.1.5.5 Droit de timbre de négociation

Voir les développements sous chiffre 4.1.2.6.

4.1.5.6 Impôt non concerné

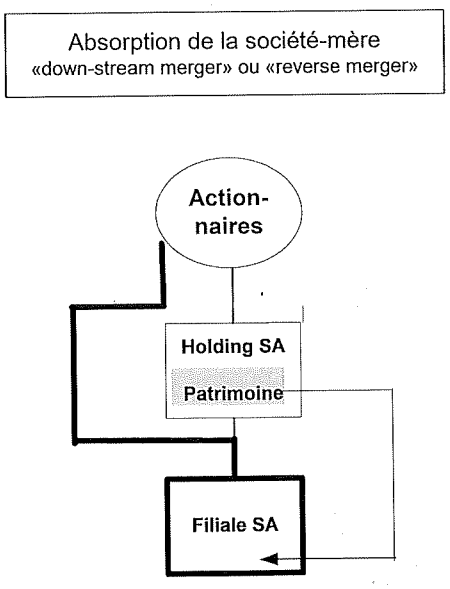
- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: rendements provenant de participations faisant partie de la fortune privée);

4.1.6 *Absorption de la société mère (« Down-Stream Merger » ou « Reverse Merger »)*

4.1.6.1 *Etat de faits*

Lors de l'absorption de la société mère, la filiale reprend la totalité des actifs et des passifs de la société mère. La filiale entre ainsi en possession de ses propres droits de participation, qu'elle remet aux actionnaires de la société mère. Par la fusion, la société mère est dissoute et radiée du registre du commerce (art. 3, al. 2, LFus).

Aperçu[13]



La société Holding SA transfère l'ensemble des actifs et des passifs à la société Filiale SA, laquelle possède dès lors toutes ses propres actions. Filiale SA échange ses propres actions contre des actions de Holding SA, lesqelles sont cancellées après la dissolution de Holding SA.

4.1.6.2 *Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)*

Voir les développements sous chiffres 4.1.2.2 et 4.1.3.2.

Lors d'une absorption de la société mère, l'ensemble des actifs et des passifs de la société mère est transféré à la société filiale. Pour l'impôt sur le bénéfice, une telle absorption constitue fondamentalement un apport de capital des détenteurs des droits de participation de la société mère à la société filiale reprenante (art. 60, let. a, LIFD). La différence entre les actifs transférés (sans les droits de participation à la filiale) et les passifs constitue un agio ou un disagio de fusion sans incidence fiscale (**exemple no 6 de l'annexe**).

---

[13] REICH, loc. cit., p. 186

4.1.6.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)

Lors d'une absorption de la société mère, les actionnaires de celle-ci obtiennent les droits de participation de la société filiale en lieu et place des droits de participation de la société mère, qui sont annulés. C'est pourquoi les explications contenues sous chiffre 4.1.2.3 doivent être prises en considération pour l'impôt sur le revenu. Lors d'une telle opération, les particuliers détenant des droits de participation obtiennent un rendement de fortune dans la mesure où ils reçoivent une valeur nominale plus élevée, des paiements compensatoires ou d'autres avantages appréciables en argent. Si la société filiale reprenante dispose de RAC ou de RAC étrangères plus élevées, celles-ci sont réduites après l'absorption à hauteur des RAC ou des RAC étrangères dont disposait la société mère. Les gains de valeur nominale et les augmentations des RAC et des RAC étrangères peuvent être compensés avec les pertes et les diminutions correspondantes.

Un éventuel agio de fusion ne constitue une RAC ou une RAC étrangère que pour la partie équivalant au capital-actions ou au capital social libéré et aux RAC ou RAC étrangères existantes de la société mère absorbée et pour autant que le capital-actions ou le capital social libéré et les RAC ou RAC étrangères existantes de la société mère excèdent le capital-actions ou le capital social libéré et les RAC ou les RAC étrangères préexistantes de la société filiale (**exemple no 6 de l'annexe**).

4.1.6.4 Impôt anticipé

Lors d'une absorption de la société mère, les actionnaires de celle-ci obtiennent les droits de participation de la société filiale en lieu et place des droits de participation de la société mère, qui sont annulés. Outre les explications contenues sous chiffre 4.1.2.4, il convient de tenir compte des considérations suivantes pour l'impôt anticipé:

- La valeur nominale plus élevée, les paiements compensatoires ou les autres avantages appréciables en argent octroyés aux détenteurs de droits de participation lors d'une absorption de la société mère sont soumis par principe à l'impôt anticipé en vertu de l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA. Si la société filiale reprenante dispose de RAC ou de RAC étrangères plus élevées, après l'absorption celles-ci sont réduites à hauteur des RAC ou des RAC étrangères dont disposait la société mère. Les gains de valeur nominale et les augmentations des RAC et des RAC étrangères peuvent être compensés avec les pertes et les diminutions correspondantes.
- Un éventuel agio de fusion ne constitue une RAC ou une RAC étrangère que pour la partie équivalant au capital-actions ou au capital social libéré et aux RAC ou RAC étrangères existantes de la société mère absorbée et pour autant que le capital-actions ou le capital social libéré et les RAC ou RAC étrangères existantes de la société mère excèdent le capital-actions ou le capital social libéré et les RAC ou les RAC étrangères préexistantes de la société filiale (**exemple no 6 de l'annexe**).
- Un éventuel disagio de fusion est soumis à l'impôt anticipé auprès de la société filiale reprenante.

4.1.6.5 Droit de timbre d'émission

Selon l'article 6, alinéa 1, lettre a^{bis}, LT, une augmentation de capital de la société filiale à concurrence du montant du capital de la société mère transférante n'est pas soumise au droit d'émission. D'éventuels gains de valeur nominale sont en revanche soumis à l'impôt anticipé.

4.1.6.6 Droit de timbre de négociation

Voir les développements sous chiffre 4.1.2.6.

4.1.7 Concentration sans fusion; concentration équivalant à une fusion; quasi-fusion

4.1.7.1 Etat de faits

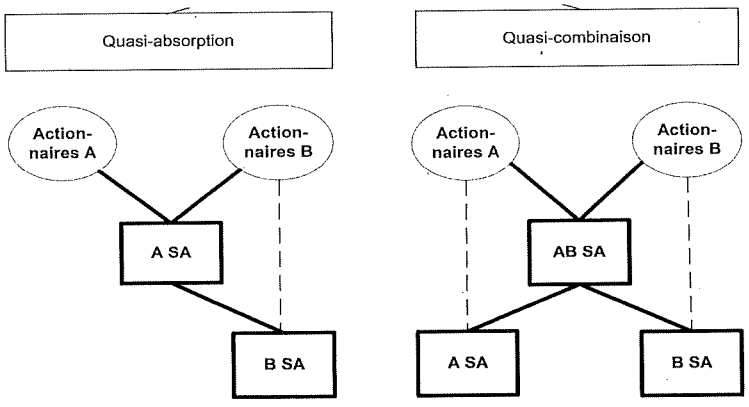
Lors d'une quasi-fusion, il n'y pas de fusion au sens juridique de deux ou de plusieurs sociétés; seule une étroite interdépendance économique fondée sur les droits de participation lie les sociétés objets de la concentration.

La quasi-fusion n'est pas régie par le droit civil.

Pour tous les impôts traités dans la présente circulaire, il y a quasi-fusion si, après la reprise, la société reprenante détient au moins 50 % des droits de vote de la société reprise et si 50 % au plus de la valeur effective des droits de participation repris sont crédités ou payés aux détenteurs de droits de participation de la société reprise. Une quasi-fusion nécessite en outre une augmentation de capital de la société reprenante (ATF 2C_976/2014 du 10.6.2015)

D'un point de vue économique, une quasi-fusion peut entraîner les mêmes effets qu'une absorption ou qu'une combinaison.

Aperçu[14]



Les actionnaires de B SA apportent leurs parts de B SA dans A SA contre des droits de participation A SA. Ensuite, A SA domine B SA.

Les actionnaires de A SA et de B SA apportent leurs droits de participation dans AB SA contre des droits de participation de cette société.

[14] REICH, loc. cit., p. 188

4.1.7.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

4.1.7.2.1 Principe

Aucune fusion au sens juridique n'a lieu lors d'une quasi-fusion. Tant pour la société reprenante que pour la société reprise, une quasi-fusion est en principe sans incidence fiscale. En revanche, les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives qui transfèrent des droits de participation de la société reprise dans le cadre d'une quasi-fusion peuvent être confrontées à des conséquences pour l'impôt sur le bénéfice (réévaluations; cf. ch. 4.6).

4.1.7.2.2 Utilisation de ses propres droits de participation

Si, pour l'échange de titres, la société reprenante utilise ses propres droits de participation dont le rachat n'a pas conduit à une imposition, elle réalise, à hauteur de la différence entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et la valeur vénale de ses propres droits de participation, un bénéfice imposable ou une charge justifiée par l'usage commercial, indépendamment de la méthode de comptabilisation utilisée en droit commercial.

4.1.7.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)

4.1.7.3.1 Principe

Lors d'une quasi-fusion, la substance distribuable est conservée dans la société reprise, car celle-ci n'est pas dissoute. Pour l'actionnaire, les augmentations de la valeur nominale et les paiements compensatoires constituent dans ce cas un produit d'aliénation non imposable. Les règles concernant la transposition (art. 20*a*, al. 1, let. b, LIFD) doivent cependant être observées (circulaire de l'AFC n° 29b du 23.12.2019, ch. 6.2.5).

4.1.7.3.2 Quasi-fusion avec absorption subséquente

Le 9 novembre 2001, le Tribunal fédéral a jugé que, indépendamment de l'existence d'une évasion fiscale, d'une transposition ou d'une liquidation partielle indirecte, un accroissement de la valeur nominale réalisé dans la fortune privée de particuliers lors d'une quasi-fusion avec absorption subséquente peut être considéré comme un rendement de fortune imposable (**exemple no 7 de l'annexe**). Tel est le cas lorsque les deux phases de la restructuration permettent d'obtenir économiquement le même résultat qu'en cas de fusion au sens juridique avec mise en commun des patrimoines des sociétés concernées. Lorsque les deux phases se succèdent à bref intervalle, il se peut que la concentration équivalant à une fusion représente uniquement la première étape de la fusion au sens juridique, qu'elle n'ait lieu qu'en vue de celle-ci et que, par conséquent, elle ne puisse être appréciée qu'en tenant compte de l'absorption subséquente. Dans un tel cas, il y a lieu d'appliquer les mêmes principes d'imposition qu'en cas de fusion (Archives 72, 413 = StE 2002, B 24.4 n° 66). Cette interprétation du Tribunal fédéral est également valable pour les paiements compensatoires.

Une absorption, une liquidation ou toute autre opération équivalente proche dans le temps entraîne les mêmes conséquences fiscales qu'une absorption directe pour les particuliers participant à la société reprise. Une absorption est considérée comme proche dans le temps si elle a lieu dans les cinq ans suivant l'offre de reprise.

4.1.7.4 Impôt anticipé

Les considérations développées en matière d'impôt fédéral direct (rendements provenant de la fortune mobilière privée, excepté les règles concernant la transposition) sont également valables pour l'impôt anticipé, pour autant qu'il s'agisse de la reprise d'une société de capitaux ou d'une société coopérative par quasi-fusion.

4.1.7.5 Droit de timbre d'émission

Les droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de fusion ou de concentration équivalant économiquement à des fusions (quasi-fusions) ne sont pas soumis au droit d'émission (art. 6, al. 1, let. a^{bis}, LT).

Une augmentation de capital de la société reprenante qui excède le capital nominal de la société reprise n'est pas exonérée du droit, dans la mesure où les critères du droit éludé sont remplis.

Si des participations étrangères apportées par des personnes physiques domiciliées à l'étranger ou par des sociétés anonymes, des sociétés à responsabilité limitée ou des sociétés coopératives suisses ou étrangères présentent peu de capital nominal et un agio élevé, une augmentation de capital nominal équivalant à 30 % de la valeur vénale des participations transférées est admise en règle générale.

En cas d'aliénation proche dans le temps des participations reprises par la société reprenante – que cette aliénation puisse ou non être qualifiée de restructuration au sens de l'article 6, alinéa 1, lettre a^{bis}, LT – il convient d'examiner l'état de faits pour vérifier si on est en présence d'un cas de droit éludé.

4.1.7.6 Droit de timbre de négociation

Le transfert de documents imposables en relation avec une quasi-fusion n'est pas soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT). Du point de vue de la société reprenante, l'appréciation se fait de manière globale.

4.2 Transformation

4.2.1 Transformation d'une personne morale en une autre personne morale en général

4.2.1.1 Etat de faits

Selon la LFus, une personne morale peut modifier sa forme juridique en la transformant directement en une autre forme juridique d'une personne morale (art. 53 LFus). Ce changement (transformation directe) n'est toutefois pas possible pour toutes les formes juridiques (art. 54 LFus). Pour les transformations qui ne peuvent pas être effectuées directement ou qui, pour d'autres raisons, ne peuvent pas être réalisées via un changement de la forme juridique, il est possible de recourir entre autres aux procédés suivants prévus par le droit civil:

- Transfert de patrimoine (art. 69 à 77 LFus);
- Liquidation et constitution par apports en nature.

Comme pour tous les états de fait constitutifs d'une restructuration, le procédé de droit civil n'est pas déterminant pour l'appréciation fiscale.

4.2.1.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

4.2.1.2.1 Principe

La transformation d'une personne morale en une autre personne morale est fiscalement neutre pour l'impôt sur le bénéfice, pour autant que (conditions cumulatives):

- l'assujettissement à l'impôt en Suisse perdure;
- les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice (art. 61, al. 1, LIFD).

La LIFD ne contient pas d'autres dispositions concernant la transformation sans incidence fiscale d'une personne morale en une autre personne morale.

4.2.1.2.2 Maintien de l'assujettissement en Suisse

L'exigence du maintien de l'assujettissement en Suisse se réfère à la personne morale transformée.

4.2.1.2.3 Transformation avec effet rétroactif

Lors de la transformation d'une personne morale en une autre personne morale, l'assujettissement n'est en principe pas interrompu. Toutefois, lorsque la transformation conduit à une modification du taux d'imposition, l'assujettissement prend fin et débute à nouveau. Dans un tel cas, la date-critère est en principe celle de l'inscription au registre du commerce.

Une transformation avec effet rétroactif, aboutissant à une modification du taux d'imposition, n'est reconnue fiscalement que si la réquisition d'inscription et la décision de transformation sont déposées au registre du commerce dans les six mois suivant la date-critère du bilan de transformation et si la réquisition d'inscription conduit à l'inscription sans condition.

Si l'effet rétroactif de la transformation aboutissant à une modification du taux d'imposition est admis, l'assujettissement, la période fiscale et la période de calcul sont interrompus à la date de transformation convenue. À défaut, on se fonde sur l'inscription au registre du commerce pour déterminer le bénéfice imposable. Dans ce cas, il est nécessaire de clore les comptes à cette date.

4.2.1.2.4 Pertes des années antérieures

Lors de la transformation d'une personne morale assujettie à l'impôt en une autre personne morale, les pertes des années antérieures qui n'ont pas encore été prises en compte fiscalement peuvent continuer d'être revendiquées pour déterminer le bénéfice imposable selon l'article 67, alinéa 1, LIFD.

4.2.1.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)

Lors d'une transformation d'une personne morale en une autre personne morale, l'impôt sur le revenu n'est concerné que si la personne morale est transformée en une société de capitaux ou en une société coopérative. Dans ce cas, les particuliers qui participent à cette transformation réalisent un revenu provenant de la fortune dans la mesure où ils reçoivent des actions gratuites, une valeur nominale plus élevée, des paiements compensatoires ou d'autres prestations appréciables en argent effectués à charge des autres réserves de la société de capitaux ou de la société coopérative transformée.

Les dispositions spéciales applicables aux actions gratuites et aux augmentations gratuites de la valeur nominale doivent être observées pour les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives qui sont cotées dans une bourse suisse (circulaire de l'AFC n° 29b du 23.12.2019, ch. 5.1.5).

4.2.1.4 Impôt anticipé

L'article 5, alinéa 1, lettre a, LIA prévoit une exception en ce sens que les réserves et les bénéfices d'une société qui, lors d'une restructuration au sens de l'article 61 LIFD, passent dans les réserves d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse reprenante ou nouvelle, ne sont pas soumises à l'impôt anticipé. Cette exception est fondée sur le fait que la substance fiscale transférée reste imposable en Suisse.

Selon l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA, les paiements compensatoires, les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale et les autres rendements qui, lors d'une transformation d'une société en une autre société de capitaux ou société coopérative, sont obtenus par les détenteurs des droits de participation ou par des tiers qui leur sont proches, sont soumis à l'impôt anticipé dans la mesure où ils sont effectués à charge des autres réserves d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse.

Les dispositions spéciales applicables aux actions gratuites et aux augmentations gratuites de la valeur nominale doivent être observées pour les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives qui sont cotées dans une bourse suisse (circulaire de l'AFC n° 29b du 23.12.2019, ch. 5.1.5).

4.2.1.5 Droit de timbre d'émission

Lors d'une transformation par changement de la forme juridique (transformation directe), il n'y a pas d'émission ou d'augmentation de nouveaux droits de participation. Par conséquent, le droit d'émission n'est pas concerné.

Selon l'article 6, alinéa 1, lettre a^{bis}, LT, les droits de participation créés ou augmentés lors de la «transformation indirecte» d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (liquidation et constitution par apports en nature ou transfert de patrimoine) ne sont pas soumis au droit de timbre d'émission, dans la mesure où ils n'excèdent pas le capital préexistant.

Selon l'article 9, alinéa 1, lettre e, LT, le droit d'émission s'élève, sous réserve du montant exonéré prévu à l'article 6, alinéa 1, lettre h, LT, à 1 % de la valeur nominale des droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de transformation d'une association, d'une fondation ou d'une entreprise de droit public en une société de capitaux ou une société coopérative. Les réserves ouvertes et latentes transférées sont exonérées de l'impôt. Toutefois, cette réduction de la base de calcul n'est accordée que pour autant que le sujet de droit concerné existe depuis au moins cinq ans. Par ailleurs, la plus-value doit faire proportionnellement l'objet d'un décompte ultérieur dans la mesure où, au cours des cinq ans qui suivent la transformation, des droits de participation sont aliénés.

4.2.1.6 Droit de timbre de négociation

Lors d'une transformation par changement de la forme juridique (transformation directe), il n'y a pas de transfert de valeurs patrimoniales. Par conséquent, le droit de négociation n'est pas concerné.

Le transfert à titre onéreux de documents imposables lié à une transformation par cessions (liquidation et constitution par apports en nature ou transfert de patrimoine) n'est pas soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT).

4.2.2 Transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une autre société de capitaux ou société coopérative

4.2.2.1 Etat de faits

En droit civil, la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une autre société de capitaux ou société coopérative peut être effectuée directement (art. 53 et 54 LFus). Un tel changement de la forme juridique ne nécessite pas de nouvelle constitution d'une société ni, par conséquent, de transfert des actifs et des passifs. Malgré la modification de la forme juridique, la société conserve son identité et sa personnalité juridique.

4.2.2.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

4.2.2.2.1 Principe

S'agissant de l'impôt sur le bénéfice, la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une autre société de capitaux ou en une société coopérative n'implique pas une modification du taux d'imposition ni, par conséquent, une interruption de la période fiscale. Dès lors, il n'est pas nécessaire d'établir et de déposer des comptes intermédiaires.

4.2.2.2.2 Maintien de l'assujettissement en Suisse

L'exigence du maintien de l'assujettissement en Suisse se réfère à la société de capitaux ou à la société coopérative transformée. Cette exigence peut aussi être remplie lors d'un transfert de siège à l'étranger (« transformation » en une société étrangère; art. 163 LDIP), dans la mesure où les actifs et les passifs transférés doivent être attribués à un établissement stable suisse de la personne morale étrangère (passage de l'assujettissement illimité à l'assujettissement limité; art. 50 à 52 LIFD). Toutefois, l'assujettissement n'est maintenu en Suisse que si la méthode de répartition fiscale internationale attribue sans aucune restriction à la Suisse le droit d'imposer les réserves latentes transférées. L'application de la méthode objective (directe) selon la LIFD garantit cela.

En cas de transfert du siège ou de l'administration à l'étranger, des comptes intermédiaires doivent être clos et déposés (art. 79, al. 3, LIFD). Toutefois, l'assujettissement n'est pas interrompu dans la mesure où le transfert de siège n'implique pas une modification du taux d'imposition.

4.2.2.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)

4.2.2.3.1 Principe

Voir les développements sous chiffre 4.2.1.3.

Lors de la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une autre société de capitaux ou une autre société coopérative, les particuliers détenant des droits de participation obtiennent un rendement de fortune dans la mesure où ils reçoivent une valeur nominale plus élevée, des paiements compensatoires ou d'autres avantages appréciables en argent à la charge des autres réserves de la société de capitaux ou de la société coopérative transformée.

Les dispositions spéciales applicables aux actions gratuites et aux augmentations gratuites de la valeur nominale doivent être observées pour les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives qui sont cotées dans une bourse suisse (circulaire de l'AFC n° 29b du 23.12.2019, ch. 5.1.5).

4.2.2.3.2 Transfert de siège à l'étranger

Selon l'article 163 LDIP, une société suisse peut, sans procéder à une liquidation ni à une nouvelle fondation, se soumettre à un droit étranger (« transformation » en une société étrangère).

S'agissant de l'impôt fédéral direct, les conséquences fiscales sont les mêmes que lors de l'absorption d'une société suisse par une société à l'étranger (cf. ch. 4.1.2.3.9 ci-devant).

4.2.2.4 Impôt anticipé

4.2.2.4.1 Principe

Voir les développements sous chiffre 4.2.1.4.

Les développements concernant l'impôt fédéral direct (revenus provenant de la fortune mobilière privée) sont également valables pour l'impôt anticipé, dans la mesure où il s'agit de la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse en une autre société de capitaux ou société coopérative suisse. En vertu de l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA, les paiements compensatoires, les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale et les autres rendements qui, lors d'une transformation, sont obtenus par les détenteurs des droits de participation ou par des tiers qui leur sont proches, sont soumis à l'impôt anticipé dans la mesure où ils sont effectués à charge des autres réserves d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse.

Les dispositions spéciales applicables aux actions gratuites et aux augmentations gratuites de la valeur nominale doivent être observées pour les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives qui sont cotées dans une bourse suisse (circulaire de l'AFC n° 29b du 23.12.2019, ch. 5.1.5).

4.2.2.4.2 Transfert de siège à l'étranger

Selon l'article 163 LDIP, une société suisse peut, sans procéder à une liquidation ni à une nouvelle fondation, se soumettre à un droit étranger (« transformation » en une société étrangère). Le transfert du siège d'une société de capitaux ou d'une société coopérative à l'étranger est assimilé à une liquidation en matière d'impôt anticipé (art. 4, al. 2, LIA). L'impôt anticipé est dû sur l'excédent de liquidation. Les bénéficiaires de la prestation, partant les personnes ayant droit au remboursement, sont les détenteurs de droits de participation ou les associés de la société suisse transformée.

Ainsi, les conséquences fiscales en matière d'impôt anticipé sont les mêmes que lors de la fusion d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse avec une société à l'étranger (cf. ch. 4.1.2.4.2).

4.2.2.5 Droit de timbre d'émission

Voir les développements sous chiffre 4.2.1.5.

4.2.2.6 Droit de timbre de négociation

Voir les développements sous chiffre 4.2.1.6.

4.2.3 *Transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une association, une fondation ou une autre personne morale*

4.2.3.1 *Etat de faits*

En droit civil, seule la transformation d'une société coopérative ne disposant pas d'un capital social en une association est possible par changement de la forme juridique (art. 54, al. 4, LFus). Toutes les autres sociétés de capitaux ou sociétés coopératives ne peuvent être transformées qu'indirectement, c'est-à-dire au moyen d'un transfert, en une association, une fondation ou une autre personne morale.

4.2.3.2 *Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)*

La transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une association, une fondation ou une autre personne morale implique une modification du taux d'imposition (de 8,5 % [art. 68 LIFD] à 4,25 % [art. 71 LIFD]). Cette modification du taux d'imposition ne conduit pas à un décompte des réserves latentes en matière d'impôt sur le bénéfice. Toutefois, elle implique une fin et un début de l'assujettissement. Dès lors, il est nécessaire d'établir et de déposer des comptes (art. 79, al. 3, LIFD).

4.2.3.3 *Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)*

Lors de la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une association, une fondation ou une autre personne morale, la charge fiscale latente sur les distributions aux détenteurs de droits de participation ou aux associés disparaît. L'excédent de liquidation (valeur vénale de l'excédent d'actif moins le montant de la valeur nominale et des RAC et RAC étrangères) est soumis à l'impôt sur le revenu auprès des personnes physiques ayant détenu des droits de participation, comme dans le cas de la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une entreprise de personnes (art. 20, al. 1, let. c, LIFD; cf. ch. 4.2.6.4).

4.2.3.4 *Impôt anticipé*

Au plan fiscal, la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une association, une fondation ou une autre personne morale est assimilée à une liquidation. L'impôt anticipé est dû sur l'excédent de liquidation (valeur vénale de l'excédent d'actif moins le montant de la valeur nominale et des RAC et RAC étrangères).

4.2.3.5 *Droit de timbre de négociation*

Voir les développements sous chiffre 4.2.1.6.

4.2.3.6 *Impôt non concerné*

- Droit de timbre d'émission.

4.2.4 Transformation d'une association, d'une fondation ou d'une autre personne morale en une société de capitaux ou une société coopérative

4.2.4.1 Etat de faits

En droit civil, seule la transformation d'une association inscrite au registre du commerce est possible par changement de la forme juridique (art. 54, al. 5, LFus). Toutes les autres associations, fondations ou autres personnes morales ne peuvent être transformées qu'indirectement, c'est-à-dire au moyen d'un transfert, en une société de capitaux ou une société coopérative.

4.2.4.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

La transformation d'une association, d'une fondation ou d'une autre personne morale en une société de capitaux ou une société coopérative implique une modification du taux d'imposition (de 4,25 % [art. 71 LIFD] à 8,5 % [art. 68 LIFD]). Cette modification du taux d'imposition ne conduit pas à un décompte des réserves latentes en matière d'impôt sur le bénéfice. Toutefois, elle implique une fin et un début de l'assujettissement. Dès lors, il est nécessaire d'établir et de déposer des comptes (art. 79, al. 3, LIFD).

4.2.4.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)

Lors de la transformation d'une association, d'une fondation ou d'une autre personne morale en une société de capitaux ou une société coopérative, les particuliers qui, en raison de la transformation, deviennent détenteurs de droits de participation dans la nouvelle société de capitaux ou société coopérative réalisent un revenu imposable (art. 16 al. 1, LIFD) à hauteur de la différence entre la valeur vénale des droits de participation et leur prix de cession.

4.2.4.4 Impôt anticipé

Les droits de participation émis lors de la transformation d'une association, d'une fondation ou d'une autre personne morale en une société de capitaux ou en une société coopérative ne sont pas soumis à l'impôt anticipé, car ils sont créés à charge de l'excédent d'actif d'une personne morale non assujettie à l'impôt anticipé (association, fondation ou autre personne morale).

Aucune RAC ne peut être constituée lors de la transformation directe par changement de la forme juridique d'une association inscrite au registre du commerce en une société de capitaux ou société coopérative. Il en est de même dans le cas d'une transformation réalisée au moyen d'un transfert de patrimoine.

Dans le cas d'une transformation indirecte réalisée via une constitution par apport en nature, l'excédent d'actif ressortant du bilan commercial de la société de capitaux ou société coopérative peut figurer sans conséquence fiscale comme RAC pour la partie de l'apport qui excède le capital-actions ou le capital social.

4.2.4.5 Droit de timbre d'émission

Selon l'article 9, alinéa 1, lettre e, LT, le droit d'émission s'élève, sous réserve du montant exonéré prévu à l'article 6, alinéa 1, lettre h, LT, à 1 % de la valeur nominale des droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de transformation d'une association ou d'une fondation en une société de capitaux ou une société coopérative. Les réserves ouvertes et latentes transférées sont exonérées de l'impôt. Toutefois, cette réduction de la base de calcul n'est accordée que pour autant que le sujet de droit concerné existe depuis au moins cinq ans. Par ailleurs, la plus-value doit faire proportionnellement l'objet d'un décompte ultérieur dans la mesure où, au cours des cinq ans qui suivent la transformation, des droits de participation sont aliénés.

4.2.4.6 Droit de timbre de négociation

Voir les développements sous chiffre 4.2.1.6.

4.2.5 Transformation d'un institut de droit public en une société de capitaux ou en une société coopérative

4.2.5.1 Etat de faits

Les instituts de droit public qui peuvent procéder à une transformation directe (changement de la forme juridique, art. 99 à 101 LFus) sont les institutions de droit public de la Confédération, des cantons et des communes inscrites au registre du commerce et organisées de manière indépendante, qu'elles jouissent ou non de la personnalité juridique (art. 2, let. d, LFus).

4.2.5.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

4.2.5.2.1 Principe de l'autorité du bilan commercial

La transformation d'un institut de droit public en une société de capitaux ou en une société coopérative dont les parts sont aliénées (privatisation) a, en général, pour conséquence un assujettissement à l'impôt (cf. art. 49 et 56 LIFD). Selon le principe de l'autorité du bilan, l'imposition des sociétés se base sur le bilan commercial. Si l'ancien institut de droit public exonéré de l'impôt n'a pas déclaré dans son bilan commercial les réserves latentes existantes au moment de la transformation, il peut le faire pour le début de l'assujettissement à l'aide d'un bilan fiscal complémentaire (art. 61*a* LIFD ; **exemple no 8 de l'annexe**).

La transformation d'un institut de droit public en une société de capitaux ou en une société coopérative peut aussi être effectuée indirectement au moyen d'une constitution par apports en nature. Dans ce cas, les valeurs patrimoniales peuvent être apportées à la valeur vénale (art. 634 ss. CO). Le goodwill est considéré comme un goodwill dérivé et peut, conformément au droit commercial, également être porté à l'actif du bilan d'ouverture. Pour cette opération relevant du droit civil, il est aussi possible, sur la base de l'article 61*a* LIFD, de présenter un bilan fiscal s'écartant du bilan commercial si certaines valeurs patrimoniales ont été reprises à une valeur inférieure à la valeur vénale dans le bilan d'ouverture et si l'ancien institut de droit public était exonéré de l'impôt.

L'assujettissement d'une société de capitaux ou d'une société coopérative non exonérée résultant de la transformation d'un institut de droit public exonéré débute avec l'inscription au registre du commerce. Toutefois, la période fiscale commence le jour à partir duquel la transformation ou la reprise déploie ses effets.

4.2.5.2.2 Pertes des années antérieures

Les pertes subies avant le début de l'assujettissement ne peuvent pas être déduites.

4.2.5.3 Impôt anticipé

Les droits de participation émis lors de la transformation d'un institut de droit public en une société de capitaux ou en une société coopérative ne sont pas soumis à l'impôt anticipé, car ils sont créés à charge de l'excédent d'actif d'un sujet de droit public non assujetti à l'impôt anticipé.

Aucune RAC ne peut être constituée dans le cas de la transformation directe par changement de la forme juridique d'un institut de droit public en une société de capitaux ou société coopérative.

Dans le bilan commercial de la société de capitaux ou de la société coopérative, l'excédent d'actif des valeurs patrimoniales peut être porté, sans incidence fiscale, au compte des RAC, s'il est supérieur au capital-actions ou au capital social en cas de transformation indirecte dans le cadre d'une fondation par apport en nature.

4.2.5.4 Droit de timbre d'émission

Selon l'article 9, alinéa 1, lettre e, LT, le droit d'émission s'élève, sous réserve du montant exonéré prévu à l'article 6, alinéa 1, lettre h, LT, à 1 % de la valeur nominale des droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de transformation d'un institut de droit public en une société de capitaux ou une société coopérative. Les réserves ouvertes et latentes transférées sont exonérées de l'impôt. Toutefois, cette réduction de la base de calcul n'est accordée que pour autant que le sujet de droit concerné existe depuis au moins cinq ans. Par ailleurs, la plus-value doit faire proportionnellement l'objet d'un décompte ultérieur dans la mesure où, au cours des cinq ans qui suivent la transformation, des droits de participation sont aliénés.

4.2.5.5 Droit de timbre de négociation

Voir les développements sous chiffre 4.2.1.6.

4.2.5.6 Impôt non concerné

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu; revenus provenant de participations faisant partie de la fortune privée).

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

4.2.6.1 Etat de faits

Selon la LFus, les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives ne peuvent pas se transformer directement en une entreprise de personnes (art. 54 LFus). Sur le plan du droit civil, une telle transformation implique par principe la liquidation de l'ancien sujet de droit et la création d'un nouveau sujet de droit. Ainsi, en droit civil, il y a un transfert des actifs et des passifs.

Dans le cas où des actifs et passifs représentant une partie distincte d'exploitation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative sont transférés selon le droit civil à une entreprise de personnes existante ou nouvellement constituée, il s'agit alors d'une transformation dite partielle.

4.2.6.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant d'une activité lucrative indépendante)

4.2.6.2.1 Reprise des éléments commerciaux à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice

Les valeurs retenues jusqu'ici pour l'impôt sur le bénéfice deviennent les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu. L'impôt latent sur les réserves latentes non imposées passe ainsi de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le revenu (**exemple no 9 de l'annexe**).

4.2.6.2.2 Pertes des années antérieures

La transformation ou transformation partielle d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une entreprise de personnes est sans incidence fiscale au plan de l'entreprise (jusqu'à présent impôt sur le bénéfice; dorénavant revenu provenant d'une activité lucrative indépendante). Par conséquent, lors de la détermination du revenu imposable, les personnes physiques associées dans l'entreprise de personnes reprenante peuvent faire valoir en déduction d'éventuelles pertes reportées de la personne morale transférante ou de l'exploitation transférée qui n'ont pas encore été prises en considération fiscalement (art. 31 LIFD; **exemple no 9 de l'annexe**).

4.2.6.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

4.2.6.3.1 Principe

La transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une entreprise de personnes est sans incidence fiscale pour l'impôt sur le bénéfice, pour autant que (conditions cumulatives):

- l'assujettissement à l'impôt en Suisse perdure;
- les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice (**exemple no 9 de l'annexe**).

4.2.6.3.2 Maintien de l'assujettissement en Suisse

Lors d'une transformation ou la transformation partielle d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une entreprise de personnes, le maintien de l'assujettissement ne peut pas faire référence à la personne morale qui disparaît. En réalité, des réserves latentes sont transférées à une personne physique. Par conséquent, le maintien de l'assujettissement se réfère à l'assujettissement des détenteurs de droits de participation et à la continuité de l'exploitation par une entreprise de personnes en Suisse.

4.2.6.3.3 Transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en un établissement stable d'une entreprise de personnes

Une société de capitaux ou une société coopérative dont les droits de participation sont détenus par une entreprise de personnes peut être «transformée» par liquidation ou transformation partielle en un établissement stable d'une entreprise de personnes.

Les établissements stables d'entreprises étrangères de personnes sont soumis à l'impôt sur le bénéfice (art. 11 LIFD). Par conséquent, la «transformation» d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en un établissement stable d'une entreprise étrangère de personnes peut être effectuée en franchise d'impôt sur le bénéfice, pour autant que les réserves latentes subsistent dans l'établissement stable suisse. Toutefois, le maintien de l'assujettissement en Suisse ne peut être assuré que si la méthode de répartition fiscale internationale attribue sans aucune restriction à la Suisse le droit d'imposer les réserves latentes transférées. L'application de la méthode de répartition objective (directe) selon la LIFD garantit cela.

4.2.6.3.4 Transformation avec effet rétroactif

Lors de la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une entreprise de personnes, l'assujettissement cesse en principe au moment de l'inscription au registre du commerce.

Une transformation avec effet rétroactif n'est reconnue fiscalement que si la réquisition d'inscription et les actes constitutifs sont déposés au registre du commerce dans les six mois suivant la date-critère du bilan de reprise et si la réquisition d'inscription conduit à l'inscription sans condition.

Si l'effet rétroactif de la transformation est admis, l'assujettissement prend fin à la date de reprise convenue. Par conséquent, l'activité lucrative indépendante débute à ce moment. À défaut, on se fonde sur l'inscription au registre du commerce. Dans ce cas, il est nécessaire de clore les comptes à cette date.

Une transformation partielle avec effet rétroactif n'est reconnue fiscalement que si la décision de l'organe compétent de la société anonyme ou société coopérative portant sur le transfert d'une exploitation à une entreprise de personnes est exécutée dans les six mois suivant la date-critère.

4.2.6.4 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)

Lors de la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une entreprise de personnes, la société de capitaux ou la société coopérative est liquidée ou partiellement liquidée. Une imposition ultérieure des réserves ouvertes et latentes (excédent de liquidation) auprès des détenteurs de droits de participation ou des associés n'est pas possible. L'excédent de liquidation (valeur vénale de l'excédent d'actif moins le montant de la valeur nominale et des RAC et RAC étrangères) est soumis à l'impôt sur le revenu auprès des personnes physiques détentrices de ces parts. (art. 20, al. 1, let. c, LIFD; **exemple no 9 de l'annexe**).

4.2.6.5 Impôt anticipé

Lors de la transformation ou de la transformation partielle d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une entreprise de personnes, l'excédent de liquidation (valeur vénale de l'excédent d'actif moins le montant de la valeur nominale et des RAC et RAC étrangères) est soumis à l'impôt anticipé (art. 4, al. 1, let. b, LIA; **exemple no 9 de l'annexe**).

4.2.6.6 Droit de timbre de négociation

Voir les développements sous chiffre 4.2.1.6.

4.2.6.7 Impôt non concerné

- Droit de timbre d'émission.

4.3 Scission

4.3.1 Etat de faits

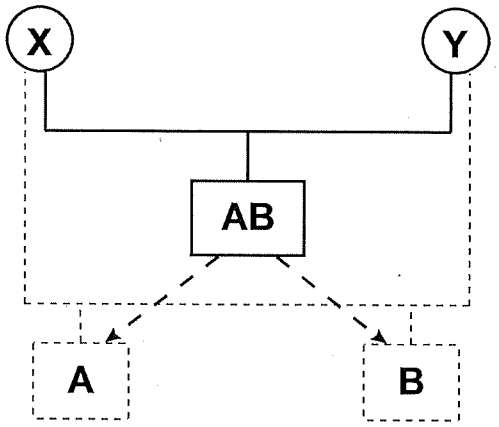
Lors d'une scission, une société (société transférante) transfère une ou plusieurs parts de son patrimoine à une autre société (société reprenante). Les droits patrimoniaux et sociaux des détenteurs de parts de la société transférante sont sauvegardés par le fait que ces derniers reçoivent ou détiennent déjà ces mêmes droits dans la ou les sociétés reprenante(s). Il s'agit en quelque sorte de l'inverse de la fusion. Une société est décomposée en deux ou plusieurs sociétés parallèles ou sociétés sœurs. La scission symétrique désigne le fractionnement en sociétés sœurs et la scission asymétrique qualifie le fractionnement en sociétés parallèles. Dans une scission symétrique, les détenteurs de droits de participation conservent leurs droits de participation dans les entités issues de la scission dans les mêmes proportions que dans la société scindée. Dans une scission asymétrique, les détenteurs de droits de participation reçoivent des droits de participation dans des proportions qui divergent de celles qui existaient dans la société scindée.

Par ailleurs, il sied de distinguer la constitution de deux nouvelles sociétés à partir d'une société transférante qui disparaît (division) du transfert de valeurs patrimoniales d'une société à une autre société existante ou nouvelle (séparation).

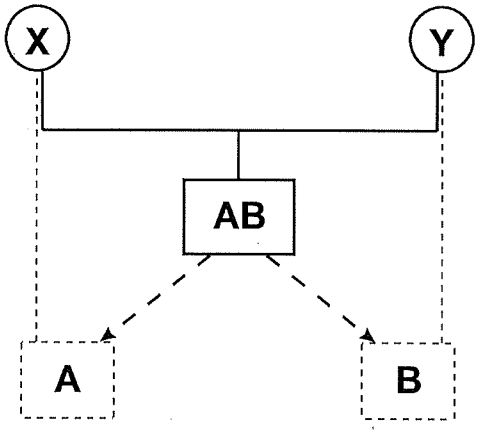
Aperçu[15]

Division (art. 29, let. a, LFus; art. 61, al. 1, let. b, LIFD)

Division symétrique



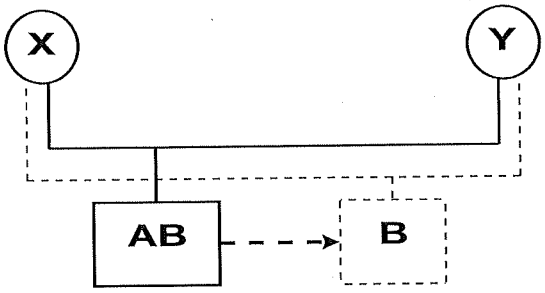
Division asymétrique



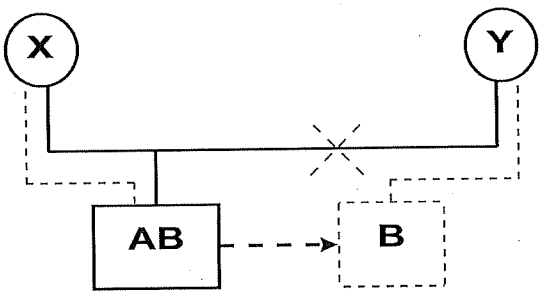
[15] H.-J. Neuhaus / P. Riedweg; Séminaire ISIS-Update du 27.11.2001 sur la LFus

Séparation (art. 29, let. b, LFus; art. 61, al. 1, let. b, LIFD)

Séparation symétrique



Séparation asymétrique



Selon la LFus, une scission au sens du droit fiscal peut, au regard du droit civil, être effectuée par:

- division (art. 29, let. a, LFus);
- séparation (art. 29, let. b, LFus);
- transfert de patrimoine (art. 69 à 77 LFus) à une société nouvellement fondée ou à une société sœur existante.

Selon le droit civil, il est également possible de procéder à une scission sans avoir recours à la LFus en:

- constituant une société filiale par apport en nature ou par reprise de biens suivie de la remise des nouveaux droits de participation aux actionnaires - sans réduction de capital dans la société scindée (« spin-off ») ou avec réduction de capital dans la société scindée (« split-off »);
- transférant des actifs et des passifs du complexe à scinder aux actionnaires (dividende en nature), lesquels fondent la ou les société(s) reprenante(s) et libèrent leurs actions par apport en nature des valeurs patrimoniales reçues;
- invitant les actionnaires de la société existante à souscrire des actions de la société reprenante, la société existante fournissant les actifs et les passifs à scinder pour libérer les actions de la société reprenante.

4.3.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

4.3.2.1 Principe

Selon l'article 61, alinéa 1, lettre b, LIFD, les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors d'une scission, pour autant que (conditions cumulatives):

- la personne morale reste assujettie à l'impôt en Suisse;
- les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice;
- une ou plusieurs exploitations ou parties distinctes d'exploitation soient transférées;
- les personnes morales existantes après la scission poursuivent une exploitation ou une partie distincte d'exploitation.

Une poursuite inchangée tant de l'exploitation transférée lors de la scission que de l'exploitation non transférée n'est pas exigée.

La façon dont l'effet d'une scission est obtenu en droit civil ne joue pas de rôle pour l'impôt sur le bénéfice. D'un point de vue fiscal, c'est un « cas de prélèvement ». Cela signifie que le prélèvement doit être imposé comme une réalisation des réserves latentes (art. 58, al. 1, let. c, LIFD) si la neutralité fiscale n'est pas expressément prévue par la loi (art. 61, al. 1, let. b, LIFD).

De même, la forme de la scission (division ou séparation) n'est pas déterminante.

S'agissant des scissions transfrontalières (art. 163*d* LDIP), les mêmes principes que ceux prévalant pour les fusions transfrontalières (cf. ch. 4.1.2.2.2) sont applicables.

4.3.2.2 Scission avec effet rétroactif

Lors d'une division, l'assujettissement de la société prend en principe fin avec la radiation du registre du commerce. L'assujettissement d'une société issue d'une division ou d'une séparation débute en principe avec l'inscription au registre du commerce.

L'effet rétroactif d'une scission n'est reconnu fiscalement que si la réquisition d'inscription et la décision de scission sont déposées au registre du commerce dans les six mois suivant la date-critère du dernier bilan et si la réquisition d'inscription conduit à l'inscription sans condition. Dans le cas où la scission est effectuée en faveur d'une personne morale préexistante, sans qu'une inscription au registre du commerce ne soit nécessaire, la scission doit être exécutée dans les six mois suivant la date-critère convenue.

Si l'effet rétroactif de la scission est admis, l'assujettissement, la période fiscale et la période de calcul d'une société issue d'une scission débutent à la date à laquelle la scission déploie ses effets. Par conséquent, l'assujettissement d'une société scindée cesse à ce moment. À défaut, on se fonde sur l'inscription au registre du commerce pour déterminer le bénéfice imposable. Il est alors nécessaire de procéder à une clôture des comptes.

4.3.2.3 Délai de blocage en cas d'aliénation

Il n'existe aucun délai de blocage portant sur l'aliénation des droits de participation découlant d'une scission ou subsistant après une scission.

4.3.2.4 Délimitation entre une scission et une vente

Il ne peut y avoir scission sans incidence fiscale que si une part appropriée des fonds propres (capital-actions et/ou réserves ouvertes) est transférée avec l'exploitation.

La vente d'une exploitation à une société sœur ne peut pas être qualifiée de scission fiscalement neutre pour l'impôt sur le bénéfice (**exemple no 12 de l'annexe**). Toutefois, un transfert de patrimoine à titre onéreux est possible en franchise d'impôt s'il est effectué entre des sociétés suisses d'un groupe (art. 61, al. 3, LIFD; cf. ch. 4.5; **exemple no 21 de l'annexe**).

4.3.2.5 Exploitation et partie distincte d'exploitation

Selon la pratique en vigueur, il faut interpréter les notions d' « exploitation » et «partie distincte d'exploitation» comme suit:

- Exploitation: ensemble d'éléments patrimoniaux de nature organisationnelle et technique qui constitue une entité relativement autonome pour la production d'une prestation fournie par l'entreprise.
- Partie distincte d'exploitation: la plus petite unité d'une entreprise viable par elle-même.

Une exploitation ou une partie distincte d'exploitation est reconnue si les conditions cumulatives suivantes sont remplies:

- l'entreprise effectue des prestations sur le marché ou à des entreprises apparentées;
- l'entreprise dispose de personnel;
- le coût du personnel est, par rapport aux recettes, conforme à l'usage.

Une exploitation peut aussi comporter des actifs non nécessaires à l'exploitation (p. ex. liquidités, immeubles), à condition que l'exploitation n'occupe pas de ce fait une position subalterne, qu'elle n'ait pas été créée uniquement dans le but d'une scission en neutralité fiscale et qu'elle soit poursuivie dans le futur (réserve générale de l'évasion fiscale).

4.3.2.6 Sociétés de gestion de fortune et sociétés holding

La détention et l'administration de titres qui ne servent qu'aux propres placements, ne constituent jamais une exploitation, même dans le cas d'une importante fortune.

Lors de la scission d'une société holding, l'exigence de l'exploitation peut être remplie soit au niveau de la société holding (« exploitation holding »), soit au niveau de la société active à laquelle la société holding participe («exploitation opérationnelle»).

On est en présence d'une « exploitation holding » lorsque les exigences suivantes sont remplies de manière cumulative:

- les participations sont, en valeur, principalement des participations de sociétés actives;
- les participations représentent en majorité au moins 20 % du capital-actions ou du capital social des autres sociétés ou elles permettent d'exercer d'une autre façon un contrôle déterminant sur ces sociétés (p. ex. par le truchement d'une convention d'actionnaires);
- les sociétés holding existantes après la scission exercent effectivement une activité holding (coordination de l'activité commerciale de plusieurs sociétés filiales; direction stratégique) avec du propre personnel ou du personnel mandaté;
- les sociétés holding continuent à exister après la scission.

On est en présence d'une « exploitation opérationnelle » lorsque la quote-part de participation atteint plus de 50 % des voix dans une société active. En application du principe de transparence, il suffit que la holding ne détienne qu'une seule de ces participations pour satisfaire à l'exigence de l'exploitation (ATF 2C_34/2018 du 11.3.2019; **exemple no 11 de l'annexe**).

Le principe de transparence, qui exige à chaque niveau de détention une quote-part de plus de 50% des voix, s'applique tant pour les sociétés holding avec une « exploitation holding » que pour les sociétés d'exploitation opérationnelles.

4.3.2.7 Sociétés financières et sociétés d'exploitation de droits immatériels

L'activité d'une société financière ou d'une société d'exploitation de droits immatériels constitue une exploitation lorsque (conditions cumulatives):

- l'entreprise effectue des prestations sur le marché ou à des sociétés du groupe;
- l'entreprise occupe ou mandate effectivement au moins une personne pour ses prestations (un emploi à plein temps).

4.3.2.8 Sociétés immobilières

La détention et l'administration de propres immeubles constituent une exploitation dans la mesure où les exigences suivantes sont cumulativement remplies:

- il y a une participation au marché ou des immeubles d'exploitation sont loués à des sociétés du groupe;
- l'entreprise occupe ou mandate au moins une personne pour la gérance des immeubles (un emploi à plein temps pour des travaux de gestion immobilière);
- les rendements locatifs sont au moins 20 fois supérieurs au coût du personnel conforme au marché pour la gérance des immeubles[16].

[16] Conseiller fédéral Villiger; conseil des États, le 21.3.2001; Bulletin officiel, p. 166

Une scission de sociétés immobilières en franchise d'impôt est uniquement possible pour autant que les conditions nécessaires d'une restructuration fiscalement neutre soient remplies et que

- les immeubles transférés constituent une exploitation;
- et que les sociétés immobilières existantes après la scission poursuivent une exploitation ou une partie distincte d'exploitation.

4.3.2.9 Corrections de valeur et amortissements sur participations transférées

Les corrections de valeur ainsi que les amortissements (en vertu de l'ancien droit comptable) effectués sur des participations d'au moins 10 % sont ajoutés au bénéfice imposable dans la mesure où ils ne sont plus justifiés (art. 62, al. 4, LIFD). Tel est le cas lorsque la participation a repris de la valeur durablement. C'est la raison pour laquelle il convient d'examiner, lors de la taxation d'une société qui a transféré par scission une participation à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice à une société du groupe en Suisse, dans quelle mesure d'éventuelles corrections de valeur ou d'éventuels amortissements effectués sur cette participation sont encore justifiés par l'usage commercial. L'article 62, alinéa 4, LIFD est aussi applicable lorsque la quote-part de participation baisse en dessous de 10 % en raison de l'aliénation partielle et que les droits de participation avaient une valeur vénale d'au moins un million de francs à la fin de l'année fiscale avant le rétablissement de valeur (circulaire de l'AFC n° 27 du 17.12.2009, ch. 2.5.2).

4.3.2.10 Coût d'investissement d'une participation transférée par scission

Si des participations sont transférées dans le cadre d'une division ou d'une séparation (art. 61, al. 1, let. b, LIFD), la société acquéreuse doit reprendre ces participations à leurs valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice et sans en modifier les coûts d'investissement (circulaire de l'AFC n° 27 du17.12.2009, ch. 2.5.1). Dans ce cas, la durée de détention des participations transférées demeure inchangée.

4.3.2.11 Conséquences fiscales pour une personne morale détenant les participations (société mère) lors d'une scission symétrique (théorie du triangle modifiée)

Du point de vue des détenteurs de droits de participation, une scission symétrique est une restructuration de fortune neutre au plan fiscal. Un échange de droits de participation n'a pas lieu. En raison du principe selon lequel les comptes annuels établis conformément au droit commercial constituent la base de la détermination du résultat fiscal, la théorie du triangle modifiée est nécessairement applicable. La somme des valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice et des coûts d'investissement des participations reste inchangée. Le cas échéant, il en résulte, pour la participation dans la société appauvrie, un besoin de procéder à une correction de valeur fondé sur l'avantage consenti. Une telle opération devrait être compensée par une réévaluation de la participation dans la société bénéficiaire (écriture: participation « société reprenante » à participation « société transférante »). Ainsi, les conséquences fiscales pour la société mère sont les mêmes que lors de l'octroi d'un avantage entre des entreprises apparentées (sociétés filiales; **exemple no 10 de l'annexe**).

4.3.2.12 Conséquences en matière d'impôt sur le bénéfice lorsque l'exigence de l'exploitation n'est pas satisfaite

Etant donné qu'aucun délai de blocage ne doit être observé en cas de scission, l'exigence de l'exploitation revêt une importance centrale. De plus, les parties distinctes d'exploitation sont assimilées aux exploitations au sens étroit. C'est pourquoi seule la notion d' « exploitation » est utilisée ci-après.

Si des actifs isolés – par exemple des immeubles – font l'objet d'un transfert à une société sœur, les conditions d'une scission fiscalement neutre (exigence de l'exploitation) ne sont pas remplies. Les réserves latentes transférées sont également soumises à l'impôt sur le bénéfice si la société reprenante poursuit déjà une exploitation ou si plusieurs sociétés réunissent des actifs isolés par le biais d'une séparation dans une nouvelle exploitation.

L'exigence de l'exploitation ne vaut pas seulement pour les valeurs patrimoniales transférées, mais également pour la société transférante, afin de garantir l'imposition en cas de processus inverse – lorsqu'une exploitation est séparée et que subsistent des actifs isolés ne servant plus qu'au placement. Si la société transférante ne remplit plus l'exigence de l'exploitation après la scission, l'impôt sur le bénéfice est prélevé sur les réserves latentes restantes de la société transférante. Ainsi, quel que soit le procédé choisi en droit civil, les conséquences fiscales sont toujours les mêmes.

Dès lors, les conséquences fiscales suivantes sont possibles pour l'impôt sur le bénéfice en cas de scission, sous réserve d'un transfert de patrimoine au sens de l'article 61, alinéa 3, LIFD:

- Le transfert est effectué par une vente: *imposition, auprès de la société transférante, des réserves latentes non imposées transférées. La société reprenante peut faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice.*
- Les valeurs patrimoniales transférées ne constituent pas une exploitation: *imposition, auprès de la société transférante, des réserves latentes non imposées transférées. La société reprenante peut faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice (**exemples no 13 et 14 de l'annexe**).*
- Après le transfert, l'exigence de l'exploitation n'est plus satisfaite auprès de la société transférante: *imposition des réserves latentes non imposées restantes auprès de la société transférante. Celle-ci peut faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice (**exemple no 15 de l'annexe**).*

4.3.2.13 Prise en considération des pertes des années antérieures

Lors d'une scission, les pertes des années antérieures afférentes à l'exploitation ou à la partie distincte d'exploitation transférée qui n'ont pas encore été prises en compte dans le calcul du bénéfice net imposable doivent être transférées à la société reprenante. En vertu de l'article 67, alinéa 1, LIFD, elles peuvent être portées en déduction du bénéfice net. Un transfert des pertes reportées est toutefois exclu en cas d'évasion fiscale. Tel est notamment le cas lorsqu'il est mis fin à l'exploitation transférée peu de temps après la scission.

4.3.2.14 Reprise de la plus-value créée

Au moment de la scission, la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice de la plus-value créée au sens de l'article 61a, alinéa 1, LIFD doit impérativement être répartie entre les exploitations et les parties d'exploitation non transférées et transférées (reprise des dernières valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice). Dans le cadre de cette opération, il faut appliquer la méthode d'évaluation retenue au début de l'assujettissement pour le calcul de la plus-value créée par les différentes exploitations ou parties distinctes d'exploitation[17].

4.3.2.15 Scission dans le but d'assainir la société reprenante

Si une scission est effectuée dans le but d'assainir la société reprenante, il convient d'examiner si l'impôt sur le bénéfice afférent aux réserves latentes transférées disparaît et s'il y a évasion fiscale. Comme l'octroi ordinaire d'un avantage entre sociétés apparentées, un tel procédé génère une imposition, auprès de la société transférante, des réserves latentes non imposées transférées. La société reprenante peut faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice.

4.3.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)

4.3.3.1 Délai de blocage en cas d'aliénation

Pour les personnes physiques participantes, une scission fiscalement neutre pour l'impôt sur le bénéfice représente une restructuration de fortune sans incidence fiscale, qui n'est soumise à aucun délai de blocage. La neutralité fiscale pour les sociétés scindées a pour corollaire la neutralité fiscale pour les personnes physiques participantes, c'est-à-dire les détenteurs de participations dans ces sociétés (ATF 2C_34/2018 du 11.3.2019).

4.3.3.2 Actions gratuites et augmentations gratuites de la valeur nominale

Selon l'article 20, alinéa 1, lettre c, LIFD, l'impôt sur le revenu frappe les actions gratuites et les augmentations gratuites de la valeur nominale obtenues par les détenteurs de droits de participation dans la société reprenante, dans la mesure où elles ne sont pas effectuées à charge de la valeur nominale des droits de participation ou des RAC ou RAC étrangères de la société transférante.

Les dispositions spéciales applicables aux actions gratuites et aux augmentations gratuites de la valeur nominale doivent être observées pour les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives qui sont cotées dans une bourse suisse (circulaire de l'AFC n° 29b du 23.12.2019, ch. 5.1.5).

---

[17] Message concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17, FF **2018** 2623

4.3.3.3 Conséquences fiscales d'une scission qui n'est pas neutre pour l'impôt sur le bénéfice

En principe, une scission qui n'est pas neutre au plan de l'impôt sur le bénéfice représente un cas de prélèvement imposable pour le détenteur de droits de participation. Fondés sur la théorie du triangle, les rendements suivants provenant de participations sont en principe réalisés (art. 20, al. 1, let. c, LIFD):

- si le transfert de l'exploitation est effectué par une vente à un prix inférieur à la valeur vénale, les réserves latentes transférées constituent un avantage octroyé à une entreprise apparentée (société sœur; **exemple no 12 de l'annexe**).
- si les valeurs patrimoniales transférées par la scission ne constituent pas une exploitation, le détenteur de droits de participation réalise en principe les autres réserves ouvertes et les réserves latentes transférées (**exemples no 13 et 14 de l'annexe**).
- si, après le transfert, l'exigence de l'exploitation n'est plus satisfaite auprès de la société transférante, le détenteur de droits de participation réalise en principe les autres réserves ouvertes et les réserves latentes transférées de cette société (égalité de traitement avec le procédé inverse, fondée sur l'appréciation économique; **exemple no 15 de l'annexe**).

Dans ces trois cas, un avantage est octroyé à une entreprise apparentée (société sœur).

Lorsqu'un avantage est octroyé à une société sœur, le détenteur de droits de participation (particulier) réalise en principe un avantage appréciable en argent provenant de la participation dans la société appauvrie (art. 20, al. 1, let. c, LIFD), qu'il apporte dans la société bénéficiaire (théorie du triangle). Toutefois, il peut, avant l'exécution de la transaction, demander l'application de la « théorie du triangle modifiée » afin d'éviter une imposition multiple. Selon cette théorie, l'imposition d'une distribution n'a pas lieu dans le chef du détenteur des droits de participation, à condition qu'il n'aliène pas pendant cinq ans les droits de participation dans la société bénéficiaire. Dans le cas d'une scission avec incidence fiscale en raison de l'absence d'exploitation, ce délai se réfère aux droits de participation de la société qui ne poursuit pas d'exploitation. Afin de garantir l'imposition dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt en cas de violation de ce délai, le détenteur de droits de participation signe une déclaration correspondante (« revers »). Cette pratique revêt le caractère d'une « solution favorable » dont le but est d'éviter une double imposition du rendement de fortune auprès du détenteur de droits de participation. La théorie du triangle modifiée n'est pas applicable en cas d'assainissement par scission (cf. ch. 4.1.4.3.2).

S'agissant des scissions transfrontalières (art. 163*d* LDIP), les mêmes principes que ceux prévalant pour les fusions transfrontalières (cf. ch. 4.1.2.3.9) sont applicables.

4.3.4 Impôt anticipé

4.3.4.1 Principe

L'article 5, alinéa 1, lettre a, LIA prévoit une exception en ce sens que les réserves et les bénéfices d'une société qui, lors d'une restructuration au sens de l'article 61 LIFD, passent dans les réserves d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse reprenante ou nouvelle, ne sont pas soumises à l'impôt anticipé. Cette exception est fondée sur le fait que la substance fiscale transférée reste imposable en Suisse.

Si les conditions d'une scission fiscalement neutre selon l'article 61, alinéa 1, lettre b, LIFD ne sont pas remplies (l'exigence de l'exploitation faisant défaut), un avantage est octroyé à une société sœur et cet avantage est soumis à l'impôt anticipé. En raison de l'application de la théorie du bénéficiaire direct, la société reprenante bénéficiaire de la prestation est l'ayant droit au remboursement. L'intérêt moratoire sur le montant d'impôt anticipé est régi par l'article 16 LIA.

4.3.4.2 Actions gratuites et augmentations gratuites de la valeur nominale

Lors d'une scission, les actions gratuites et les augmentations gratuites de la valeur nominale obtenues par les détenteurs de droits de participation dans la société reprenante sont soumises à l'impôt anticipé selon l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA, dans la mesure où elles ne sont pas effectuées à charge de la valeur nominale des droits de participation ou des RAC ou RAC étrangères de la société transférante.

Les dispositions spéciales applicables aux actions gratuites et aux augmentations gratuites de la valeur nominale doivent être observées pour les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives qui sont cotées dans une bourse suisse (circulaire de l'AFC n° 29b du 23.12.2019, ch. 5.1.5).

4.3.4.3 Scission dans le but d'assainir la société reprenante

Si une scission est effectuée en faveur d'une société sœur dans le but de l'assainir, les détenteurs de droits de participation obtiennent une prestation appréciable en argent correspondant aux autres réserves qui disparaissent.

4.3.5 Droit de timbre d'émission

Les droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de scission ne sont pas soumis au droit d'émission (art. 6, al. 1, let. a^{bis}, LT).

La neutralité fiscale d'une scission en matière de droit de timbre d'émission est – comme pour l'impôt sur le bénéfice – soumise à l'exigence qu'une ou plusieurs exploitations soient transférées et que les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives existantes après la scission poursuivent une exploitation ou une partie distincte d'exploitation. Il n'existe pas de délai de blocage pour les droits de participation aux sociétés de capitaux ou sociétés coopératives existantes après la scission.

La part du capital nominal nouvellement créé dans la ou les société(s) reprenante(s), qui dépasse le capital propre minimal exigé selon la circulaire de l'AFC n° 6 du 6 juin 1997 concernant le capital propre dissimulé des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives (art. 65 LIFD), est soumis au droit d'émission dans la mesure où les caractéristiques du droit éludé sont réunies.

Si la scission n'est pas fiscalement neutre en matière d'impôt sur le bénéfice, le procédé appliqué du point de vue du droit civil fait en principe foi dans le cadre du droit de timbre d'émission.

4.3.6 Droit de timbre de négociation

Le transfert de documents imposables lors d'une scission n'est pas soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT).

Cependant, le transfert de documents imposables lié à une scission est soumis au droit de négociation lorsque la scission n'est pas sans incidence fiscale en matière d'impôt sur le bénéfice (l'exigence de l'exploitation faisant défaut). Dans ce cas, le droit de négociation dû est calculé sur la contre-valeur selon l'article 16 LT, la contre-valeur déterminante étant arrêtée ainsi:

a) Si seuls des documents imposables sont repris, respectivement apportés: l'ensemble des montants crédités aux apporteurs et des engagements envers des tiers repris;

b) Si non seulement des documents imposables, mais également d'autres actifs sont repris: les montants crédités et les engagements envers des tiers correspondants.

   Dans le cas b), il est ainsi nécessaire

   1. de déterminer la part des documents imposables par rapport au total des actifs à la valeur comptable,
   2. de déterminer la part correspondante du total des montants crédités aux apporteurs et des engagements envers des tiers repris et
   3. de calculer le montant du droit de négociation à partir de la valeur obtenue, considérée comme contre-valeur déterminante.

c) Si des documents imposables suisses et étrangers sont transférés, la contre-valeur déterminante doit être répartie proportionnellement en fonction des valeurs comptables.

4.4 *Transfert à une société filiale (démembrement)*

4.4.1 *Démembrement d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation*

4.4.1.1 *Etat de faits*

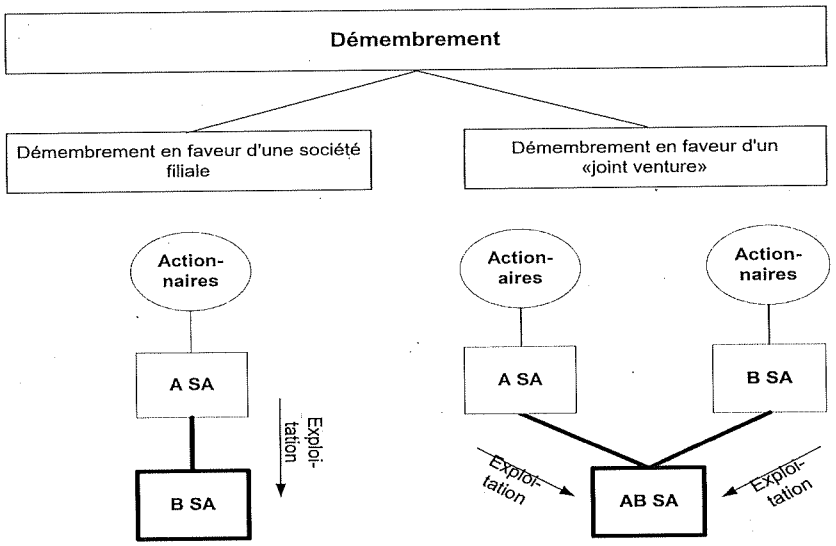
Lors du démembrement, une société transfère des valeurs patrimoniales à une société dans laquelle elle prend ou détient déjà des droits de participation. Le transfert de valeurs patrimoniales par démembrement n'est pas régi par la LFus.

4.4.1.1.1 Démembrement en faveur d'une société filiale et démembrement en faveur d'un « joint venture »

Lors d'un démembrement en faveur d'une société filiale, des valeurs patrimoniales sont transférées à une société nouvelle ou préexistante, dans laquelle seule la société transférante détient des droits de participation. Le démembrement de valeurs patrimoniales en faveur d'une société dans laquelle une ou plusieurs société(s) détiennent des droits de participation (« joint venture ») génère les mêmes conséquences fiscales qu'un démembrement en faveur d'une société filiale.

Le transfert de valeurs patrimoniales à une société détenue par une société filiale est un double démembrement en faveur d'une filiale (**exemple no 16 de l'annexe**).

Aperçu[18]



[18] REICH, loc. cit., p. 193

4.4.1.1.2 Transfert

En droit civil, le transfert peut être effectué ainsi:

- Apport en nature;
- Vente;
- Transfert de patrimoine (art. 69 à 77 LFus).

4.4.1.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

4.4.1.2.1 Principe

Des apports dissimulés de capital entraînent en principe l'imposition des réserves latentes transférées à une société filiale et une augmentation correspondante de la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et du coût d'investissement de la participation (art. 58, al. 1, let. c, LIFD; circulaire de l'AFC n° 27 du 17.12.2009, ch. 2.5.1).

Exceptionnellement, le transfert de valeurs patrimoniales à une société filiale est fiscalement neutre pour autant que (conditions cumulatives):

- l'assujettissement à l'impôt en Suisse soit maintenu (art. 61, al. 1, LIFD);
- les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice (art. 61, al. 1, LIFD);
- les valeurs patrimoniales transférées constituent des exploitations, des parties distinctes d'exploitation ou des éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation (art. 61, al. 1, let. d, LIFD);
- la société reprenante soit une société filiale suisse (art. 61, al. 1, let. d, LIFD);
- durant les cinq ans qui suivent le démembrement, les valeurs patrimoniales transférées ou la participation à la société filiale reprenante ne soient pas aliénées (art. 61, al. 2, LIFD).

L'excédent d'actif des valeurs patrimoniales transféré et comptabilisé peut être porté, sans incidence fiscale, au compte des RAC et, en cas de transferts de l'étranger au sens de l'art. 5, al. 1^{quater}, let. a et b, LIA, au compte des RAC étrangères du bilan commercial de la société de capitaux ou de la société coopérative reprenante et/ou être utilisé pour libérer du capital-actions ou du capital social.

4.4.1.2.2 Maintien de l'assujettissement en Suisse

L'exigence du maintien de l'assujettissement en Suisse se réfère à la société filiale reprenante et non à la société mère transférante.

Le transfert du siège ou de l'administration effective de la société mère transférante à l'étranger peut entraîner la fin de l'assujettissement de cette société. Dans un tel cas, le délai de blocage selon l'article 61, alinéa 2, LIFD est également valable.

En cas de fin d'assujettissement de la société mère transférante, des sûretés peuvent être exigées durant le délai de blocage pour l'impôt latent sur le bénéfice (art. 169 LIFD).

Les autorités fiscales peuvent exiger que la société dont le siège est à l'étranger désigne un représentant en Suisse (art. 126a LIFD).

4.4.1.2.3 Société filiale suisse

Une société filiale suisse est une société de capitaux ou une société coopérative dont le siège ou l'administration effective est en Suisse (art. 50 LIFD), et au capital-actions ou au capital social de laquelle la société de capitaux ou la société coopérative transférante possède 20 % au moins. Cependant, un démembrement fiscalement neutre peut aussi être effectué en faveur de l'établissement stable suisse (art. 51, al. 1, let. b, LIFD) d'une société filiale étrangère. Toutefois, l'assujettissement n'est maintenu en Suisse que si la méthode de répartition fiscale internationale attribue sans aucune restriction à la Suisse le droit d'imposer les réserves latentes transférées. L'application de la méthode objective (directe) selon la LIFD garantit cela.

4.4.1.2.4 Transfert

Contrairement à ce qui prévaut en matière de scission (cf. ch. 4.3), le transfert peut aussi être effectué par le biais d'une simple vente.

4.4.1.2.5 Exploitation et partie distincte d'exploitation

Les mêmes critères de délimitation qu'en matière de scission sont valables ici (cf. ch. 4.3). À la différence de la scission, il n'est pas nécessaire que la société transférante (société mère) remplisse la condition de la poursuite d'une exploitation après le démembrement.

4.4.1.2.6 Eléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation

Les éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation sont ceux qui servent directement ou indirectement à l'exploitation. Les actifs circulants et les immobilisations financières ne font pas partie des biens immobilisés de l'exploitation (pour les participations, cf. ch. 4.3.2.6 et 4.4.2).

L'appréciation des valeurs patrimoniales transférées doit être faite du point de vue de la société reprenante. Ainsi, il est nécessaire que la société filiale suisse reprenante poursuive une exploitation après le transfert.

4.4.1.2.7 Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et coût d'investissement de la participation à la société filiale reprenante

Le démembrement d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation et d'éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation en faveur d'une société filiale suisse entraîne une augmentation de la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et du coût d'investissement de la participation à la société filiale reprenante à hauteur de l'excédent d'actif transféré à titre gratuit, sans tenir compte des réserves latentes transférées (circulaire de l'AFC n° 27 du 17.12.2009, ch. 2.5.1).

4.4.1.2.8 Délai de blocage en cas d'aliénation

Les réserves latentes transférées sont soumises à l'impôt sur le bénéfice dans la mesure où, dans un délai de cinq ans à compter du transfert, la société filiale reprenante aliène les valeurs patrimoniales transférées ou la société mère transférante aliène les droits de participation ou les droits de sociétariat dans la société filiale reprenante (art. 61, al. 2, LIFD ; **exemple no 17 de l'annexe**). Le fait de savoir si une intention d'aliéner existait déjà au moment du démembrement ou si des circonstances postérieures au démembrement ont conduit à l'aliénation, n'est pas déterminant au plan fiscal. En ce sens, le délai de blocage revêt un caractère objectif.

Le délai de blocage commence à courir le jour du transfert de propriété. Lors d'un démembrement de valeurs patrimoniales, le délai de blocage commence à courir le jour de la réquisition d'inscription au registre du commerce, pour autant et à condition qu'une inscription au registre du commerce soit requise pour l'opération de droit civil concernée. Un démembrement avec effet rétroactif ne tire pas à conséquence pour le début du délai de blocage. Le délai de blocage prend fin cinq ans après la réquisition au registre du commerce ou le transfert de propriété, lorsqu'aucune inscription au registre du commerce n'est nécessaire.

Un remploi des valeurs patrimoniales transférées (art. 64 LIFD) par la société filiale ou une restructuration ultérieure fiscalement neutre de la société filiale (art. 61 LIFD) ne constitue pas une violation du délai de blocage. Dans un tel cas, le délai de blocage est applicable aux biens acquis en remplacement ou aux droits de participation échangés auprès de la société mère.

Une modification proportionnelle des rapports de participation par une augmentation du capital de la société filiale ne constitue pas une violation du délai de blocage, pour autant qu'aucune prestation ne soit faite à la société mère transférante.

Si, en cas d'augmentation du capital de la société filiale, la société mère aliène des droits de souscription, le délai de blocage n'est pas respecté. La quote-part des réserves latentes transférées non imposées dorénavant soumise à l'impôt correspond au rapport existant entre le produit de l'aliénation des droits de souscription et la valeur vénale des droits de participation préexistants au moment de l'augmentation de capital.

En cas de violation du délai de blocage, l'imposition est effectuée dans la procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD). La matière imposable est constituée par les réserves latentes non imposées transférées. L'imposition ne porte toujours que sur la part proportionnelle correspondant aux droits de participation aliénés ou aux valeurs patrimoniales transférées. Tel est également le cas lorsque plus de 50 % des droits de participation à la société filiale reprenante sont aliénés.

Un décompte sur les réserves latentes dans la procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD) conduit à des valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice plus élevées auprès de la société filiale (art. 61, al. 2, LIFD). Elle peut faire valoir la dissolution de telles réserves latentes imposées en procédant à des amortissements plus importants, pour autant que ceux-ci soient commercialement justifiés. Si la société est déjà taxée définitivement, la procédure de révision peut être introduite (art. 147 à 149 LIFD). Dans la mesure où les réserves latentes ne peuvent pas être attribuées à des postes précis, elles représentent du goodwill qui peut être amorti au plan fiscal.

Si les réserves latentes transférées font l'objet d'un rappel d'impôt en vertu de l'article 61, alinéa 2, LIFD en raison d'une violation du délai de blocage, la société de capitaux ou la société coopérative reprenante ne pourra pas comptabiliser des RAC dans son bilan commercial.

4.4.1.2.9 Pertes des années antérieures

Lors d'un démembrement, les pertes des années antérieures afférentes à l'exploitation ou à la partie distincte d'exploitation transférée qui n'ont pas encore été prises en compte dans le calcul du bénéfice net imposable doivent être transférées à la société reprenante. En vertu de l'article 67, alinéa 1, LIFD, elles peuvent être portées en déduction du bénéfice net. Un transfert des pertes reportées est toutefois exclu en cas d'évasion fiscale. Tel est notamment le cas lorsqu'il est mis fin à l'exploitation transférée peu de temps après le démembrement.

4.4.1.2.10 Reprise de la plus-value créée

Au moment du démembrement, la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice de la plus-value créée au sens de l'article 61a, alinéa 1, LIFD doit impérativement être répartie entre les exploitations et les parties d'exploitation non transférées et celles démembrées (reprise des dernières valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice). Dans le cadre de cette opération, il faut appliquer la méthode d'évaluation retenue au début de l'assujettissement pour le calcul de la plus-value créée par les différentes exploitations ou parties distinctes d'exploitation.

4.4.1.3 Impôt anticipé

L'excédent d'actif des valeurs patrimoniales transféré et comptabilisé peut être porté au compte des RAC et des RAC étrangères du bilan commercial de la société de capitaux ou de la société coopérative reprenante et/ou être utilisé pour libérer du capital-actions ou du capital social.

4.4.1.4 Droit de timbre d'émission

Selon l'article 6, alinéa 1, lettre a^{bis}, LT, ne sont pas soumis au droit d'émission:

Les droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de fusion ou de concentration équivalant économiquement à des fusions, de transformation et de scission de sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée ou sociétés coopératives.

Le démembrement d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société filiale (art. 61, al. 1, let. d, LIFD) est assimilé à une restructuration.

Les conditions requises pour un démembrement sans incidence fiscale en matière d'impôt sur le bénéfice sont aussi valables pour le droit de timbre d'émission. Tel est en particulier le cas lorsque des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives étrangères procèdent à un démembrement d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation en faveur d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse.

La part du capital nominal nouvellement créé dans la ou les société(s) reprenante(s), qui dépasse le capital propre minimal exigé selon la circulaire de l'AFC n° 6 du 6 juin 1997 concernant le capital propre dissimulé des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives (art. 65 LIFD), est soumis au droit d'émission dans la mesure où les caractéristiques du droit éludé sont réunies.

La LT ne prévoit pas de délai de blocage. Par contre, en cas d'aliénation proche dans le temps des valeurs patrimoniales reprises par la société filiale – que cette aliénation puisse ou non être qualifiée de restructuration au sens de l'article 6, alinéa 1, lettre a^{bis}, LT – il convient d'examiner l'état de faits pour vérifier si on est en présence d'un cas de droit éludé.

4.4.1.5 Droit de timbre de négociation

Lors du démembrement d'exploitations ou de parties distinctes d'exploitation, le droit de négociation n'est concerné que si la société transférante ou la société reprenante est commerçante de titres (art. 13, al. 3, LT) et que des documents imposables (art. 13, al. 2, LT) sont transférés avec l'exploitation.

Selon l'article 14, alinéa 1, lettre b, LT, l'apport de titres servant à la libération d'actions, de parts sociales de sociétés à responsabilité limitée et de sociétés coopératives, de bons de participation sociale de banques coopératives, de bons de participation et de parts de placements collectifs au sens de la LPCC – que ces actions, parts ou bons soient suisses ou étrangers – n'est pas soumis au droit de négociation.

De même, le transfert de documents imposables lors d'une restructuration, en particulier lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, n'est pas soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT). Le démembrement à titre onéreux d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société filiale (art. 61, al. 1, let. d, LIFD) est assimilé à une restructuration.

4.4.1.6 Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu; revenus provenant de participations faisant partie de la fortune privée).

4.4.2 Démembrement de participations

4.4.2.1 Etat de faits

Lors d'un démembrement d'une participation, une société de capitaux ou une société coopérative transfère une participation qu'elle détient dans une autre société à une société filiale en Suisse ou à l'étranger. Est réputée société filiale, une société de capitaux ou société coopérative à laquelle la société transférante participe à hauteur d'au moins 10 % du capital-actions ou du capital social ou participe pour 10 % au moins au bénéfice et aux réserves.

La vente d'une participation à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice constitue aussi un démembrement.

4.4.2.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

4.4.2.2.1 Principe

Le démembrement d'une participation à une société filiale représente un échange de droits de participation et ne conduit, par principe, pas à une réalisation (état de fait constitutif de l'échange, sans modification de la charge fiscale latente sur les réserves latentes auprès de la société transférante; **exemples no 18 et 19 de l'annexe**). C'est pourquoi, il n'y a pas lieu de se référer à l'opération de restructuration mentionnée à l'article 61, alinéa 1, lettre d LIFD.

4.4.2.2.2 Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et coût d'investissement de la participation à la société filiale reprenante

Le transfert d'une participation représentant au moins 10 % du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou d'une société coopérative ou procurant un droit fondé sur 10 % au moins du bénéfice et des réserves d'une autre société (art. 70, al. 4, let. b, LIFD) à une société filiale suisse ou étrangère (sous-holding) peut être effectué à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice sans incidence fiscale. La participation dans la société sous-holding reprend la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, le coût d'investissement et la durée de détention de la participation détenue directement avant le transfert. La valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et la durée de détention de la participation transférée sont reprises par la société reprenante. Le coût d'investissement de la participation transférée correspond à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice.

4.4.2.2.3 Délai de blocage en cas d'aliénation

Le transfert de réserves latentes sur participations à une société filiale constitue un processus en principe fiscalement neutre (état de fait constitutif de l'échange), la même charge fiscale latente perdurant, du point de vue de la société effectuant l'apport, sur les réserves latentes (bénéfice en capital avec les mêmes conséquences fiscales en relation avec la réduction pour participations). Au plan fiscal, il n'y a pas de réalisation de bénéfice conformément à l'article 58, alinéa 1, lettre c, LIFD ni, par conséquent, de délai de blocage.

4.4.2.2.4 Transfert à une société filiale à l'étranger

Au contraire du démembrement d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation (art. 61, al. 1, let. d, LIFD), le démembrement de participations sans incidence fiscale n'est pas restreint au transfert à une société filiale suisse.

4.4.2.2.5 Cas de réalisation en relation avec la réduction pour participations

Un décompte portant sur les réserves latentes sur les droits de participation transférés à une société filiale est effectué, si

- les droits de participation transférés représentent moins de 10 % et la participation à la société reprenante atteint au moins 10 % du capital-actions ou du capital social ou procure un droit fondé sur 10 % au moins du bénéfice et des réserves de l'autre société (réalisation inhérente au système en raison du changement de régime pour la réduction pour participations sur le bénéfice en capital latent; de facto, fin de l'assujettissement), ou
- si les droits de participation transférés sont activés, auprès de la société reprenante, à une valeur supérieure à la valeur jusque-là déterminante pour l'impôt sur le bénéfice (transformation d'un bénéfice en capital latent sur une participation en un « rendement de distribution » latent; création de substance distribuable).

Les deux procédés conduisent à une augmentation du bénéfice net imposable de la société transférante (société mère) et à une réserve latente imposée sur la participation à la société filiale reprenante dans le bilan fiscal de la société mère. Dans les deux cas, on est en présence d'une réévaluation indirecte d'une participation et non d'un rendement de participation (art. 70, al. 2, let. c, LIFD).

Si les droits de participation transférés sont portés au bilan d'une société filiale étrangère à une valeur supérieure à la valeur jusque-là déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, la réévaluation indirecte auprès de la société mère n'est fiscalement reprise qu'en cas de retour des droits de participation en Suisse.

4.4.2.3 Impôt anticipé

L'excédent d'actif transféré et comptabilisé provenant des droits de participation transférés peut être porté au compte des RAC et des RAC étrangères du bilan commercial de la société de capitaux ou de la société coopérative reprenante et/ou être utilisé pour libérer du capital-actions ou du capital social.

Les principes régissant la quasi-fusion avec absorption subséquente présentés sous chiffre 4.1.7.3.2 sont appliqués par analogie au démembrement de participations avec absorption, liquidation ou tout autre opération équivalente proche dans le temps.

4.4.2.4 Droit de timbre d'émission

Selon l'article 6, alinéa 1, lettre a^{bis}, LT, ne sont pas soumis au droit d'émission:

Les droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de fusion ou de concentration équivalant économiquement à des fusions, de transformation et de scission de sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée ou sociétés coopératives.

Le démembrement de participations de 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'autres sociétés de capitaux ou sociétés coopératives ou de participations procurant un droit sur 10% au moins du bénéfice et des réserves, à une société filiale, est également assimilé à une restructuration sans incidence fiscale au sens de l'article 6, alinéa 1, lettre a^{bis}, LT.

La part du capital nominal nouvellement créé de la/des société(s) reprenante(s) qui excède le capital propre minimal exigé selon la circulaire de l'AFC n° 6 du 6 juin 1997 concernant le capital propre dissimulé de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives (art. 65 LIFD), est soumise au droit de timbre d'émission dans la mesure où les caractéristiques du droit éludé sont réunies.

La LT ne prévoit aucun délai de blocage en cas d'aliénation. Par contre, en cas d'aliénation proche dans le temps des participations reprises par la société filiale – que cette aliénation puisse ou non être qualifiée de restructuration au sens de l'article 6, alinéa 1, lettre a^{bis}, LT – il convient d'examiner l'état de faits pour vérifier si on est en présence d'un cas de droit éludé.

4.4.2.5 Droit de timbre de négociation

Selon l'article 14, alinéa 1, lettre b, LT, l'apport de titres servant à la libération d'actions, de parts sociales de sociétés à responsabilité limitée et de sociétés coopératives, de bons de participation sociale de banques coopératives, de bons de participation et de parts de placements collectifs au sens de la LPCC – que ces actions, parts ou bons soient suisses ou étrangers – n'est pas soumis au droit de négociation.

L'acquisition ou l'aliénation de documents imposables en cas de transfert de participations d'au moins 10 % du capital-actions ou du capital social d'autres sociétés ou de participations procurant un droit sur 10% au moins du bénéfice et des réserves à une société filiale suisse ou étrangère n'est pas soumise au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT).

4.4.2.5 Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu; revenus provenant de participations faisant partie de la fortune privée).

4.5 *Transfert entre sociétés du groupe en Suisse*

4.5.1 *Etat de faits*

Lors du transfert entre sociétés du groupe en Suisse, une société suisse transfère des valeurs patrimoniales à une autre société suisse dans laquelle elle ne détient pas de droits de participation. Cependant, une autre société (société mère) contrôle, la société transférante et la société reprenante (groupe; art. 963 CO).

Un transfert entre sociétés du groupe en Suisse existe aussi lorsqu'une société (société filiale) transfère des valeurs patrimoniales à une autre société qui contrôle, par la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière, la société transférante (société mère ou société détenant la société mère; **exemple no 20 de l'annexe**).

En droit civil, le transfert peut être effectué ainsi:

- Vente à la société sœur ou à la société mère;
- Transfert de patrimoine à la société sœur ou à la société mère (art. 69 à 77 LFus);
- Séparation en faveur d'une société sœur (art. 29, let. b, LFus);
- Versement d'un dividende en nature à la société mère;
- Versement d'un dividende en nature à la société mère et apport en nature à la société sœur.

Le procédé choisi en droit civil n'est pas déterminant pour l'appréciation fiscale. La situation initiale et le résultat final sont déterminants.

4.5.2 *Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)*

4.5.2.1 *Principe*

Le transfert de valeurs patrimoniales à une entreprise apparentée (société mère ou société sœur) à des valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice inférieures aux valeurs vénales constitue une distribution dissimulée de bénéfice auprès de la société transférante (cas de prélèvement). Les réserves latentes transférées doivent être ajoutées au bénéfice déclaré de la société transférante (art. 58, al. 1, let. c, LIFD). La société reprenante peut faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice (apport de capital; art. 60, let. a, LIFD).

A titre d'exception, les valeurs patrimoniales suivantes peuvent être transférées sans incidence fiscale, à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, entre des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives suisses (« sociétés du groupe en Suisse ») 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 (art. 963 CO), sont sous le contrôle d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (art. 61, al. 3, LIFD):

- des participations directes ou indirectes de 20 % au moins au capital-actions ou au capital social d'une autre société de capitaux ou d'une société coopérative;
- des exploitations et des parties distinctes d'exploitation;
- ainsi que des éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation.

Le transfert de valeurs patrimoniales à une société filiale entraîne d'autres conséquences fiscales, car il s'agit d'un état de fait constitutif d'un échange (art. 61, al. 1, let. d, et art. 61, al. 2, LIFD; cf. ch. 4.4).

Si, durant les cinq ans qui suivent, les valeurs patrimoniales transférées sont aliénées ou si le contrôle est abandonné, les réserves latentes transférées sont imposées auprès de la société transférante dans la procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD). La société reprenante peut faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice. Les sociétés du groupe en Suisse au moment de la violation du délai de blocage répondent solidairement du rappel d'impôt (art. 61, al. 4, LIFD).

4.5.2.2 Maintien de l'assujettissement en Suisse

L'exigence générale du maintien de l'assujettissement en Suisse est valable lors d'un transfert entre des sociétés du groupe en Suisse (art. 58, al. 1, let. c, LIFD).

Cette exigence se réfère à la société reprenante et non à la société transférante du groupe.

En cas de transfert à un établissement stable suisse d'une société étrangère du groupe, le maintien de l'assujettissement en Suisse ne peut être assuré que si la méthode de répartition fiscale internationale attribue sans aucune restriction à la Suisse le droit d'imposer les réserves latentes transférées. L'application de la méthode de répartition objective (directe) selon la LIFD garantit cela.

Le transfert à l'étranger du siège ou de l'administration effective de la société transférante du groupe entraîne la fin d'assujettissement de cette société.

En cas de fin d'assujettissement de la société transférante du groupe, des sûretés peuvent être exigées durant le délai de blocage pour l'impôt latent sur le bénéfice (art. 169 LIFD).

Les autorités fiscales peuvent exiger que la société dont le siège est à l'étranger désigne un représentant en Suisse (art. 126a LIFD).

4.5.2.3 Sociétés du groupe en Suisse

Par sociétés du groupe en Suisse au sens de l'article 61, alinéa 3, LIFD, on entend des sociétés dont le siège ou l'administration effective est en Suisse et qui sont contrôlées directement ou indirectement par une société de capitaux ou une société coopérative suisse ou étrangère (« société mère »; **exemple no 20 de l'annexe**). Un contrôle est admis lorsque la société mère détient la majorité des droits de vote, ou lorsqu'elle contrôle les sociétés d'une autre manière (art. 963 CO). Cependant, un transfert sans incidence fiscale peut aussi être effectué à un établissement stable suisse (art. 51, al. 1, let. b, LIFD) d'une société du groupe à l'étranger. Dans ce cas, l'établissement stable répond également solidairement du rappel d'impôt (art. 61, al. 4, LIFD).

Le transfert d'un établissement stable suisse d'une société étrangère du groupe à une société suisse du groupe est également possible sans incidence fiscale.

La société du groupe en Suisse peut aussi être la société mère ou une société détenant la société mère (**exemple no 20 de l'annexe**).

4.5.2.4 Transfert

Contrairement à ce qui prévaut en matière de scission (cf. ch. 4.3), le transfert peut aussi être effectué par le biais d'une vente (**exemple no 21 de l'annexe**).

4.5.2.5 Participations directes et indirectes

Selon l'article 61, alinéa 3, LIFD, des participations directes ou indirectes de 20 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société peuvent être transférées sans incidence fiscale à d'autres sociétés du groupe en Suisse.

Des participations inférieures à 20 % du capital-actions ou du capital social d'une autre société de capitaux ou d'une société coopérative peuvent également être transférées sans incidence fiscale entre des sociétés du groupe en Suisse, à condition qu'il existe, sous le contrôle d'une société de capitaux ou société coopérative une participation directe ou indirecte d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social de cette société (art. 61, al. 3, LIFD; **exemple no 22 de l'annexe**).

4.5.2.6 Transfert d'une participation à une société du groupe à l'étranger

Le transfert d'une participation à une société du groupe à l'étranger peut être effectué sans incidence fiscale, pour autant que la société étrangère du groupe reprenante soit contrôlée par une autre société du groupe en Suisse et que la réserve latente transférée soit maintenue indirectement en Suisse (effet de dédoublement des réserves latentes; **exemple no 23 de l'annexe**). Une telle restructuration transfrontalière portant sur des participations doit être traitée de la même façon que lorsqu'une société du groupe en Suisse transfère une participation à une autre société du groupe en Suisse, laquelle effectue ensuite un démembrement de participation à une société filiale à l'étranger (cf. ch. 4.4.2.2.4).

Si une participation est transférée à une société du groupe à l'étranger qui n'est pas contrôlée par une société suisse du groupe, la charge fiscale en Suisse disparaît. Par conséquent, un transfert sans incidence fiscale n'est pas possible. La réserve latente sur la participation transférée est réalisée sous forme de bénéfice en capital. Dans la mesure où les conditions prévues par les articles 69 et 70 LIFD sont remplies, il y a un rendement de participation ouvrant le droit à la réduction pour participations.

4.5.2.7 Corrections de valeur et amortissements sur participations transférées

Les corrections de valeur ainsi que les amortissements (en vertu de l'ancien droit comptable) effectués sur des participations d'au moins 10 % sont ajoutés au bénéfice imposable dans la mesure où ils ne sont plus justifiés (art. 62, al. 4, LIFD). Tel est le cas lorsque la participation a recouvert de la valeur durablement. C'est la raison pour laquelle – comme en cas de transfert par scission (cf. ch. 4.3) – il convient d'examiner, lors de la taxation d'une société qui a transféré une participation à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice à une société du groupe en Suisse, dans quelle mesure d'éventuelles corrections de valeur ou d'éventuels amortissements effectués sur cette participation sont encore justifiés par l'usage commercial (circulaire de l'AFC n° 27 du 17.12.2009, ch. 2.5.2).

4.5.2.8 Coût d'investissement d'une participation transférée

Si des participations sont transférées sans incidence fiscale à une société du groupe en Suisse, cela implique, à l'instar d'un transfert par scission (cf. ch. 4.3), le maintien par la société acquéreuse des participations à leur valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, sans modification des coûts d'investissement et de la durée de détention (circulaire de l'AFC n° 27 du 17.12.2009, ch. 2.5.1).

4.5.2.9 Exploitation et partie distincte d'exploitation

Les mêmes critères de délimitation que pour la scission sont valables (cf. ch. 4.3). À la différence de la scission, il n'est cependant pas nécessaire que la société du groupe en Suisse transférante remplisse la condition de la poursuite d'une exploitation après le transfert.

4.5.2.10 Eléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation

Les éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation sont ceux qui servent directement ou indirectement à l'exploitation. Les actifs circulants et les immobilisations financières ne font pas partie des biens immobilisés de l'exploitation.

L'appréciation des valeurs patrimoniales transférées doit être faite du point de vue de la société reprenante. Ainsi, il est nécessaire que la société suisse reprenante poursuive une exploitation après le transfert.

4.5.2.11 Pertes des années antérieures

Lors d'un transfert d'exploitations ou de parties distinctes d'exploitation, les pertes des années antérieures afférentes à l'exploitation ou à la partie distincte d'exploitation transférée qui n'ont pas encore été prises en compte pour le calcul du bénéfice imposable doivent être transférées à la société reprenante qui peut, conformément à l'article 67, alinéa 1, LIFD les faire valoir. Toutefois, un transfert des pertes reportées est exclu lorsque, d'un point de vue dynamique, aucun motif reposant sur les principes de l'économie d'entreprise ne le justifie.

4.5.2.12 Reprise de la plus-value créée

Au moment du transfert, la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice de la plus-value créée au sens de l'article 61*a*, alinéa 1, LIFD doit impérativement être répartie entre les exploitations et les parties d'exploitation non transférées et transférées (reprise des dernières valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice). Dans le cadre de cette opération, il faut appliquer la méthode d'évaluation retenue au début de l'assujettissement pour la répartition du solde de la plus-value créée par les différentes exploitations ou parties distinctes d'exploitation.

4.5.2.13 Transfert dans le but d'assainir la société reprenante

Si un transfert entre sociétés suisses du groupe est effectué dans le but d'assainir la société reprenante, il convient d'examiner si l'impôt sur le bénéfice afférent aux réserves latentes transférées disparaît et s'il y a évasion fiscale. Comme l'octroi ordinaire d'un avantage entre sociétés apparentées, un tel procédé génère une imposition, auprès de la société transférante, des réserves latentes non imposées transférées. La société reprenante peut faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice.

4.5.2.14 Transfert à la société mère

Si le transfert sans incidence fiscale à la société mère se fait à charge des réserves ouvertes d'une société filiale, l'excédent d'actif reçu constitue un rendement de participations. Et si l'excédent d'actif n'est pas comptabilisé dans le compte de résultats, mais directement dans les réserves, cet excédent fait partie des autres réserves.

Si le transfert de valeurs patrimoniales entraîne un besoin de correction de valeur auprès de la société mère sur la participation à la société filiale transférante, il existe dans cette mesure un désinvestissement sans incidence fiscale. Par conséquent, une telle correction de la valeur de la participation de la société filiale transférante ne peut pas être revendiquée en déduction. Mais le coût d'investissement de cette participation est réduit dans une mesure correspondant à la correction de valeur (**exemples nos 20 et 24 de l'annexe**).

4.5.2.15 Transfert entre sociétés sœurs

Comptabilisation auprès de la société transférante et auprès de la société reprenante:

Si un transfert sans incidence fiscale est effectué à charge des réserves ouvertes de la société transférante, la société sœur reprenante comptabilise l'excédent d'actif reçu au crédit de ses propres réserves ouvertes. Cela vaut aussi bien pour les autres réserves que pour les RAC et les RAC étrangères.

4.5.2.16 Conséquences fiscales pour une personne morale détenant les participations (société mère) lors d'un transfert entre sociétés sœurs (théorie du triangle modifiée)

À l'instar de la scission symétrique (cf. ch. 4.3.2.11 et **exemple no 10 de l'annexe**), le transfert de patrimoine entre sociétés sœurs en Suisse est, du point de vue de la société mère, une restructuration de patrimoine neutre au plan fiscal. Un échange de droits de participation n'a pas lieu (cf. ch. 4.6). En raison du principe selon lequel les comptes annuels établis conformément au droit commercial constituent la base de la détermination du résultat fiscal, la théorie du triangle modifiée est nécessairement applicable. La somme des valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice et des coûts d'investissement des participations reste inchangée. Le cas échéant, il en résulte, pour la participation dans la société appauvrie, un besoin de correction de valeur fondé sur l'avantage consenti. Une telle correction de valeur devrait être compensée par une réévaluation de la participation dans la société bénéficiaire (écriture: participation « société reprenante » à participation «société transférante»; **exemples no 10 et 20 de l'annexe**). Ainsi, les conséquences fiscales pour la société mère sont les mêmes que lors de l'octroi d'un avantage entre des entreprises apparentées (sociétés filiales).

4.5.2.17 Délai de blocage en cas d'aliénation

Les réserves latentes transférées sont soumises à l'impôt sur le bénéfice dans la mesure où, dans un délai de cinq ans à compter du transfert, la société suisse du groupe reprenante aliène les valeurs patrimoniales transférées (art. 61, al. 4, LIFD) ou si le contrôle est abandonné (**exemple no 25 de l'annexe**).

En cas de violation du délai de blocage, l'imposition est effectuée dans la procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD). La matière imposable est constituée des réserves latentes non imposées transférées.

Les sociétés du groupe existant en Suisse au moment de la violation du délai de blocage répondent solidairement du rappel d'impôt (art. 61, al. 4, LIFD).

Le fait de savoir si une intention d'aliéner existait déjà au moment du transfert ou si des circonstances postérieures au transfert ont conduit à l'aliénation, n'est pas déterminant au plan fiscal. En ce sens, le délai de blocage revêt un caractère objectif.

Le délai de blocage commence à courir le jour du transfert de propriété. En cas de transfert, il commence à courir avec la réquisition d'inscription au registre du commerce, pour autant et à condition qu'une inscription au registre du commerce soit requise pour l'opération de droit civil concernée. Un transfert de patrimoine avec effet rétroactif est sans conséquence sur le point de départ du délai de blocage. Le délai de blocage expire cinq ans après la réquisition d'inscription au registre du commerce ou le transfert de propriété lorsqu'aucune inscription n'est requise au registre du commerce.

Un remploi des valeurs patrimoniales transférées (art. 64 LIFD) par la société suisse du groupe reprenante ou une restructuration ultérieure fiscalement neutre de la société suisse du groupe transférante ou reprenante (art. 61 LIFD) ne constitue pas une violation du délai de blocage. Dans un tel cas, le délai de blocage est applicable aux biens acquis en remplacement ou aux droits de participation échangés auprès de la société mère.

En cas d'aliénation partielle des valeurs patrimoniales transférées, l'imposition est effectuée proportionnellement. En cas d'abandon du contrôle, l'imposition porte toujours sur l'ensemble des réserves latentes transférées.

Une violation du délai de blocage par abandon du contrôle est réalisée lorsque la société mère cesse de détenir la majorité des voix dans la société suisse du groupe transférante ou reprenante et qu'elle ne continue pas de contrôler les sociétés d'une autre manière.

Durant le délai de blocage, les sociétés suisses transférante et reprenante du groupe doivent démontrer chaque année que

- la société suisse reprenante du groupe n'a pas aliéné les valeurs patrimoniales transférées;
- la société mère suisse ou étrangère n'a pas abandonné le contrôle de la société suisse transférante et de la société suisse reprenante.

Un décompte sur les réserves latentes dans la procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD) conduit à des valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice plus élevées auprès de la société du groupe reprenante (art. 61, al. 4, LIFD). Elle peut faire valoir la dissolution de telles réserves latentes imposées en procédant à des amortissements plus importants, pour autant que ceux-ci soient commercialement justifiés. Si la société est déjà taxée définitivement, la procédure de révision peut être introduite (art. 147 à 149 LIFD). Dans la mesure où les réserves latentes ne peuvent pas être attribuées à des postes précis, elles représentent du goodwill qui peut être amorti au plan fiscal.

4.5.3 Impôt anticipé

4.5.3.1 Principe

L'article 5, alinéa 1, lettre a, LIA prévoit une exception en ce sens que les réserves et les bénéfices d'une société de capitaux ou d'une société coopérative qui, lors d'une restructuration au sens de l'article 61 LIFD, passent dans les réserves d'une société de capitaux ou d'une société coopérative suisse reprenante ou nouvelle, ne sont pas soumises à l'impôt anticipé. Cette exception est fondée sur le fait que la substance fiscale transférée reste imposable en Suisse.

Le transfert de participations, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société du groupe en Suisse (art. 61, al. 3, LIFD) tombe également sous le coup de cette exception. En effet, de tels transferts ne réduisent pas la substance fiscale en matière d'impôt anticipé, dans la mesure où les réserves ouvertes et latentes transférées restent imposables en cas de distribution ultérieure aux actionnaires (**exemple no 23 de l'annexe**).

4.5.3.2 Transfert à une société sœur présentant un bilan déficitaire proprement dit

Si un transfert est effectué à une société sœur présentant un bilan déficitaire proprement dit, la société mère obtient une prestation appréciable en argent correspondant aux autres réserves qui disparaissent.

4.5.3.3 Délai de blocage en cas d'aliénation

En cas de violation du délai de blocage prévu par la LIFD (art. 61, al. 4, LIFD), l'impôt anticipé est dû. L'intérêt moratoire sur le montant d'impôt anticipé est régi par l'article 16 LIA.

4.5.4 Droit de timbre d'émission

Les droits de participation créés ou augmentés en relation avec un transfert de participations, d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société du groupe en Suisse, ne sont pas soumis au droit d'émission au sens de l'article 6, alinéa 1, lettre a^{bis}, LT.

La LT ne prévoit aucun délai de blocage en cas d'aliénation. Par contre, en cas d'aliénation proche dans le temps des valeurs patrimoniales reprises par la société reprenante du groupe – que cette aliénation puisse ou non être qualifiée de restructuration au sens de l'article 6, alinéa 1, lettre a^{bis}, LT – il convient d'examiner l'état de faits pour vérifier si on est en présence d'un cas de droit éludé.

4.5.5 Droit de timbre de négociation

L'acquisition ou l'aliénation de documents imposables en cas de restructurations selon les articles 61, alinéa 3, et 64, alinéa 1, LIFD, ainsi qu'en cas de transfert de participations d'au moins 20 % du capital-actions ou du capital social d'autres sociétés à une société suisse ou étrangère du groupe (art. 61, al. 3, LIFD) n'est pas soumise au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. j, LT).

Des participations inférieures à 20 % du capital-actions ou du capital social d'une autre société de capitaux ou d'une société coopérative peuvent également être transférées sans incidence fiscale entre des sociétés du groupe en Suisse, à condition qu'il existe, sous le contrôle d'une société de capitaux ou société coopérative une participation directe ou indirecte d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social de cette société (art. 14, al. 1, let. j 1ère demi-phrase LT en relation avec l'art. 61, al. 3, LIFD; cf. ch. 4.5.2.5 ; **exemple no 22 de l'annexe**).

4.5.6 Impôt non concerné

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu; revenus provenant de participations faisant partie de la fortune privée);

4.6 *Échange de droits de participation faisant partie du patrimoine de personnes morales lors de restructurations*

4.6.1 *Etat de faits*

Lors de restructurations de personnes morales, en particulier lors de fusions, scissions ou transformations ainsi que lors de concentrations équivalant économiquement à des fusions, des échanges de droits de participation peuvent avoir lieu dans le patrimoine des personnes morales (détenteurs de droits de participation).

4.6.2 *Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)*

4.6.2.1 *Principe*

L'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat lors de restructurations au sens de l'article 61, alinéa 1, LIFD ou lors de concentrations équivalant économiquement à une fusion est fiscalement neutre pour une société de capitaux ou une société coopérative participante (art. 61, al. 1, let. c, LIFD), à condition que (conditions cumulatives):

- l'assujettissement à l'impôt en Suisse soit maintenu (art. 61, al. 1, LIFD);
- les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice (art. 61, al. 1, LIFD).

4.6.2.2 *Cas de réalisation en relation avec la réduction pour participations*

Ces conditions ne sont pas remplies pour la société transférante, si

- les droits de participation transférés représentent moins de 10 % et les droits de participation reçus atteignent au moins 10 % du capital-actions ou du capital social de la société reprenante ou procurent un droit fondé sur 10 % au moins du bénéfice et des réserves de l'autre société (réalisation inhérente au système en raison du changement de régime pour la réduction pour participations sur le bénéfice en capital latent; de facto, fin de l'assujettissement), ou
- les droits de participation transférés sont activés, auprès de la société reprenante, à une valeur supérieure à la valeur jusque-là déterminante pour l'impôt sur le bénéfice (transformation d'un bénéfice en capital latent sur une participation en un «rendement de distribution» latent; création de substance distribuable).

Les deux procédés conduisent à une augmentation du bénéfice net imposable de la société mère (société effectuant l'échange) et à une réserve latente imposée sur sa participation dans la société filiale reprenante. Dans les deux cas, on est en présence d'une réévaluation indirecte d'une participation et non d'un rendement de participation (art. 70, al. 2, let. c, LIFD). La durée de détention des participations concernée demeure inchangée.

4.6.2.3 *Reprise des valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice lors de quasi-fusions*

Le maintien des valeurs des droits de participation échangés pour l'impôt sur le bénéfice se réfère non seulement à la société qui effectue l'échange, mais aussi à celle qui reprend les droits de participation.

S'agissant des sociétés dont l'actionnariat est ouvert au public, la société reprenante ne connaît pas les valeurs des droits de participation échangés jusque-là déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice. De plus, tous les droits de participation transférés ne se trouvent pas dans le patrimoine de sociétés de capitaux ou de sociétés coopératives. C'est la raison pour laquelle la société reprenante peut, dans le sens d'une solution de remplacement, activer les droits de participation repris au plus à hauteur de l'excédent d'actif aux valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice (« equity ») de la société dont les droits de participation ont été repris (société cible).

4.6.2.4 *Coût d'investissement lors de concentrations d'entreprises*

Pour l'entreprise détenant les participations concernées, les concentrations d'entreprises (fusions et concentrations équivalant économiquement à une fusion) représentent des restructurations de patrimoine fiscalement neutre. La valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, le coût d'investissement et la durée de détention des participations transférées restent en principe inchangés (circulaire de l'AFC no 27 du 17.12.2009, ch. 2.5.1).

4.6.2.5 *Paiements compensatoires lors de concentrations d'entreprises*

Les paiements compensatoires lors de concentrations d'entreprises (fusions et concentrations équivalant économiquement à une fusion) sont considérés comme des rendements de participations et bénéficient de la réduction pour participations, pour autant que les conditions subjectives et objectives soient remplies (circulaire de l'AFC n° 27 du 17.12.2009).

4.6.2.6 *Dédommagements au comptant versés lors de fusions*

Lorsqu'un dédommagement au comptant est versé lors d'une fusion (art. 8, al. 2, en relation avec l'art. 18, al. 5, LFus), il est considéré comme un rendement de participations (produit de liquidation) pour autant que le produit soit supérieur au coût d'investissement, et ouvre le droit à la réduction pour participations pour autant que les conditions subjectives et objectives soient remplies.

4.6.2.7 *Échange de participations transfrontalier*

Il y aussi neutralité fiscale lorsque des droits de participation sont échangés contre des droits de participation dans une société étrangère (échange de participations transfrontalier). Pour le transfert de participations de 20 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société à une société du groupe à l'étranger, les considérations développées sous chiffre 4.5.2 sont valables.

4.6.3 Impôt anticipé

Les personnes morales qui effectuent un échange (actionnaires) peuvent demander le remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur les augmentations de valeur nominale, les paiements compensatoires ou les prestations en espèces.

4.6.4 Droit de timbre d'émission

Le droit d'émission concerne les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives reprenantes (émettrices; cf. ch. 4.1.2.5).

4.6.5 Droit de timbre de négociation

Le transfert de documents imposables lors d'une restructuration, en particulier lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, n'est pas soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT). Ceci vaut également pour l'échange de droits de participation dans le patrimoine de personnes morales lors de restructurations.

4.7 Remploi de participations

4.7.1 Etat de faits

Il y a remploi de participations lorsqu'un bénéfice en capital réalisé lors de l'aliénation d'une participation est compensé par un amortissement effectué sur une participation nouvellement acquise (élément acquis en remploi) ou par une provision constituée en vue d'un tel remplacement. Par cette mesure, les réserves latentes sont transférées sur l'élément acquis en remploi.

4.7.2 Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant d'une activité lucrative indépendante)

Un remploi de participation dans la fortune commerciale d'une personne physique n'est possible que si la participation et l'élément acquis en remploi sont des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation (art. 30 LIFD).

4.7.3 Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice)

4.7.3.1 Principe

En cas de remplacement de participations, les réserves latentes peuvent être reportées sur une nouvelle participation si la participation aliénée était égale à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social de l'autre société ou procurait un droit fondé sur 10 % au moins du bénéfice et des réserves d'une autre société et si la société de capitaux ou la société coopérative l'a détenue pendant au moins un an (art. 64, al. 1^{bis,} LIFD).

Lorsque le remploi n'intervient pas pendant le même exercice commercial, une provision correspondant aux réserves latentes peut être constituée. Cette provision doit être dissoute et utilisée pour effectuer un amortissement sur l'élément acquis en remploi ou portée au crédit du compte de résultats, dans un délai raisonnable (art. 64, al. 2, LIFD). Les circonstances au moment de l'aliénation de la participation déterminent l'octroi de la réduction pour participations (art. 69 et 70 LIFD).

4.7.3.2 Société cédante

Au contraire du remploi de biens immobilisés nécessaires à l'exploitation, il n'est pas nécessaire que la société cédante poursuive une exploitation et que l'élément acquis en remploi remplisse la même fonction. Le remploi de participations constitue un cas de report d'imposition fondé sur un réinvestissement.

4.7.3.3 Participation aliénée

La participation aliénée doit être égale à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social de l'autre société ou procurer droit fondé sur au moins 10 % du bénéfice ou des réserves de l'autre société et avoir été détenue en cette qualité pendant au moins un an par la société de capitaux ou par la société coopérative. Il peut s'agir d'une participation à une société de capitaux ou à une société coopérative suisse ou étrangère. L'exigence de l'exploitation n'est pas une condition pour le report d'imposition lié au remploi.

4.7.3.4 Elément acquis en remploi

L'élément acquis en remploi peut être une participation à une société de capitaux ou à une société coopérative suisse ou étrangère. Il n'est pas nécessaire de respecter une quote-part minimale de participation.

4.7.3.5 Remploi dans un délai raisonnable

En général, le délai raisonnable admis pour dissoudre et utiliser la provision est de trois ans. Le délai commence à courir au moment de l'exécution du contrat portant sur l'aliénation.

Un remploi anticipé de participations est aussi admis. Dans ce cas, le délai raisonnable est généralement aussi de trois ans.

4.7.3.6 Comptabilisation

Le principe de l'autorité du bilan s'applique au remploi de participations. Cela signifie que le remploi doit, en tant que réserve de remplacement, être comptabilisé comme amortissement direct ou provision (art. 960*a*, al. 4, CO).

4.7.3.7 Part du produit d'aliénation qui n'est pas réinvestie

Lorsque le produit de l'aliénation n'est que partiellement réinvesti dans une participation, la part du bénéfice en capital non utilisée pour réinvestir ne peut pas être mise au bénéfice du remploi (**exemple no 26 de l'annexe**).

4.7.3.8 Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice

La valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice correspond au prix d'acquisition de la participation acquise en remplacement, sous déduction du remploi fiscalement admis (amortissement; **exemples no 26 et 27 de l'annexe**).

4.7.3.9 Coût d'investissement

Le coût d'investissement correspond au prix d'acquisition de la participation acquise en remplacement, sous déduction du remploi fiscalement admis (amortissement), c'est-à-dire à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice (**exemples no 26 et 27 de l'annexe**).

4.7.3.10 Corrections de valeur et amortissements récupérés

Les amortissements récupérés (en vertu de l'ancien droit comptable) et les corrections de valeur effectués sur la participation aliénée (art. 62, al. 4, LIFD) ne peuvent pas faire l'objet du remploi (**exemple no 27 de l'annexe**).

4.7.4 Droit de timbre de négociation

L'aliénation de documents imposables lors d'un remploi d'une participation qui représente au moins 10 % du capital-actions ou du capital social ou au moins 10 % du bénéfice ou des réserves de l'autre société ainsi que l'acquisition de documents imposables selon l'article 64, alinéa 1bis, LIFD, ne sont pas soumises au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. j, LT), pour autant que le produit d'aliénation soit utilisé pour acquérir une nouvelle participation.

Le produit d'aliénation non utilisé pour le remploi (pas de réinvestissement complet ou de constitution d'une provision) ainsi qu'un remploi d'un montant supérieur au prix d'aliénation sont soumis au droit de négociation.

4.7.5 Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu; revenus provenant de participations faisant partie de la fortune privée);
- Impôt anticipé;
- Droit de timbre d'émission.

5. Entrée en vigueur

La présente circulaire entre en vigueur dès sa publication.

Annexe à la circulaire n° 5a du 1er février 2022

Exemples 1 à 27 (sauf indication contraire, les montants s'entendent en milliers de francs)

Table des matières *Page*

N° 1: Transfert de valeurs patrimoniales à une autre entreprise de personnes (ch. 3.1)..... 3

N° 2: Transformation d'une entreprise de personnes en une société de capitaux; violation du délai de blocage (ch. 3.2) 4

N° 3: Transformation d'une entreprise de personnes en une société de capitaux; pertes reportées (ch. 3.2) 9

N° 4: Fusion: compensation de paiements compensatoires avec des pertes de valeur nominale (ch. 4.1.2)..... 11

N° 5: Fusion: utilisation de ses propres droits de participation (ch. 4.1.2) 14

N° 6: Absorption de la société mère (ch. 4.1.6) 19

N° 7: Quasi-fusion suivie d'une absorption (ch. 4.1.7)..... 22

N° 8: Transformation d'un institut de droit public en une société de capitaux ou en une société coopérative (changement de forme juridique; ch. 4.2.5) 23

N° 9: Transformation d'une société de capitaux en une entreprise de personnes; pertes reportées (ch. 4.2.6) 25

N° 10: Conséquences fiscales d'une scission symétrique pour une personne morale détenant les participations; société mère (ch. 4.3.2) 27

N° 11: Conséquences fiscales d'une scission symétrique d'une société holding (ch. 4.3.2.6) 30

N° 12: Vente d'une exploitation, à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, à la société sœur (ch. 4.3.2)..... 35

N° 13: Séparation d'une société anonyme; les valeurs patrimoniales transférées ne constituent pas une exploitation (ch. 4.3) 37

N° 14: Division d'une société anonyme; les valeurs patrimoniales transférées ne constituent pas une exploitation (ch. 4.3) 39

N° 15: Séparation d'une société anonyme; la société transférante ne satisfait plus à l'exigence de l'exploitation après la scission (ch. 4.3) 42

N° 16: Transfert d'un élément faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société en Suisse détenue par une filiale (ch. 4.4.1) 45

N° 17: Démembrement de biens faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation (ch. 4.4.1) 48

N° 18: Démembrement de participations (ch. 4.4.2) 51

N° 19: Vente d'une participation à la société filiale (ch. 4.4.2) 56

N° 20: Transfert d'un élément faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société en Suisse détenant la société mère (ch. 4.5) 60

N° 21: Transfert d'un élément faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société sœur en Suisse (ch. 4.5) 63

N° 22: Transfert à la société mère en Suisse d'une participation détenue indirectement (ch. 4.5) 65

N° 23: Transfert d'une participation à une société du groupe à l'étranger (ch. 4.5) 67

N° 24: Transfert d'une participation à la société mère (ch. 4.5) 70

N° 25: Délai de blocage en cas d'aliénation lors du transfert d'une exploitation à une autre société suisse du groupe (ch. 4.5) 77

N° 26: Remploi partiel d'une participation (ch. 4.7) 80

N° 27: Remploi complet d'une participation (ch. 4.7) 82

N° 1: Transfert de valeurs patrimoniales à une autre entreprise de personnes (ch. 3.1)

A exploite un hôtel (entreprise individuelle).

B est propriétaire d'une ferblanterie (entreprise individuelle). Un bien-fonds (terrain à bâtir) fait également partie de sa fortune commerciale.

A et B veulent continuer à exploiter en commun l'hôtel de A et construire un centre sportif sur le terrain de B.

A et B fondent la société en nom collectif A&B à laquelle chacun participe à raison de 50 %. A apporte l'exploitation hôtelière (ensemble des actifs et des passifs de son entreprise individuelle) aux valeurs déterminantes jusqu'ici pour l'impôt sur le revenu. L'entreprise individuelle A est radiée au registre du commerce.

B apporte le terrain à bâtir à la valeur fiscale déterminante jusqu'ici pour l'impôt sur le revenu à charge du capital propre de son entreprise individuelle et continue à exploiter sa ferblanterie sous la forme d'une entreprise individuelle.

Bilan d'entrée de la société en nom collectif A&B (bilan commercial)

Hôtel (bâtiment) [1]	6'000	Fonds étrangers	5'000
Mobilier et stocks [2]	1'000	Capital A	2'000
Terrain à bâtir [3]	2'000	Capital B	2'000
Total des actifs	9'000	Total des passifs	9'000

1) réserves latentes non imposées: 1'000
2) réserves latentes non imposées: 500
3) réserves latentes non imposées: 1'500

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: revenus provenant d'une activité lucrative indépendante)*

Le transfert de patrimoine est sans incidence fiscale aussi bien pour A que pour B.

- Les valeurs patrimoniales transférées et celles qui restent dans la ferblanterie font encore partie de la fortune commerciale des deux associés.
- L'assujettissement est maintenu.
- Les valeurs déterminantes jusqu'ici pour l'impôt sur le revenu sont reprises.

Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le bénéfice);
- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée);
- Impôt anticipé;
- Droit de timbre d'émission;
- Droit de timbre de négociation.

N° 2: Transformation d'une entreprise de personnes en une société de capitaux; violation du délai de blocage (ch. 3.2)

L'entreprise individuelle A. Müller doit être transformée en une société à responsabilité limitée (Sàrl) par le biais d'une constitution par apports en nature.

Bilan de clôture de l'entreprise individuelle A. Müller (bilan commercial)

Actifs [1]	1'000	Fonds étrangers	600
		Capital propre	400
Total des actifs	1'000	Total des passifs	1'000

1) réserves latentes non imposées: 500

Bilan d'ouverture de la Sàrl A. Müller (bilan commercial)

Actifs [1]	1'000	Fonds étrangers	600
		Créancier A. Müller	200
		Capital social [2]	100
		Réserves issues d'apports de capital (RAC) [2]	100
Total des actifs	1'000	Total des passifs	1'000

1) réserves latentes non imposées: 500

2) Réserves issues d'apports de capital, capital propre fiscal transféré

De fait, A. Müller est le seul détenteur de droits de participation de A. Müller Sàrl. Trois ans après la transformation, A. Müller vend 60 % du capital social.

Variantes:

a) au prix de 660 à un tiers;
b) au prix de 340 à un tiers;
c) au prix de 120 à son fils;
d) au prix de 130 à son fils.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: revenus provenant d'une activité lucrative indépendante)*

Conséquences fiscales pour A. Müller

a) Vente au prix de 660 à un tiers

Revenus provenant de l'activité lucrative indépendante soumis à l'impôt sur le revenu dans la procédure de rappel d'impôt:

Réserves latentes non imposées transférées	500
Quote-part (%) de la participation aliénée	60 %
Revenu imposable provenant de l'activité lucrative indépendante*	300

Composition du produit de la vente:

Revenu imposable provenant de l'activité lucrative indépendante	300
Produit de la vente du capital social	60
Produit de la vente des RAC	60
Gain en capital privé non imposable	240
Total du produit de la vente	660

*imposition selon l'article 37b LIFD si les conditions étaient remplies au moment du transfert (circulaire de l'AFC n° 28 du 3.11.2010, ch. 2.3)

b) Vente au prix de 340 à un tiers

Revenus provenant de l'activité lucrative indépendante soumis à l'impôt sur le revenu dans la procédure de rappel d'impôt:

Réserves latentes non imposées transférées	500
Quote-part (%) de la participation aliénée	60 %
Revenu imposable provenant de l'activité lucrative indépendante*	300

Composition du produit de la vente:

Revenu imposable provenant de l'activité lucrative indépendante	300
Produit de la vente du capital social	60
Produit de la vente des RAC	60
Perte en capital privée non déductible	- 80
Total du produit de la vente	340

*imposition selon l'article 37b LIFD si les conditions étaient remplies au moment du transfert (circulaire de l'AFC n° 28 du 3.11.2010, ch. 2.3).

c) Vente au prix de 120 au fils

La vente à un prix correspondant au capital propre fiscal transféré ne constitue pas une violation du délai de blocage. Le délai de blocage est reporté sur le fils.

d) Vente au prix de 130 au fils

Toute vente à un prix supérieur au capital propre fiscal transféré constitue une violation du délai de blocage. Le décompte doit porter sur la totalité des réserves latentes transférées, proportionnellement à la part cédée.

Revenus provenant de l'activité lucrative indépendante soumis à l'impôt sur le revenu dans la procédure de rappel d'impôt:

Réserves latentes non imposées transférées	500
Quote-part (%) de la participation aliénée	60 %
Revenu imposable provenant de l'activité lucrative indépendante*	300

Composition du produit de la vente:

Revenu imposable provenant de l'activité lucrative indépendante	300
Produit de la vente du capital social	60
Produit de la vente des RAC	60
Perte en capital privée non déductible	- 290
Total du produit de la vente	130

*imposition selon l'article 37b LIFD si les conditions étaient remplies au moment du transfert (circulaire de l'AFC n° 28 du 3.11.2010, ch. 2.3)

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

Violation du délai de blocage

Un décompte sur les réserves latentes en procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD) entraîne une augmentation des valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice (art. 19, al. 2, LIFD). La personne morale reprenante peut faire valoir la dissolution de telles réserves latentes imposées par le biais d'amortissements plus élevés pour autant qu'ils soient commercialement justifiés. Si la taxation de la personne morale contribuable est déjà entrée en force, la procédure de révision peut être accordée (art. 147 à 149 LIFD). Dans la mesure où les réserves latentes ne peuvent pas être affectées à des actifs déterminés, elles représentent un *goodwill* qui peut être amorti à charge du bénéfice imposable.

Si les plus-values sont inscrites dans le bilan commercial (adaptation du bilan commercial au bilan fiscal), elles doivent être portées au crédit des réserves ouvertes.

Bilan d'ouverture de la Sàrl A. Müller (bilan fiscal)

Actifs [1]	1'000	Fonds étrangers	600
		Créancier A. Müller	200
		Capital social	100
		RAC	100
Goodwill [2]	**300**	**Réserves latentes imposées**	**300**
Total des actifs	1'300	Total des passifs	1'300

1) réserves latentes non imposées: 500 – 300 = 200
2) si les réserves latentes ne peuvent pas être attribuées à des actifs déterminés, il en résulte un *goodwill* qui peut être amorti fiscalement.

Droit de timbre d'émission

Selon l'article 9, alinéa 1, lettre e, LT, le droit d'émission s'élève à 1 % de la valeur nominale des droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de transformation d'une entreprise individuelle en une société de capitaux ou une société coopérative. Toutefois, cette réduction de la base imposable n'est accordée que pour autant que l'ancien sujet de droit ait existé depuis au moins cinq ans. Par ailleurs, la plus-value doit faire l'objet d'un décompte proportionnel ultérieurement, dans la mesure où des droits de participation sont aliénés au cours des cinq ans qui suivent la transformation et la valeur vénale est supérieure au montant exonéré (art. 6, al. 1, let. h, LT).

Calcul en raison de la violation du délai de blocage selon la variante a) :

Capital social	100
60% des réserves ouvertes transférées de 100	60
60% des réserves latentes transférées de 500	300
	460

Après déduction du montant exonéré de 1'000, aucun droit d'émission n'est dû.

Le transfert de la propriété des droits de participation par succession, donation ou d'autres actes juridiques à titre gratuit, y compris des restructurations sans incidence fiscale, ne constitue pas une violation du délai de blocage. Il en va de même des transferts à titre onéreux, pour autant que le prix ne soit pas supérieur au capital propre transféré.

Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée);
- Impôt anticipé;
- Droit de timbre de négociation.

N° 3: Transformation d'une entreprise de personnes en une société de capitaux; pertes reportées (ch. 3.2)

A et B sont associés à raison de 50 % chacun dans la société en nom collectif A&B. La société en nom collectif A&B doit être transformée en une société anonyme.

Bilan de clôture de la société en nom collectif A&B (bilan commercial)

Actifs [1]	700	Fonds étrangers	600
		Capital A [2]	50
		Capital B [2]	50
Total des actifs	700	Total des passifs	700

1) réserves latentes non imposées: 500
2) les bénéfices et les pertes sont répartis par moitié entre A et B. La société en nom collectif A&B a subi une perte de 300 durant le dernier exercice commercial. A a compensé sa part à la perte avec le revenu d'activité lucrative de son épouse. B n'a pas encore pu compenser sa part à la perte de 150.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: revenus provenant d'une activité lucrative indépendante)*

La transformation peut être effectuée sans incidence fiscale dans la mesure où le délai de blocage (art. 19, al. 2, LIFD) n'est pas violé.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

Lors d'un transfert selon l'article 19, alinéa 1, lettre b, LIFD, les pertes reportées de l'entreprise de personnes transférante qui n'ont pas encore été compensées sont transférées à la personne morale reprenante et peuvent être déduites lors de la fixation du bénéfice net imposable (art. 67, al. 1, LIFD).

Bilan d'ouverture de la société A&B SA (bilan commercial)

Actifs [1]	700	Fonds étrangers	600
		Capital-actions	100
Total des actifs	700	Total des passifs	700

1) réserves latentes non imposées: 500

Le report de pertes non encore compensé est de 150.

Droit de timbre d'émission

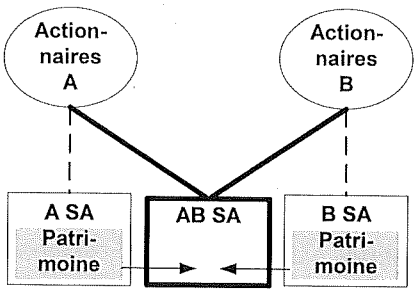
Selon l'article 9, alinéa 1, lettre e, LT, le droit d'émission s'élève à 1 % de la valeur nominale des droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de transformation d'une entreprise de personnes en une société de capitaux ou en une société coopérative. Toutefois, cette réduction de la base imposable n'est accordée que pour autant que le sujet de droit concerné existe depuis au moins cinq ans. Par ailleurs, la plus-value doit faire l'objet d'un décompte proportionnel ultérieurement, dans la mesure où les droits de participation sont aliénés au cours des cinq ans qui suivent la transformation et la valeur vénale excède le montant exonéré (art. 6, al. 1, let. h, LT).

Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée);
- Impôt anticipé;
- Droit de timbre de négociation.

N° 4: Fusion: compensation de paiements compensatoires avec des pertes de valeur nominale (ch. 4.1.2)

Les droits de participation des sociétés A SA et B SA, qui ne sont pas cotées en bourse, sont détenus, dans la fortune privée, par les membres des groupes d'actionnaires A et B, des groupes indépendants l'un de l'autre. Les sociétés A SA et B SA, qui ont toutes deux clos leurs comptes au 31 décembre, sont transférées par fusion par combinaison dans la société AB SA le 30 mai 2020 (date de l'inscription au registre du commerce) avec effet rétroactif au 1er janvier 2020.



Le capital-actions de la société A SA est constitué de 1'000 actions d'une valeur nominale de 100 par action et il existe des RAC d'une valeur de 200'000. Le capital-actions de la société B SA est composé de 1'000 actions d'une valeur nominale de 110 par action et il existe des RAC de 300'000. Le nouveau capital-actions de la société AB SA doit être composé de 2'000 actions d'une valeur nominale de 100 par action et il doit exister des RAC de 495'000. Après évaluation des sociétés, le rapport d'échange est fixé à 1 :1, c'est-à-dire qu'aussi bien 1 action A SA qu'1 action B SA donnent droit à 1 action AB SA. Les actionnaires de A SA reçoivent 1'000 actions AB SA en échange des actions de A SA, ainsi que 20 en espèces. Les actionnaires de B SA obtiennent également 1'000 actions de AB SA.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

La fusion n'engendre aucune conséquence fiscale pour A SA et B SA. En effet,

- l'assujettissement est maintenu en Suisse et
- les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont reprises.

Lors d'une fusion, l'assujettissement de la société transférante prend fin en principe avec la radiation du registre du commerce. L'assujettissement d'une société issue d'une combinaison débute en principe avec l'inscription au registre du commerce.

Si l'effet rétroactif de la fusion est admis (réquisition d'inscription de la fusion déposée dans les six mois suivant la date de reprise convenue), les résultats obtenus en 2020 par les sociétés A SA et B SA sont directement attribués à la société AB SA. Par conséquent, l'assujettissement des sociétés transférantes A SA et B SA cesse à la date à laquelle la rétroactivité prend effet.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: rendements provenant de participations de la fortune privée)*

Les actionnaires de la société A SA reçoivent un paiement compensatoire de 20 par action. Ce paiement en espèces est imposable comme rendement de fortune, qu'il soit effectué par la société A SA ou par la société B SA (Archives 59, 719, RDAF 1993, 21; Archives 25, 242).

Du fait de la remise de leurs actions, les actionnaires de la société B SA subissent une perte de valeur nominale de 10 par action. Néanmoins, les paiements compensatoires peuvent être compensés avec des pertes de valeur nominale ou des diminutions de RAC.

Du point de vue de la société AB SA, la situation se présente ainsi:

Capital-actions de A SA	100'000
Capital-actions de B SA	110'000
Capital-actions total annulé	210'000
Capital-actions créé par AB SA	- 200'000
Réduction de capital-actions	10'000
RAC de A SA	200'000
RAC de B SA	300'000
RAC totales annulées	500'000
RAC totales créées	- 495'000
Diminution des RAC	5'000
Paiement aux actionnaires de A SA	20'000
./. réduction de capital-actions	- 10'000
./. diminution des RAC	- 5'000
Paiement compensatoire imposable	5'000

Les précédents actionnaires de A SA réalisent un revenu de 5'000, soumis à l'impôt sur le revenu.

Impôt anticipé

Les paiements compensatoires sont soumis à l'impôt anticipé (art. 4, al. 1, let. b, LIA). Lors de fusions, les augmentations de valeur nominale et les paiements compensatoires sont également compensés avec des pertes de valeur nominale ou des diminutions de RAC pour l'impôt anticipé.

Dès lors, comme en matière d'impôt fédéral direct, le montant de 5'000 est soumis à l'impôt anticipé.

Conformément à l'exception prévue à l'article 5, alinéa 1, lettre a, LIA, les réserves transférées lors d'une fusion ne sont pas soumises à l'impôt anticipé pour autant qu'elles passent dans les réserves de la société reprenante. Cette exception est fondée sur le fait que la substance fiscale transférée reste imposable en Suisse.

Droit de timbre d'émission

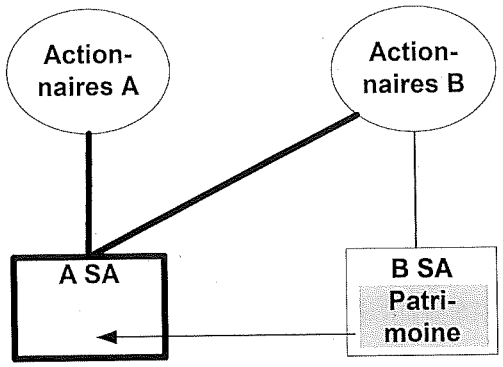
Les nouveaux droits de participation de la société AB SA sont créés et remis en application d'une décision de fusion. Par conséquent, ils ne sont pas soumis au droit d'émission (art. 6, al. 1, let. a^{bis}, LT). Cette exception s'étend également à un éventuel agio et aux réserves latentes transférées.

Droit de timbre de négociation

Le transfert de documents imposables lors d'une fusion n'est pas soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT). Tel est également le cas en présence de documents imposables transférés avec une part correspondante d'engagements envers des tiers.

N° 5: Fusion: utilisation de ses propres droits de participation (ch. 4.1.2)

Les droits de participation des sociétés A SA et B SA, qui ne sont pas cotées en bourse, sont détenus, dans la fortune privée, par les membres des groupes d'actionnaires A et B, des groupes indépendants l'un de l'autre. La société reprise B SA transfère tous les actifs et les engagements à la société reprenante A SA. Les actionnaires de B SA reçoivent des actions de A SA. La société B SA est dissoute sans liquidation. Par la suite, la raison sociale A SA est modifiée en AB SA.



Bilan de A SA avant fusion

Actifs [1]	2'000	Fonds étrangers	1 000
		Capital-actions [2]	100
		RAC	200
		Autres réserves	800
		Propres actions [3]	- 100
Total des actifs	2'000	Total des passifs	2'000

1) pas de réserves latentes

2) 100 à la valeur nominale de 1;
VV par action = 10

3) 10 à la valeur nominale de 1

Bilan de B SA avant fusion

Actifs [1]	1'000	Fonds étrangers	500
		Capital-actions [2]	100
		RAC	100
		Autres réserves	300
Total des actifs	1'000	Total des passifs	1'000

1) pas de réserves latentes

2) 100 à la valeur nominale de 1;
VV par action = 5

Rapport d'échange

$$\frac{\text{Valeur vénale de A SA}}{\text{Capital-actions de A SA}} = \frac{\text{Valeur vénale de B SA}}{\text{Capital additionnel de A SA}}$$

$$\textbf{Capital additionnel de A SA} = \frac{\text{Valeur vénale de B SA x Capital-actions de A SA}}{\text{Valeur vénale de A SA}}$$

$$\textbf{Capital additionnel de A SA} = \frac{500 \times 100}{1000} = \textbf{50}$$

2 actions de B SA à la valeur nominale de 1 (2 x VV 5 = VV 10) donnent droit à 1 action de A SA à la valeur nominale de 1 (VV 10).

Variante A: Fusion sans utilisation de ses propres actions

La société A SA augmente son capital de 50 (50 x VV 10 = VV 500) et conserve ses propres actions (10 x VV 10 = VV 100).

Après la fusion, le bilan de la société AB SA se présente ainsi:

Bilan de AB SA

Actifs [1]	3'000	Fonds étrangers	1'500
		Capital-actions [2]	150
		RAC	350
		Autres réserves	1'100
		Propres actions	- 100
Total des actifs	3'000	Total des passifs	3'000

1) pas de réserves latentes

2) 150 à la valeur nominale de 1;
VV par action = 10

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

La fusion n'engendre aucune conséquence fiscale pour A SA et B SA car (par hypothèse):

- l'assujettissement en Suisse est maintenu et
- les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont reprises.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: rendements provenant de participations de la fortune privée)*

Les actionnaires de A SA et ceux de B SA n'obtiennent ni une augmentation de la valeur nominale, ni des paiements compensatoires, ni d'autres avantages appréciables en argent à charge des autres réserves de la société reprenante ou de la société transférante. Par conséquent, la fusion est sans incidence fiscale pour les actionnaires.

Par l'échange de leurs actions de B SA contre des actions de A SA, les actionnaires de B SA subissent une perte de valeur nominale de 0,5 par action de B SA. La perte de valeur nominale globale est de 50. Dans la variante A, cette perte de valeur nominale peut être compensée par une augmentation des RAC.

Impôt anticipé

Ni les actionnaires de A SA et de B SA, ni des personnes proches, n'obtiennent des paiements compensatoires, des actions gratuites, des augmentations gratuites de la valeur nominale ou d'autres rendements à charge des autres réserves d'une société suisse. Par conséquent, la fusion est sans incidence fiscale pour les actionnaires.

Conformément à l'exception prévue à l'article 5, alinéa 1, lettre a, LIA, les réserves transférées lors d'une fusion ne sont pas soumises à l'impôt anticipé pour autant qu'elles passent dans les réserves de la société reprenante. Cette exception est fondée sur le fait que la substance fiscale transférée reste imposable en Suisse.

Droit de timbre d'émission

Les nouveaux droits de participation de la société AB SA sont créés et remis en application d'une décision de fusion. Par conséquent, ils ne sont pas soumis au droit d'émission (art. 6, al. 1, let. a^{bis} LT).

Droit de timbre de négociation

Le transfert de documents imposables lors d'une fusion n'est pas soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT). Tel est également le cas en présence de documents imposables transférés avec une part correspondante d'engagements envers des tiers.

Variante B: Fusion avec utilisation de ses propres actions

La société A SA n'augmente son capital que de 40 (40 x VV 10 = VV 400) et utilise, de plus, toutes ses propres actions (10 x VV 10 = VV 100) pour effectuer l'échange d'actions. La perte de valeur nominale de 50 est attribuée à la RAC.

Après la fusion, le bilan de la société AB SA se présente ainsi:

Bilan de AB SA

Actifs [1]	3'000	Fonds étrangers	1'500
		Capital-actions [2]	140
		RAC	350
		Autres réserves	1'010
Total des actifs	3'000	Total des passifs	3'000

1) pas de réserves latentes

2) 140 à la valeur nominale de 1; VV par action = 10

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

Si, pour désintéresser les détenteurs de droits de participation de la société qui disparaît, la société reprenante utilise ses propres droits de participation dont le rachat n'a pas conduit à une imposition, elle réalise, à hauteur de la différence entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et la valeur vénale de ses propres droits de participation, un bénéfice imposable ou une charge justifiée par l'usage commercial.

Comme la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice des propres actions de A SA utilisées pour l'échange d'actions correspond à la valeur vénale, il n'y a pas lieu de corriger le bénéfice.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: rendements provenant de participations de la fortune privée)*

Pour l'échange des titres, la société reprenante A SA utilise ses propres droits de participation, dont le rachat n'a pas conduit à une imposition. La différence entre la valeur vénale de 100 au moment de la fusion et la valeur nominale de 10 de ces propres actions, est traitée comme un dédommagement au comptant, étant donné qu'elle est imputée aux autres réserves. Comme seule une partie des droits de participation échangés provient des propres actions détenues par la société reprenante, le rendement de fortune correspondant de 90 (réduction des autres réserves) est réparti proportionnellement à la valeur nominale des droits de participation de la société reprenante remis.

Par l'échange de leurs actions de B SA contre des actions de A SA, les actionnaires de B SA subissent une perte de valeur nominale de 0,5 par action de B SA. La perte de valeur nominale globale est de 50. Compte tenu de la variation des RAC, cette perte de valeur nominale peut être compensée avec le rendement de fortune résultant de l'obtention des actions de A SA, lesquelles proviennent de A SA.

Le total des réserves a été modifié ainsi:

Utilisation des actions de A SA (propres actions):		
VV 100 ./. valeur nominale de 10	=	90
./. perte de valeur nominale pour les actionnaires de B SA	=	- 50
+ augmentation des RAC (correspondant à la perte de valeur nominale)	=	50
Diminution des autres réserves (excédent de liquidation partielle)		90

Le rendement de fortune imposable des actionnaires de B SA est déterminé ainsi:

Diminution des autres réserves (excédent de liquidation partielle)	90
divisée par le nombre d'actions de A SA remises	: 50
Part de l'excédent de liquidation partielle imposable par action de A SA obtenue	1.80

Pour le surplus, idem variante A.

Impôt anticipé

L'utilisation de propres droits de participation pour effectuer l'échange d'actions lors de fusions est aussi soumise à l'impôt anticipé (art. 4, al. 1, let. b, LIA). Lors de fusions, de telles prestations appréciables en argent sont également compensées avec des pertes de valeur nominale.

Par conséquent, comme en matière d'impôt fédéral direct, 90 sont soumis à l'impôt anticipé. Les bénéficiaires sont les actionnaires de B SA.

Pour le surplus, idem variante A.

Droit de timbre d'émission

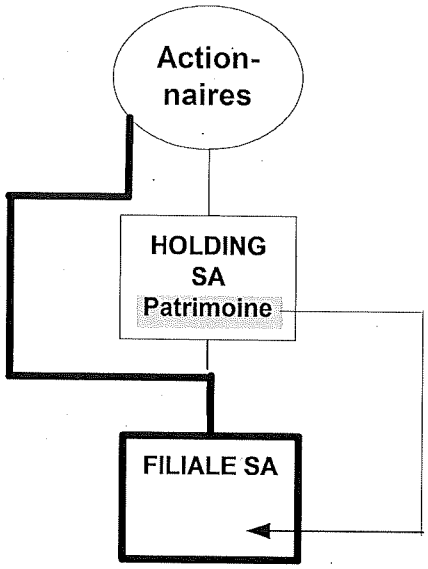
Idem variante A.

Droit de timbre de négociation

Idem variante A.

N° 6: Absorption de la société mère (ch. 4.1.6)

Le 30 mai 2020, la société FILIALE SA reprend par fusion avec effet rétroactif au 1er janvier 2020 tous les actifs et passifs de la société HOLDING SA, qui détient 100 % des actions de FILIALE SA. L'inscription au registre du commerce a lieu le 12 juin 2020. Les actionnaires de HOLDING SA détiennent leurs droits de participation dans leur fortune privée. Par la fusion, FILIALE SA obtient ses propres droits de participation et les transmet aux actionnaires de HOLDING SA. Du fait de la fusion, la société transférante HOLDING SA est dissoute et radiée du registre du commerce (art. 3, al. 2, LFus).



Bilan de clôture de HOLDING SA

Actifs	1'000	Fonds étrangers	900
Participation FILIALE SA [1)]	500	Capital-actions	200
		RAC	300
		Autres réserves	100
Total des actifs	1'500	Total des passifs	1'500

1) coût d'investissement: 500; réserves latentes non imposées: 600

Bilan de clôture de FILIALE SA

Actifs [1)]	1'800	Fonds étrangers	1'200
		Capital-actions	300
		RAC	100
		Autres réserves	200
Total des actifs	1'800	Total des passifs	1'800

1) réserves latentes non imposées: 500

Bilan d'ouverture de FILIALE SA après fusion

Actifs[1)]	2'800	Fonds étrangers	2'100
		Capital-actions	300
		RAC	100
		Autres réserves	200
		RAC provenant de l'agio de fusion	100
Total des actifs	2'800	Total des passifs	2'800

1) réserves latentes non imposées: 500

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

Les conditions d'une fusion sans incidence fiscale sont remplies (art. 61, al. 1, let. d, LIFD).

En principe, l'assujettissement à l'impôt de la société HOLDING SA cesse le 12 juin 2020 (date de l'inscription au registre du commerce).

Comme la réquisition d'inscription et la décision de fusion parviennent au registre du commerce dans les 6 mois à compter de la date de reprise convenue, l'effet rétroactif de la fusion est reconnu au plan fiscal. Ainsi, le bénéfice de la société HOLDING SA est ajouté à celui de la société FILIALE SA pour toute la période fiscale 2020.

L'absorption de la société mère aboutit à un agio de fusion de 100 (apport de capital sans incidence fiscale selon l'art. 60, let. a, LIFD).

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)*

Lors de l'absorption de la société mère, les actionnaires de la société mère obtiennent des droits de participation de la société filiale en lieu et place des droits de participation de la société mère qui disparaît. Dans le cas d'espèce, il y a une augmentation de la valeur nominale, celle-ci passant de 200 à 300. En effet, en échange des actions annulées de HOLDING SA, dont la valeur nominale est de 200, les actionnaires obtiennent des actions de FILIALE SA, dont la valeur nominale est de 300. A l'inverse, les RAC diminuent de 200. Comme le capital-actions et les RAC de HOLDING SA, d'un montant total de 500 avant la fusion, sont supérieurs de 100 au capital-actions et aux RAC de FILIALE SA, qui se montent globalement à 400, la société résultant de la fusion peut déclarer l'agio de fusion de 100 en tant que RAC. La somme du capital-actions et des RAC est identique avant et après la fusion. Les actionnaires ne réalisent donc aucun rendement de la fortune selon l'article 20, alinéa 1, lettre c, LIFD.

Impôt anticipé

Selon l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA, les augmentations de valeur nominale, les paiements compensatoires et les autres avantages appréciables en argent sont soumis à l'impôt anticipé. Dans le cas d'espèce, aucun impôt anticipé n'est prélevé étant donné que la somme du capital-actions et des RAC est identique avant et après la fusion et que les réserves de la société reprenante FILIALE SA sont conservées (aucun disagio de fusion).

Droit de timbre d'émission

Selon l'article 6, alinéa 1, lettre a^{bis}, LT, l'absorption de HOLDING SA, effectuée sans augmentation de capital, n'est pas soumise au droit d'émission.

Droit de timbre de négociation

Le transfert de documents imposables lors d'une fusion n'est pas soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT).

N° 7: Quasi-fusion suivie d'une absorption (ch. 4.1.7)

La société GRANDE SA reprend la société PETITE SA. L'actionnariat des deux sociétés est répandu dans le public. Afin de réaliser cette transaction, la société GRANDE SA augmente son capital-actions de 20'000 à 25'000, en excluant les droits préférentiels de souscription de ses actionnaires, et offre les nouvelles actions de GRANDE SA en échange aux actionnaires de la société PETITE SA (quasi-fusion). Un an plus tard, la société GRANDE SA reprend par absorption tous les actifs et passifs de PETITE SA.

Le capital-actions de PETITE SA est de 1'000. Les deux sociétés ouvertes au public ne disposent d'aucune RAC.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

Une éventuelle perte de fusion (différence entre la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice de la participation à PETITE SA et l'excédent d'actif de PETITE SA à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice) n'est pas effective et ne déploie par conséquent pas d'effet pour l'impôt sur le bénéfice. Afin d'éviter aussi bien un bénéfice qu'une perte de fusion, la participation de la société PETITE SA peut être portée au bilan selon la méthode de l'«equity» (cf. ch. 4.6.2.3 de la circulaire).

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)*

En raison du laps de temps relativement bref entre la quasi-fusion et l'absorption, l'augmentation de la valeur nominale de 4'000 obtenue par les actionnaires de PETITE SA est soumise à l'impôt fédéral direct en tant que rendement de fortune. Le cas échéant, l'imposition est effectuée en procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD).

Impôt anticipé

L'augmentation de la valeur nominale de 4'000 est également soumise à l'impôt anticipé. Les bénéficiaires directs sont les actionnaires de PETITE SA. Si l'impôt anticipé ne peut pas être transféré, l'augmentation de la valeur nominale doit être calculée selon la méthode dite «brut pour net» (augmentation de la valeur nominale: 65 %).

Droit de timbre d'émission

Les droits de participations créés ou augmentés conformément à des décisions de fusion ou de concentration équivalant économiquement à des fusions (quasi-fusions) ne sont pas soumis au droit d'émission (art. 6, al. 1, let. a^{bis}, LT). Dans le cas d'espèce, les caractéristiques du droit éludé ne sont pas réunies.

Droit de timbre de négociation

Le transfert de documents imposables lors d'une fusion ou d'une quasi-fusion n'est pas soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT).

N° 8: Transformation d'un institut de droit public en une société de capitaux ou en une société coopérative (changement de forme juridique; ch. 4.2.5)

Bilan de clôture d'une banque cantonale avant la transformation en une SA

Liquidités	15'000	Dettes à court terme	20'000
Créances sur la clientèle	60'000	Engagements envers la clientèle	60'000
Portefeuilles destinés au négoce	10'000	Provisions et autres passifs [3)]	10'000
Participations [1)]	10'000	Réserves pour risques bancaires généraux [4)]	4'000
Immeubles [2)]	5'000	Capital de dotation	2'000
		Réserves	4'000
Total des actifs	100'000	Total des passifs	100'000

1) valeur vénale: 20'000; coût d'investissement: 10'000
2) valeur vénale: 10'000
3) dont pris en compte comme fonds propres par la FINMA: 5'000
4) fonds propres librement disponibles, constitués à charge du compte de résultat selon l'ordonnance sur les banques (OB)

La valeur intrinsèque de l'entreprise est de 40'000.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

La transformation est effectuée par un changement de forme juridique d'une entreprise revêtant une personnalité juridique propre, et non par une constitution par apports en nature. Dans le cas d'espèce, le principe de la continuité du bilan relevant du droit civil doit être respecté (art. 26, al. 2, let. g, OB). Par conséquent, la déclaration des réserves latentes, y compris le *goodwill* originaire, uniquement dans un bilan fiscal est fondée sur l'article 61*a* LIFD. Toutefois, les valeurs doivent apparaître à l'inventaire établi dans la procédure de droit civil et être vérifiées (art. 100, al. 2, LFus).

Bilan fiscal de la banque cantonale SA

Liquidités	15'000	Dettes à court terme	20'000
Créances sur la clientèle	60'000	Engagements envers la clientèle	60'000
Portefeuilles destinés au négoce	10'000	Provisions et autres passifs	5'000
Participations [1)]	20'000	Capital-actions	2'000
Immeubles	10'000	Réserves ouvertes	4'000
Goodwill	10'000	Réserves pour risques bancaires généraux [2)]	4'000
		Réserve sur provisions	5'000
		Réserve sur participations	10'000
		Réserve sur immeubles	5'000
		Réserve sur goodwill	10'000
Total des actifs	125'000	Total des passifs	125'000

1) coût d'investissement: 20'000
2) déjà considérées auparavant comme capital propre au plan fiscal

Droit de timbre d'émission

Selon l'article 9, alinéa 1, lettre e, LT, le droit d'émission s'élève à 1 % de la valeur nominale des droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de transformation d'un institut de droit public en une société de capitaux ou une société coopérative. Toutefois, cette réduction de la base imposable n'est accordée que pour autant que le sujet de droit concerné existe depuis au moins cinq ans. Par ailleurs, la plus-value doit faire l'objet d'un décompte proportionnel ultérieurement, dans la mesure où les droits de participation sont aliénés au cours des cinq ans qui suivent la restructuration.

La valeur nominale des droits de participation créés lors de la transformation est de 2'000. La part du montant exonéré qui n'a pas encore été déduite (art. 6, al. 1, let. h, LT) peut être portée en déduction de ce montant.

Droit de timbre de négociation

Lors d'une transformation par changement de la forme juridique (transformation directe), il n'y a pas de transfert de valeurs patrimoniales. Par conséquent, le droit de négociation n'est pas concerné.

Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée);
- Impôt anticipé.

N° 9: Transformation d'une société de capitaux en une entreprise de personnes; pertes reportées (ch. 4.2.6)

A et B participent à raison de 50 % chacun à la société A&B SA qui doit être transformée en une société en nom collectif.

Bilan de clôture de A&B SA avant la transformation

Actifs [1]	900	Fonds étrangers	600
		Capital-actions	100
Report de pertes [2]	100	RAC	100
		Autres réserves	200
Total des actifs	1'000	Total des passifs	1'000

1) réserves latentes non imposées: 600
2) de l'exercice précédent, pas encore compensées

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: revenus provenant d'une activité lucrative indépendante)*

Les valeurs retenues jusqu'ici pour l'impôt sur le bénéfice deviennent les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu. L'impôt latent sur les réserves latentes passe ainsi de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le revenu.

Par conséquent, lors de la détermination du revenu imposable, les personnes physiques associées dans l'entreprise de personnes reprenante peuvent faire valoir en déduction d'éventuelles pertes reportées de la personne morale transférante qui n'ont pas encore été prises en considération fiscalement (art. 31 LIFD).

Bilan d'entrée de la société en nom collectif A&B (bilan commercial)

Actifs [1] [2]	900	Fonds étrangers	600
		Compte capital A	150
		Compte capital B	150
Total des actifs	900	Total des passifs	900

1) réserves latentes non imposées dans le chef de l'entreprise: 600
2) report de pertes pas encore compensé: 100

Impôt latent sur le revenu
(revenu provenant d'une activité lucrative indépendante; art. 18, al. 2, LIFD):

Réserves latentes non imposées	600
./. report de pertes	- 100
Montant soumis à l'impôt latent sur le revenu	500

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

La transformation d'une personne morale en une entreprise de personnes est fiscalement neutre pour l'impôt sur le bénéfice, pour autant que l'assujettissement à l'impôt en Suisse perdure et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)*

Lors de la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une entreprise de personnes, la société de capitaux ou la société coopérative est liquidée. Une imposition ultérieure des réserves ouvertes et latentes (excédent de liquidation) auprès des détenteurs de droits de participation n'est pas possible. C'est la raison pour laquelle l'excédent de liquidation est soumis à l'impôt sur le revenu (art. 20, al. 1, let. c, en relation avec l'art. 20, al. 1bis, LIFD).

Excédent de liquidation imposable
(art. 20, al. 1, let. c, en relation avec l'art. 20, al. 1bis*, LIFD):*

Réserves latentes: 600 + autres réserves ouvertes: 200 ./. PP report 100 = 700*

* soumis à l'imposition partielle

Impôt anticipé

L'excédent de liquidation de 700 est soumis à l'impôt anticipé (art. 4, al. 1, let. b, LIA).

Droit de timbre de négociation

Le transfert de documents imposables lié à une transformation indirecte (liquidation et constitution par apports en nature ou transfert de patrimoine) n'est pas soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT).

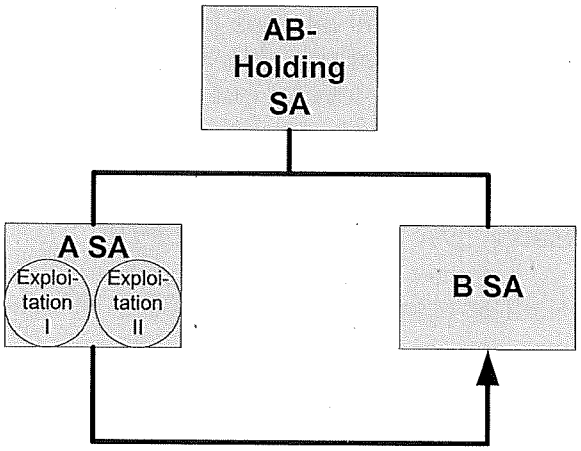
Impôt non concerné

- Droit de timbre d'émission.

N° 10: Conséquences fiscales d'une scission symétrique pour une personne morale détenant les participations; société mère (ch. 4.3.2)

La société AB-Holding SA est actionnaire unique de la société A SA et de la société B SA. A SA et sa société sœur B SA sont des sociétés de production. La société A SA gère les exploitations I et II. La valeur vénale de l'exploitation II est de 500, sa valeur comptable (= valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice) de 300.

Par le biais d'une séparation, la société A SA transfère l'exploitation II (art. 29, let. b, LFus) à la valeur comptable (excédent d'actif aux valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice) et à charge de ses réserves, à la société B SA.



Transfert de l'exploitation II à la VC de 300 à charge des réserves

VV: 500

Bilan de AB-Holding avant la scission

Participation A SA [1]	1'000	Fonds étrangers	800
Participation B SA [2]	1'000	Capital-actions	200
		Réserves	1'000
Total des actifs	2'000	Total des passifs	2'000

1) valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice: 1'000; coût d'investissement: 1'000; valeur vénale: 1'500

2) valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice: 1'000; coût d'investissement: 1'000; valeur vénale: 1'500

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

A SA et B SA

Dans le cas d'espèce, les conditions d'une scission sans incidence fiscale selon l'article 61, alinéa 1, lettre b, LIFD sont remplies. Par conséquent, la scission peut être effectuée sans conséquence en matière d'impôt sur le bénéfice. Il n'existe aucun délai de blocage pour les scissions.

AB-Holding SA

La théorie du triangle modifiée doit impérativement être appliquée à AB-Holding SA (cf. ch. 4.3.2.11 de la circulaire).

Participations avant la scission:

Participation	**Coût d'investissement**	**Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice**	**Valeur vénale**
Participation A SA	1'000	1'000	1'500
Participation B SA	1'000	1'000	1'500
Total	2'000	2'000	3'000

Participations après la scission:

Participation	**Coût d'investissement**	**Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice**	**Valeur vénale**
Participation A SA	1'000	1'000	1'000
Report sur participation B SA	0	0	500
Participation B SA avant	1'000	1'000	1'500
Total	2'000	2'000	3'000

Si la société AB-Holding SA corrige la valeur de la participation à la société A SA proportionnellement à la perte de valeur d'environ un tiers (p.ex. à 660), cette correction est compensée par un rendement de participation. La valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de la participation de B seraient alors de 1'340.

Participation	Coût d'investissement	Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice	Valeur vénale
Participation A SA	660	660	1'000
Report sur participation B SA	340	340	500
Participation B SA avant	1'000	1'000	1'500
Total	2'000	2'000	3'000

Impôt anticipé

Les réserves qui, lors d'une scission, passent dans les réserves de la société reprenante ne sont pas soumises à l'impôt anticipé (art. 5, al. 1, let. a, LIA).

Droit de timbre d'émission

Du fait que, dans ce cas, les valeurs patrimoniales n'ont pas été apportées par le détenteur direct des droits de participation, le droit d'émission n'est pas concerné.

Droit de timbre de négociation

Le droit de négociation est uniquement concerné lorsque la société transférante ou la société reprenante est commerçante de titres (art. 13, al. 3, LT) et que des documents imposables (art. 13, al. 2, LT) sont transférés avec l'exploitation.

Dans le cas d'espèce, le droit de négociation n'est pas dû, car il s'agit d'une restructuration sans incidence fiscale (art. 14, al. 1, let. i, LT en relation avec l'art. 61 LIFD).

Impôt non concerné

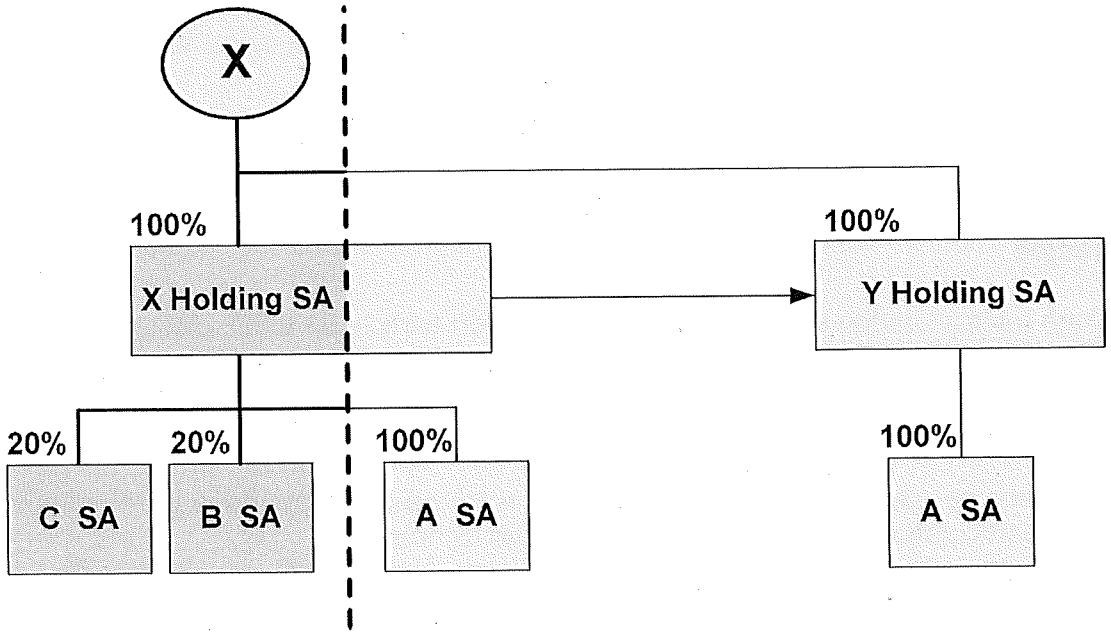
- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations faisant partie de la fortune privée)

N° 11: Conséquences fiscales d'une scission symétrique d'une société holding (ch. 4.3.2.6)

X est actionnaire unique de X Holding SA qui, pour sa part est actionnaire unique de A SA. X Holding SA détient en outre 20 % des sociétés de production B SA et C SA. La valeur vénale de A SA s'élève à 500 et sa valeur inscrite dans les comptes de X Holding SA (= valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice) est de 300.

Variante A

Après avoir transféré sa participation dans A SA à Y Holding SA, X vend cette société à un tiers à la valeur vénale de 500. Après la vente, Y Holding SA subsiste telle quelle.



Impôt fédéral direct *(Impôt sur le bénéfice)*

X Holding SA et Y Holding SA

Dans le cas d'espèce, les conditions pour une scission sans incidence fiscale selon l'article 61, alinéa 1, lettre b, LIFD sont remplies. X Holding SA conserve une « exploitation holding » étant donné qu'elle détient toujours deux participations qualifiées. Y Holding SA est une « exploitation opérationnelle », étant donné que sa quote-part de participation à la société active A SA atteint plus de 50 % des voix (application du principe de transparence; cf. ATF 2C_34/2018 du 11 mars 2019).

La scission peut donc être exécutée sans incidence pour l'impôt sur le bénéfice. Il n'y a aucun délai de blocage en cas d'aliénation.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)*

Pour X, la vente de Y Holding SA constitue un gain en capital exonéré de l'impôt en vertu de l'article 16, alinéa 3, LIFD.

Impôt anticipé

Il s'agit d'une restructuration sans incidence fiscale selon l'article 61 LIFD, c'est pourquoi l'article 5, alinéa 1, lettre a, LIA s'applique.

Droit de timbre d'émission

Du fait que, dans ce cas, les valeurs patrimoniales n'ont pas été apportées par le détenteur des droits de participation, le droit d'émission n'est pas concerné.

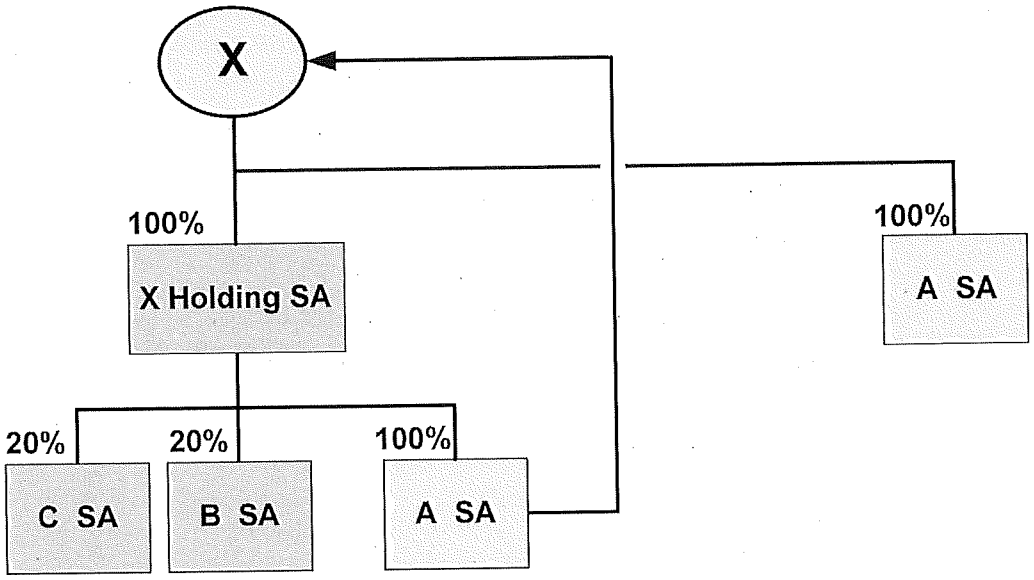
Droit de timbre de négociation

Le droit de négociation n'est concerné que si la société transférante ou la société reprenante est commerçante de titres (art. 13, al. 3, LT) et que des documents imposables (art. 13, al. 2, LT) sont transférés avec l'exploitation.

Dans le cas d'espèce, aucun droit de négociation ne serait dû sur les documents imposables proportionnellement au prix de vente, car il s'agit d'une restructuration sans incidence fiscale (art. 14, al. 1, let. i, LT en relation avec l'art. 61 LIFD).

Variante B

X Holding SA distribue la participation dans A SA à X qui la vend à un tiers à la valeur vénale de 500.



Impôt fédéral direct *(Impôt sur le bénéfice)*

X Holding SA

Dans le cas d'espèce, il ne s'agit pas d'une scission au sens de l'article 61, alinéa 1, lettre b, LIFD. X Holding SA verse un dividende en nature imposable à X (distribution de portefeuille). Elle réalise un gain en capital imposable de 200 ouvrant le droit à la réduction pour participation, dans la mesure où les conditions nécessaires sont remplies.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)*

X réalise un rendement de la fortune imposable de 500 provenant d'un dividende en nature conformément à l'article 20, alinéa 1, lettre c, LIFD. Ce rendement de la fortune est soumis à l'imposition partielle en vertu de l'article 20, alinéa 1bis, LIFD. En revendant A SA à un tiers, X réalise un gain en capital exonéré de l'impôt conformément à l'article 16, alinéa 3, LIFD ou une perte de capital privée non pertinente sur le plan fiscal.

Impôt anticipé

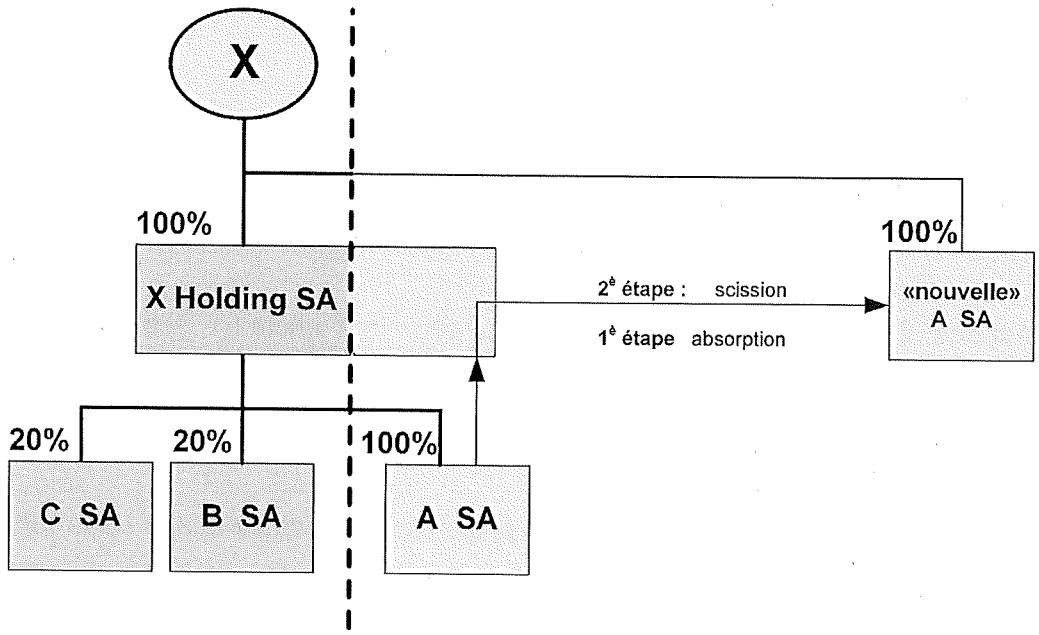
Le dividende en nature de 500 est soumis à l'impôt anticipé conformément à l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA.

Impôts non concernés

- Droit de timbre d'émission
- Droit de timbre de négociation

Variante C

X Holding SA absorbe A SA et la scinde immédiatement dans une « nouvelle A SA ». X vend ensuite les droits de participation à un tiers à la valeur vénale.



Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

X Holding SA

Les deux étapes (absorption et scission) ne peuvent pas être qualifiées de restructuration au sens de l'article 61 LIFD étant donné qu'elles sont exécutées sur un court laps de temps et que X Holding SA ne fait que retransmettre les actifs et passifs reçus de A SA. Ainsi, X Holding SA verse un dividende en nature imposable à X (distribution de portefeuille). Ce faisant, elle réalise un bénéfice de 200 ouvrant le droit à la réduction pour participation, dans la mesure où les conditions nécessaires sont remplies.

Si X Holding SA était détenue par une société de capitaux ou une société coopérative, le transfert peut être exécuté sans incidence fiscale conformément à l'article 61, alinéa 3, LIFD (transfert de patrimoine au sein d'un groupe). Un délai de blocage de cinq ans doit être observé en cas d'aliénation.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)*

Un niveau d'imposition disparaît en raison de l'absorption suivie de la scission. X réalise donc un rendement de la fortune imposable provenant d'un dividende en nature de 500 conformément à l'article 20, alinéa 1, lettre c, LIFD. Ce rendement de la fortune est soumis à l'imposition partielle en vertu de l'article 20, alinéa 1bis, LIFD. En revendant A SA à un tiers, X réalise un gain en capital exonéré de l'impôt conformément à l'article 16, alinéa 3, LIFD ou une perte de capital privée non pertinente sur le plan fiscal.

Impôt anticipé

Même évaluation que pour l'impôt fédéral direct. Le dividende en nature de 500 est soumis à l'impôt anticipé en vertu de l'article 4, alinéa 1, lettre b, LIA.

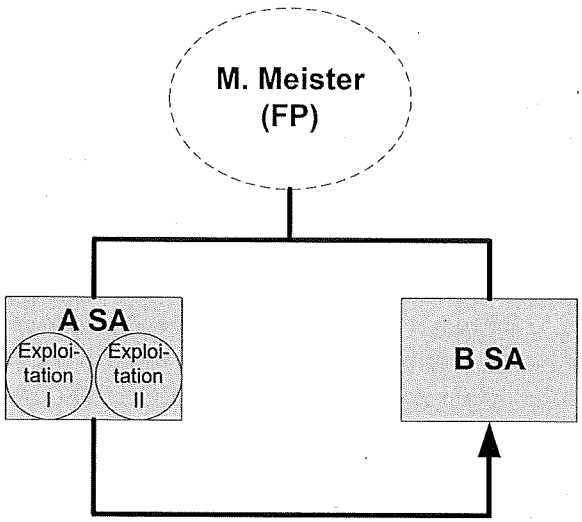
Impôts non concernés

- Droit de timbre d'émission
- Droit de timbre de négociation

N° 12: Vente d'une exploitation, à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, à la société sœur (ch. 4.3.2)

M. Meister est actionnaire unique de la société A SA et de la société B SA. Ses droits de participation dans les deux sociétés font partie de sa fortune privée. A SA et sa société sœur B SA sont des sociétés de production. La société A SA gère les exploitations I et II. La valeur vénale de l'exploitation II est de 500, la valeur comptable (= valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice) de 300.

L'exploitation II est vendue à la valeur comptable (= excédent d'actif aux valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice) à la société B SA.



Vente de l'exploitation II
à la VC de 300

VV: 500

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

A SA

Dans le cas d'espèce, les conditions d'une scission d'entreprise sans incidence fiscale selon l'article 61, alinéa 1, lettre b, LIFD ne sont pas remplies (transfert par le biais d'une vente). Un transfert de patrimoine au sein du groupe (art. 61, al. 3, LIFD) n'est pas possible non plus, car les sociétés A SA et B SA ne sont pas contrôlées par la même société de capitaux ou par la même société coopérative. Ainsi, la société transférante A SA octroie un avantage dissimulé de 200 à sa société sœur, avantage qui doit être ajouté au bénéfice net déclaré (art. 58, al. 1, let. c, LIFD).

Si le transfert de l'exploitation II à la société B SA était effectué à charge des fonds propres de A SA, il n'y aurait pas de conséquences fiscales.

B SA

La société reprenante B SA, bénéficiaire de l'avantage, peut faire valoir, sur l'exploitation II acquise, une réserve latente de 200 imposée comme bénéfice.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)*

M. Meister

M. Meister obtient en principe un avantage appréciable en argent de la société A SA correspondant au transfert des réserves latentes de 200 de l'exploitation II (art. 20, al. 1, let. c, en relation avec l'art. 20, al. 1bis, LIFD), qu'il apporte dans la société B SA (théorie du triangle). Toutefois, afin d'éviter une imposition multiple, il peut demander l'application de la « théorie du triangle modifiée ». Selon cette théorie, l'imposition d'une distribution n'a pas lieu dans le chef de l'actionnaire, à condition que les droits de participation dans la société bénéficiaire B SA ne soient pas aliénés pendant cinq ans. Afin que l'imposition dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD) soit possible, l'actionnaire doit signer une déclaration correspondante (« revers »).

Impôt anticipé

Il ne s'agit pas d'une restructuration sans incidence fiscale au sens de l'article 61 LIFD. Par conséquent, l'article 5, alinéa 1, lettre a, LIA n'est pas applicable. La prestation appréciable en argent de 200 (réserves latentes transférées) est soumise à l'impôt anticipé (art. 4, al. 1, let. b, LIA; art. 20, al. 1, OIA). En raison de l'application de la théorie du bénéficiaire direct, la société B SA, bénéficiaire de la prestation, est l'ayant droit au remboursement. L'intérêt moratoire sur le montant d'impôt anticipé est régi par l'article 16 LIA.

Droit de timbre d'émission

Les droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de scission ne sont pas soumis au droit d'émission (art. 6, al. 1, let. a^{bis}, LT).

Dans le cas d'espèce, les conditions d'une scission sans incidence fiscale au sens de l'article 61, alinéa 1, lettre b, LIFD ne sont pas remplies (vente et non scission). Etant donné qu'il ne s'agit pas d'une scission sans incidence en matière d'impôt sur le bénéfice, le procédé appliqué du point de vue du droit civil fait foi pour le droit de timbre d'émission. Comme les valeurs patrimoniales ne sont pas apportées par le détenteur des droits de participation, le droit d'émission n'est pas concerné.

Droit de timbre de négociation

Le droit de négociation est uniquement concerné lorsque la société transférante ou la société reprenante est commerçante de titres (art. 13, al. 3, LT) et que des documents imposables (art. 13, al. 2, LT) sont aliénés avec l'exploitation.

Dans le cas d'espèce, le droit de négociation est dû sur les documents imposables proportionnellement au prix de vente, car il ne s'agit pas d'une restructuration sans incidence fiscale (art. 14, al. 1, let. i, LT en relation avec l'art. 61 LIFD).

N° 13: Séparation d'une société anonyme; les valeurs patrimoniales transférées ne constituent pas une exploitation (ch. 4.3)

M. Spalter est actionnaire unique de la société SPALTER SA. La société SPALTER SA doit être scindée en deux sociétés anonymes. Dans le cadre de cette scission, les immeubles font l'objet d'un transfert dans la nouvelle société IMMO-SPALT SA (art. 29, let. b, LFus). La moitié du capital propre de la société SPALTER SA est aussi transférée à la nouvelle société IMMO-SPALT SA, mais les RAC déclarées restent dans la société SPALTER SA.

Un an après la scission, M. Spalter vend sa participation de 100 % dans la société IMMO-SPALT SA au prix de 9'000.

Bilan de clôture de SPALTER SA avant la scission

Production [1]	10'000	Dettes de production	5'000
Immeubles [2]	10'000	Dettes immeubles	5'000
		Capital-actions	1'000
		RAC	2'000
		Autres réserves ouvertes	7'000
Total des actifs	20'000	Total des passifs	20'000

1) réserves latentes non imposées: 2'000
2) réserves latentes non imposées: 3'000;
l'administration des immeubles ne constitue pas une exploitation

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

SPALTER SA

Dans le cas d'espèce, les conditions d'une scission d'entreprise sans incidence fiscale selon l'article 61, alinéa 1, lettre b, LIFD ne sont pas remplies, car les valeurs patrimoniales transférées ne constituent pas une exploitation. Ainsi, la société transférante SPALTER SA octroie un avantage dissimulé de 3'000 à sa société sœur IMMO-SPALT SA, avantage qui doit être ajouté à son bénéfice net déclaré (art. 58, al. 1, let. c, LIFD).

IMMO-SPALT SA

La société reprenante IMMO-SPALT SA, bénéficiaire de l'avantage, peut faire valoir des réserves latentes de 3'000 imposées comme bénéfice.

Bilan fiscal de IMMO-SPALT SA après la scission

Immeubles	13'000	Dettes immeubles	5'000
		Capital-actions	500
		Autres réserves ouvertes	4'500
		Réserves latentes imposées	3'000
Total des actifs	13'000	Total des passifs	13'000

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)*

M. Spalter

Dans le cas présent, les conditions d'une scission sans incidence fiscale ne sont pas remplies (art. 61, al. 1, lettre b, LIFD). Par conséquent, M. Spalter, en sa qualité de détenteur de droits de participation, ne restructure pas sa fortune en franchise d'impôt. La scission des immeubles doit être qualifiée d'avantage octroyé à une entreprise apparentée.

M. Spalter obtient en principe un avantage appréciable en argent provenant de sa participation dans la société SPALTER SA correspondant au transfert des réserves ouvertes et latentes (4'500 + 3'000 = 7'500 ; art. 20, al. 1, let. c, en relation avec l'art. 20, al. 1bis, LIFD), qu'il apporte dans la société IMMO-SPALT SA (théorie du triangle). Toutefois, afin d'éviter une imposition multiple, il peut demander l'application de la « théorie du triangle modifiée ». Selon cette théorie, l'imposition d'une distribution n'a pas lieu dans le chef de l'actionnaire, à condition que les droits de participation dans la société bénéficiaire IMMO-SPALT SA ne soient pas aliénés pendant cinq ans. Afin que l'imposition dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD) soit possible, l'actionnaire doit signer une déclaration correspondante (« revers»).

Dans le cas d'espèce, M. Spalter vend sa participation dans la société IMMO-SPALT SA durant les cinq ans qui suivent la scission au prix de 9'000. Cette vente entraîne l'imposition des réserves ouvertes et latentes transférées (4'500 + 3'000 = 7'500) auprès de l'actionnaire (revenus provenant de participations). L'imposition est fondée sur la déclaration correspondante de l'actionnaire et est effectuée dans une procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD). Le reste du produit de la vente (1'500) se décompose d'une part en gain en capital privé exonéré (1'000) et d'autre part en produit pour le capital-actions transféré (500).

Impôt anticipé

Il ne s'agit pas d'une restructuration sans incidence fiscale au sens de l'article 61 LIFD. Par conséquent, l'article 5, alinéa 1, lettre a, LIA n'est pas applicable. La prestation appréciable en argent de 7'500 (réserves ouvertes et latentes transférées) est soumise à l'impôt anticipé (art. 4, al. 1, let. b, LIA; art. 20, al. 1, OIA). En raison de l'application de la théorie du bénéficiaire direct, la société IMMO-SPALT SA, bénéficiaire de la prestation, a droit au remboursement. L'intérêt moratoire sur le montant d'impôt anticipé est régi par l'article 16 LIA.

Droit de timbre d'émission

Les droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de scission ne sont pas soumis au droit d'émission (art. 6, al. 1, let. a^{bis} LT).

Etant donné qu'il ne s'agit pas d'une scission sans incidence en matière d'impôt sur le bénéfice, le procédé appliqué du point de vue du droit civil fait foi pour le droit de timbre d'émission. Comme les valeurs patrimoniales ne sont pas apportées par le détenteur des droits de participation, le droit d'émission n'est pas concerné.

Impôt non concerné

- Droit de timbre de négociation

N° 14: Division d'une société anonyme; les valeurs patrimoniales transférées ne constituent pas une exploitation (ch. 4.3)

M. Spalter est actionnaire unique de la société SPALTER SA. La société SPALTER SA doit être scindée en deux nouvelles sociétés anonymes. La scission de l'entreprise doit avoir lieu par division (art. 29, let. a, LFus). La production est transférée à la nouvelle société PRODO SA. Les immeubles sont transférés à la nouvelle société IMMO-SPALT SA. Les deux nouvelles sociétés reprennent chacune la moitié des parts au capital propre de la société dissoute SPALTER SA.

Un an après la scission, M. Spalter vend sa participation de 100 % dans la société IMMO-SPALT SA au prix de 9'000.

Bilan de clôture de SPALTER SA avant la scission

Production [1]	10'000	Dettes production	5'000
Immeubles [2]	10'000	Dettes immeubles	5'000
		Capital-actions	1'000
		RAC	2'000
		Autres réserves ouvertes	7'000
Total des actifs	20'000	Total des passifs	20'000

1) réserves latentes non imposées: 2'000
2) réserves latentes non imposées: 3'000;
l'administration des immeubles ne constitue pas une exploitation

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

SPALTER SA

Dans le cas d'espèce, les conditions d'une scission d'entreprise sans incidence fiscale selon l'article 61, alinéa 1, lettre b, LIFD ne sont que partiellement remplies, car les valeurs patrimoniales transférées à l'une des sociétés reprenantes (IMMO-SPALT SA) ne constituent pas une exploitation. La société transférante SPALTER SA réalise un bénéfice de liquidation correspondant aux réserves latentes de 3'000 transférées à la société IMMO-SPALT SA (art. 58, al. 1, let. c, LIFD).

IMMO-SPALT SA

La société reprenante IMMO-SPALT SA, bénéficiaire de l'avantage, peut faire valoir des réserves latentes de 3'000 imposées comme bénéfice.

Bilan fiscal de IMMO-SPALT SA après la scission

Immeubles	13'000	Dettes immeubles	5'000
		Capital-actions	500
		RAC	1'000
		Autres réserves ouvertes	3'500
		Réserves latentes imposées	3'000
Total des actifs	13'000	Total des passifs	13'000

PRODO SA

Il n'y a pas de conséquences en matière d'impôt sur le bénéfice pour la société PRODO SA.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)*

M. Spalter

Dans le cas d'espèce, les conditions d'une scission sans incidence fiscale (art. 61, al. 1, let. b, LIFD) ne sont que partiellement remplies, car les valeurs patrimoniales transférées à l'une des sociétés reprenantes (IMMO-SPALT SA) ne constituent pas une exploitation. Pour cette partie de la scission, M. Spalter, en sa qualité de détenteur de droits de participation, ne procède pas à une restructuration de sa fortune en franchise d'impôt.

En raison de l'application de la théorie du triangle, M. Spalter obtient les autres réserves ouvertes et les réserves latentes (3'500 + 3'000 = 6'500) de la société SPALTER SA et les apporte dans la société IMMO-SPALT SA. Ainsi, M. Spalter réalise un excédent de liquidation partielle provenant de sa participation dans la société SPALTER SA (art. 20, al. 1, let. c, en relation avec l'art. 20, al. 1^{bis}, LIFD). Toutefois, afin d'éviter une imposition multiple, il peut demander l'application de la « théorie du triangle modifiée ». Selon cette théorie, l'imposition d'une distribution n'a pas lieu dans le chef de l'actionnaire, à condition que les droits de participation dans la société qui ne poursuit pas d'exploitation (IMMO-SPALT SA) ne soient pas aliénés pendant cinq ans. Afin que l'imposition dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD) soit possible, l'actionnaire doit signer une déclaration correspondante (« revers »).

Dans le cas d'espèce, M. Spalter vend sa participation dans la société IMMO-SPALT SA au cours des cinq ans qui suivent la scission au prix de 9'000. Cette vente entraîne ultérieurement l'imposition des autres réserves ouvertes et des réserves latentes transférées à la société IMMO-SPALT SA (excédent de liquidation partielle; 3'500 + 3'000 = 6'500). L'imposition est fondée sur la déclaration correspondante de l'actionnaire et est effectuée dans une procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD). Le reste du produit de la vente (2'500) se décompose d'une part en gain en capital privé exonéré (1'000) et d'autre part en produit pour le capital-actions transféré (500) et les RAC (1'000).

Impôt anticipé

Dans le cas d'espèce, les conditions d'une scission d'entreprise sans incidence fiscale au sens de l'article 61, alinéa 1, lettre b, LIFD ne sont que partiellement remplies, car les valeurs patrimoniales transférées à l'une des sociétés reprenantes (IMMO-SPALT SA) ne constituent pas une exploitation. Par conséquent, l'article 5, alinéa 1, lettre a, LIA n'est applicable qu'à une partie des réserves transférées. La prestation appréciable en argent de 6'500 (autres réserves ouvertes et réserves latentes transférées à la société ne satisfaisant pas à l'exigence de l'exploitation) est soumise à l'impôt anticipé (art. 4, al. 1, let. b, LIA; art. 20, al. 1, OIA). En raison de l'application de la théorie du bénéficiaire direct, la société IMMO-SPALT SA, bénéficiaire de la prestation, a droit au remboursement. L'intérêt moratoire sur le montant d'impôt anticipé est régi par l'article 16 LIA.

Droit de timbre d'émission

Les droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de scission ne sont pas soumis au droit d'émission (art. 6, al. 1, let. a^{bis}, LT).

Etant donné qu'il ne s'agit pas d'une scission sans incidence en matière d'impôt sur le bénéfice, le procédé appliqué du point de vue du droit civil fait foi pour le droit de timbre d'émission. Comme les valeurs patrimoniales ne sont pas apportées par le détenteur des droits de participation, le droit d'émission n'est pas concerné.

Impôt non concerné

- Droit de timbre de négociation

N° 15: Séparation d'une société anonyme; la société transférante ne satisfait plus à l'exigence de l'exploitation après la scission (ch. 4.3)

M. Spalter est actionnaire unique de la société SPALTER SA. La société SPALTER SA doit être scindée en deux sociétés anonymes. Dans le cadre de cette scission, la production fait l'objet d'un transfert à la nouvelle société PRODO SA (art. 29, let. b, LFus). La moitié des parts au capital propre de la société SPALTER SA est transférée à la nouvelle société PRODO SA.

Un an après la scission, M. Spalter vend sa participation de 100 % dans la société SPALTER SA au prix de 9'000.

Bilan de clôture de SPALTER SA avant la scission

Production [1)]	10'000	Dettes production	5'000
Immeubles [2)]	10'000	Dettes immeubles	5'000
		Capital-actions	1'000
		RAC	2'000
		Autres réserves ouvertes	7'000
Total des actifs	20'000	Total des passifs	20'000

1) réserves latentes non imposées: 2'000
2) réserves latentes non imposées: 3'000;
l'administration des immeubles ne constitue pas une exploitation

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

SPALTER SA

Dans le cas d'espèce, les conditions d'une scission d'entreprise sans incidence fiscale selon l'article 61, alinéa 1, lettre b, LIFD ne sont que partiellement remplies, car la société transférante (SPALTER SA) ne satisfait plus à l'exigence de l'exploitation après la séparation de l'exploitation. En raison de l'appréciation des restructurations d'un point de vue économique (axée sur le résultat), la société transférante SPALTER SA réalise un bénéfice de liquidation correspondant aux réserves latentes de 3'000 qui restent auprès d'elle (interprétation *a contrario* de l'art. 61, al. 1, let. b, en relation avec l'art. 58, al. 1, let. c, LIFD).

Bilan fiscal de SPALTER SA après la scission

Immeubles	13'000	Dettes immeubles	5'000
		Capital-actions	500
		RAC	1'000
		Autres réserves ouvertes	3'500
		Réserves latentes imposées	3'000
Total des actifs	13'000	Total des passifs	13'000

PRODO SA

Il n'y a pas de conséquences en matière d'impôt sur le bénéfice pour la société PRODO SA.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée)*

M. Spalter

Dans le cas d'espèce, les conditions d'une scission sans incidence fiscale (art. 61, al. 1, let. b, LIFD) ne sont que partiellement remplies, car la société transférante (SPALTER SA) ne satisfait plus à l'exigence de l'exploitation après la scission. Pour cette partie de la scission, M. Spalter, en sa qualité de détenteur de droits de participation, ne procède pas à une restructuration de sa fortune en franchise d'impôt.

En raison de l'appréciation des scissions d'un point de vue économique (axée sur le résultat), M. Spalter obtient les réserves ouvertes et latentes (3'500 + 3'000 = 6'500) de la société SPALTER SA et les apporte ultérieurement à nouveau dans la société SPALTER SA (qui devient une société de gestion de fortune). Ainsi, M. Spalter réalise un excédent de liquidation partielle provenant de sa participation dans la société SPALTER SA (art. 20, al. 1, let. c, en relation avec l'art. 20, al. 1bis, LIFD). Toutefois, afin d'éviter une imposition multiple, il peut demander l'application de la « théorie du triangle modifiée ». Selon cette théorie, l'imposition d'une distribution n'a pas lieu dans le chef de l'actionnaire, à condition que les droits de participation dans la société qui ne poursuit pas d'exploitation (SPALTER SA) ne soient pas aliénés pendant cinq ans. Afin que l'imposition dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD) soit possible, l'actionnaire doit signer une déclaration correspondante (« revers »).

Dans le cas d'espèce, M. Spalter vend sa participation dans la société SPALTER SA durant les cinq ans qui suivent la scission au prix de 9'000. Cette vente entraîne l'imposition des autres réserves ouvertes et réserves latentes restées auprès de la société SPALTER SA (excédent de liquidation réinvesti; 3'500 + 3'000 = 6'500). L'imposition est fondée sur la déclaration correspondante de l'actionnaire et est effectuée dans une procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD). Le reste du produit de la vente (2'500) se décompose d'une part en gain en capital privé exonéré (1'000) et d'autre part en produit pour le capital-actions transféré (500) et les RAC (1'000).

Impôt anticipé

Il ne s'agit pas d'une restructuration sans incidence fiscale au sens de l'article 61 LIFD. Par conséquent, l'article 5, alinéa 1, lettre a, LIA n'est pas applicable. Toutefois, contrairement à ce qui prévaut en matière d'impôt fédéral direct, le procédé suivi en droit civil (séparation de l'exploitation) est déterminant pour l'impôt anticipé. La prestation appréciable en argent de 5'500 (les autres réserves ouvertes et les réserves latentes transférées à PRODO SA) est soumise à l'impôt anticipé (art. 4, al. 1, let. b, LIA; art. 20, al. 1, OIA). En raison de l'application de la théorie du bénéficiaire direct, la société PRODO SA, bénéficiaire de la prestation, a droit au remboursement. L'intérêt moratoire sur le montant d'impôt anticipé est régi par l'article 16 LIA.

Droit de timbre d'émission

Les droits de participation créés ou augmentés conformément à des décisions de scission ne sont pas soumis au droit d'émission (art. 6, al. 1, let. a^{bis}, LT).

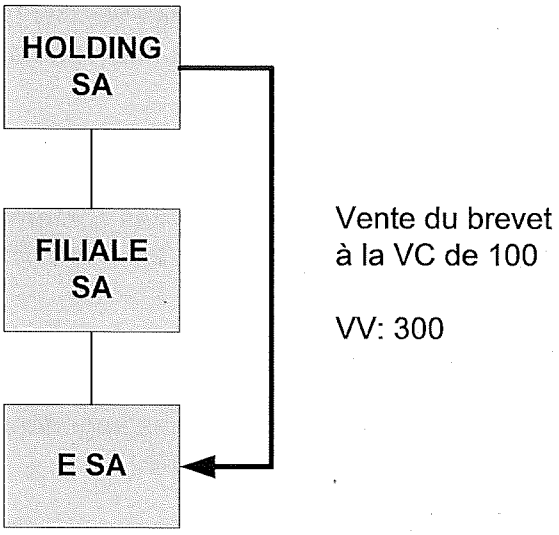
Etant donné qu'il ne s'agit pas d'une scission sans incidence en matière d'impôt sur le bénéfice, le procédé appliqué du point de vue du droit civil fait foi pour le droit de timbre d'émission. Comme les valeurs patrimoniales ne sont pas apportées par le détenteur des droits de participation, le droit d'émission n'est pas concerné.

Impôt non concerné

- Droit de timbre de négociation

N° 16: Transfert d'un élément faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société en Suisse détenue par une filiale (ch. 4.4.1)

La société HOLDING SA (de type « maison-mère » avec production) vend un brevet à la valeur comptable (= valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice) de 100 à une société E SA dont les droits de participation sont détenus par la société FILIALE SA. La valeur vénale du brevet est de 300. Le brevet est un élément des biens immobilisés de l'exploitation de E SA.



Avant la transaction, les bilans des sociétés HOLDING SA et FILIALE SA se présentent ainsi:

Bilan de HOLDING SA

Brevet X [1)]	100	Fonds étrangers	600
Participation FILIALE SA [2)]	200	Capital-actions	100
Autres actifs	700	Autres réserves ouvertes	300
Total des actifs	1'000	Total des passifs	1'000

1) réserves latentes non imposées: 200
2) valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et coût d'investissement: 200

Bilan de FILIALE SA

Participation E SA [1)]	300	Fonds étrangers	300
Autres actifs	500	Capital-actions	200
		Autres réserves ouvertes	300
Total des actifs	800	Total des passifs	800

1) valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et coût d'investissement: 300

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

HOLDING SA

Des apports de capital dissimulés effectués par le transfert d'éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice en faveur d'une société filiale en Suisse sont sans incidence fiscale, à condition que le délai de blocage de cinq ans soit respecté pour les valeurs patrimoniales transférées et pour les droits de participation dans la filiale.
La valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de la participation dans la FILIALE SA restent inchangés, pour autant que le délai de blocage de cinq ans soit respecté pour les valeurs patrimoniales transférées et pour les droits de participation dans la filiale.

Selon l'article 61, alinéa 2, LIFD, une violation du délai de blocage conduit à une imposition – le cas échéant proportionnelle – des réserves latentes transférées. L'imposition est effectuée dans la procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD). La valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de la participation dans FILIALE SA sont augmentés dans une mesure correspondante (investissement).

FILIALE SA

La société FILIALE SA transmet l'apport de capital dissimulé reçu à sa propre filiale, la société E SA. Cet apport de capital dissimulé est également sans incidence fiscale pour elle, pour autant que le délai de blocage de cinq ans portant sur les valeurs patrimoniales transférées et sur les droits de participation à la société E SA soit respecté. La valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de la participation dans la société E SA seraient augmentés dans le cas où le délai de blocage de cinq ans ne serait pas respecté pour les valeurs patrimoniales transférées et pour les droits de participation dans la filiale.

En cas de violation du délai de blocage, FILIALE SA peut faire valoir une réserve latente imposée sur sa participation dans E SA correspondant aux réserves latentes objet du rappel d'impôt auprès de HOLDING SA. La valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de la participation dans E SA sont augmentés dans une mesure correspondante (investissement). Les réserves latentes imposées ne peuvent pas être déclarées en tant que RAC étant donné que HOLDING SA a procédé à un apport de capital dissimulé.

E SA

La valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice du brevet acquis correspond à la valeur comptable (= prix d'acquisition) de 100.

En cas de violation du délai de blocage, la société E SA peut faire valoir une réserve latente imposée sur le brevet acquis à hauteur du rappel d'impôt auprès de HOLDING SA. Il n'est pas possible de déclarer en tant que RAC les 200 apportés de façon dissimulée.

Droit de timbre d'émission

Etant donné que dans le cas d'espèce les valeurs patrimoniales ne sont pas apportées par le détenteur des droits de participation, le droit d'émission n'est pas concerné.

Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée);
- Impôt anticipé;
- Droit de timbre de négociation.

N° 17: Démembrement de biens faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation (ch. 4.4.1)

La société A SA crée une société filiale (B SA) et transfère ses brevets à la valeur comptable de 400 à la nouvelle société B SA (apport en nature: 200; vente: 200). La société B SA est une société d'exploitation de droits immatériels qui emploie son propre personnel et qui participe au marché. Les brevets font partie des biens immobilisés de l'exploitation de B SA.

Situation initiale

A SA			
Placements financiers	100	Fonds étrangers	500
Exploitation	500	Capital-actions	200
Brevets [1]	400	Autres réserves	300
Total des actifs	1'000	Total des passifs	1'000

1) réserves latentes 600

La société B SA est financée ainsi:

- Capital-actions 100
- RAC 100
- Fonds étrangers A SA 100
- Fonds étrangers de tiers 100

La société A SA affecte 100 provenant du produit de la vente au remboursement de fonds étrangers.

Situation finale

A SA			
Placements financiers	100	Fonds étrangers	400
Exploitation	500	Capital-actions	200
Participation B SA[1]	200	Autres réserves	300
Débiteur B SA	100		
Total des actifs	900	Total des passifs	900

100%

B SA			
Brevets [2]	400	Fonds étrangers	100
		Créancier A SA	100
		Capital-actions	100
		RAC	100
Total des actifs	400	Total des passifs	400

1) coût d'investissement: 200
2) réserves latentes: 600

Variante A

Deux ans après la constitution de la société B SA, la société A SA vend 60 % de sa participation à B SA au prix de 500 et fait valoir la réduction pour participations sur le bénéfice en capital réalisé.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

Selon l'article 61, alinéa 2, LIFD, la vente de 60 % de la participation à B SA entraîne auprès de A SA une imposition proportionnelle aux réserves latentes transférées. L'imposition est effectuée dans la procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD).

La société A SA présente le bénéfice en capital suivant à la clôture de ses états financiers (année de la vente):

Produit de la vente de 60 % de la participation à B SA	500
./. valeur comptable de 60 % de la participation à B SA	- 120
Bénéfice en capital réalisé	380

Conséquences en matière d'impôt sur le bénéfice pour A SA dans la procédure de rappel d'impôt:

60 % des réserves latentes transférées de 600	360

Dans son bilan fiscal, la société B SA peut faire valoir les réserves latentes imposées correspondantes comme bénéfice.

B SA			
Brevets [1]	760	Fonds étrangers	100
		Créancier A SA	100
		Capital-actions	100
		RAC	100
		Réserves latentes imposées	360
Total des actifs	760	Total des passifs	760

1) réserves latentes non imposées: 240

Conséquences en matière d'impôt sur le bénéfice pour A SA dans la procédure ordinaire de taxation:

Produit de la vente de 60 % de la participation à B SA	500
./. valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice corrigée pour 60 % de la participation à B SA (60 % de 800 ou valeur comptable proportionnelle de 120 plus réserves latentes proportionnelles imposées de 360)	- 480
Bénéfice en capital réalisé bénéficiant de la réduction pour part.	20

Droit de timbre d'émission

Le démembrement d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société filiale (art. 61, al. 1, let. d, LIFD) est assimilé à une restructuration et n'est pas soumis au droit de timbre d'émission (art. 6, al. 1, let. a^{bis}, LT).

En cas d'aliénation proche dans le temps des valeurs patrimoniales reçues par la société filiale – que cette aliénation puisse ou non être qualifiée de restructuration au sens de l'article 6, alinéa 1, lettre a^{bis}, LT – il convient d'examiner l'état de faits pour vérifier si on est en présence d'un cas de droit éludé.

Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée);
- Impôt anticipé;
- Droit de timbre de négociation.

Variante B

Un an après sa constitution, la société B SA augmente son capital de 100 à 200 en excluant les droits de souscription de A SA. Les nouvelles actions sont libérées par la société Y SA par apport de brevets d'une valeur de 700. La société B SA active cet apport à la valeur comptable de 500 qui figurait précédemment dans Y SA, en augmentant les RAC de 400 (en plus de l'augmentation du capital-actions de 100).

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

Dans le cas présent, la société A SA n'aliène aucun droit de participation dans la société B SA créée par démembrement. L'abandon du contrôle de B SA n'entraîne pas non plus un décompte ultérieur sur les réserves latentes transférées sur les brevets.

Il s'agit d'un démembrement sans incidence fiscale aussi bien pour la société Y SA que pour la société A SA.

Droit de timbre d'émission

Le démembrement d'exploitations, de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société filiale (art. 61, al. 1, let. d, LIFD) est assimilé à une restructuration et n'est pas soumis au droit de timbre d'émission (art. 6, al. 1, let. a^{bis}, LT).

Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée);
- Impôt anticipé;
- Droit de timbre de négociation.

N° 18: Démembrement de participations (ch. 4.4.2)

La société A SA transfère sa participation de 30 % dans la société X SA à la valeur comptable de 100 à sa société filiale B SA.

Situation initiale

A SA			
Placements financiers	400	Fonds étrangers	300
Participation B SA	500	Capital-actions	100
Part. X SA (30 %)	100	Autres réserves	600
Total des actifs	1'000	Total des passifs	1'000

100 %

B SA			
Participations	900	Fonds étrangers	400
		Capital-actions	200
		Autres réserves	300
Total des actifs	900	Total des passifs	900

Variante A

La participation dans la société X SA est transférée à la valeur comptable de 100 (= valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et coût d'investissement) en tant qu'apport en nature de la société A SA à la société B SA (dont le siège est en Suisse). La valeur vénale de la participation est de 400.

Le coût d'investissement de la participation de A SA dans B SA est de 700. La valeur comptable de cette participation correspond à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et à la valeur vénale.

En droit civil, la situation finale se présente ainsi:

Situation finale

A SA			
Placements financiers	400	Fonds étrangers	300
Participation B SA	*600*	Capital-actions	100
		Autres réserves	600
Total des actifs	1'000	Total des passifs	1'000

100 %

B SA			
Participations	900	Fonds étrangers	400
Participation X SA	*100*	Capital-actions	200
		Autres réserves	300
		RAC (apport X SA)	100
Total des actifs	1'000	Total des passifs	1'000

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

La participation de la société A SA à la société B SA reprend la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de la participation détenue directement jusque-là dans la société X SA. La valeur vénale de la participation de la société A SA à la société B SA est dorénavant de 900. Toutefois, il n'existe actuellement plus aucun besoin de corriger la valeur de la participation dans B SA. C'est pourquoi l'amortissement antérieur ou la correction de valeur de 200 est considéré comme récupéré et fait partie intégrante du bénéfice net imposable conformément à l'article 62, alinéa 4, LIFD (sans réduction pour participations). Après le démembrement, la valeur comptable de la participation de A SA à B SA est de 600. La valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement sont de 800.

Participations de A SA avant le transfert de participations:

Participation	**Coût d'investissement**	**Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice**	**Valeur vénale**
Participation B SA	700	500	500
Participation X SA	100	100	400
Total	800	600	900

Participation de A SA dans B SA après le transfert de participations (**avant le redressement** selon l'art. 62, al. 4, LIFD):

Participation	**Coût d'investissement**	**Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice**	**Valeur vénale**
Participation B SA	800	600	900
Total	800	600	900

Le transfert de la participation dans X SA à la société B SA génère un cas d'application de l'article 62, alinéa 4, LIFD. L'amortissement ou la correction de valeur de 200 effectué en son temps sur la participation dans B SA est considéré comme récupéré et fait partie intégrante du bénéfice net imposable de A SA conformément à l'article 62, alinéa 4, LIFD (sans réduction pour participations). Après le démembrement, la société A SA ne détient plus que la participation dans B SA. Après le redressement de la correction de valeur ou de l'amortissement récupéré, la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de cette participation sont de 800.

Participation de A SA dans B SA après le transfert de participations (**après le redressement** selon l'art. 62, al. 4 LIFD):

Participation	**Coût d'investissement**	**Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice**	**Valeur vénale**
Participation B SA	800	800	900
Total	800	800	900

Droit de timbre d'émission

Le démembrement d'une participation de 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société de capitaux ou société coopérative ou d'un droit fondé sur 10 % au moins du bénéfice ou des réserves d'une autre société à une société filiale, est assimilé à une restructuration sans incidence fiscale et n'est pas soumis au droit d'émission (art. 6, al. 1, let. a^{bis}, LT).

Droit de timbre de négociation

Le démembrement d'une participation de 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'autres sociétés à une société filiale suisse ou étrangère n'est pas soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT).

Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée);
- Impôt anticipé.

Variante B

La participation dans la société X SA est transférée à la valeur comptable de 100 (= valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et valeur vénale) en tant qu'apport en nature de la société A SA à la société B SA (dont le siège est en Suisse). Le coût d'investissement de la participation est de 300.

Le coût d'investissement de la participation de A SA dans B SA est de 500 (= valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice). Sa valeur vénale est de 700.

Voici la situation finale telle qu'elle se présente en droit civil:

Situation finale

A SA			
Placements financiers	400	Fonds étrangers	300
Participation B SA	*600*	Capital-actions	100
		Autres réserves	600
Total des actifs	1'000	Total des passifs	1'000

100 %

B SA			
Participations	900	Fonds étrangers	400
Participation X SA	*100*	Capital-actions	200
		Réserves	300
		RAC (apport X SA)	100
Total des actifs	1'000	Total des passifs	1'000

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

La participation de la société A SA dans la société B SA reprend la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de la participation détenue directement jusque-là dans la société X SA. La valeur vénale de la participation de la société A SA dans la société B SA est dorénavant de 800. Par conséquent, l'amortissement ou la correction de valeur de 200 effectué en son temps sur la participation dans X SA est considéré comme récupéré et fait partie intégrante du bénéfice net imposable (sans réduction pour participations). Après le démembrement, la valeur comptable de la participation de A SA dans B SA est de 600. La valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement sont de 800.

Après le démembrement, la société B SA détient une participation dans la société X SA. La valeur comptable, la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice ainsi que la valeur vénale de cette participation sont de 100.

Participations de A SA avant le transfert de participations:

Participation	**Coût d'investissement**	**Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice**	**Valeur vénale**
Participation B SA	500	500	700
Participation X SA	300	100	100
Total	800	600	800

Participation de A SA dans B SA après le transfert de participations (**avant le redressement** selon l'art. 62, al. 4, LIFD):

Participation	**Coût d'investissement**	**Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice**	**Valeur vénale**
Participation B SA	800	600	800
Total	800	600	800

Le transfert de la participation dans X SA à la société B SA génère un cas d'application de l'article 62, alinéa 4, LIFD. L'amortissement ou la correction de valeur de 200 effectué en son temps sur la participation dans X SA est considéré comme récupéré et fait partie intégrante du bénéfice net imposable de A SA (sans réduction pour participations). Après le démembrement, la société A SA ne détient plus que la participation dans B SA. Après le redressement de l'amortissement ou de la correction de valeur récupéré, la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de cette participation sont de 800.

Participation A SA dans B SA après le transfert de participations (**après le redressement** selon l'art. 62, al. 4, LIFD):

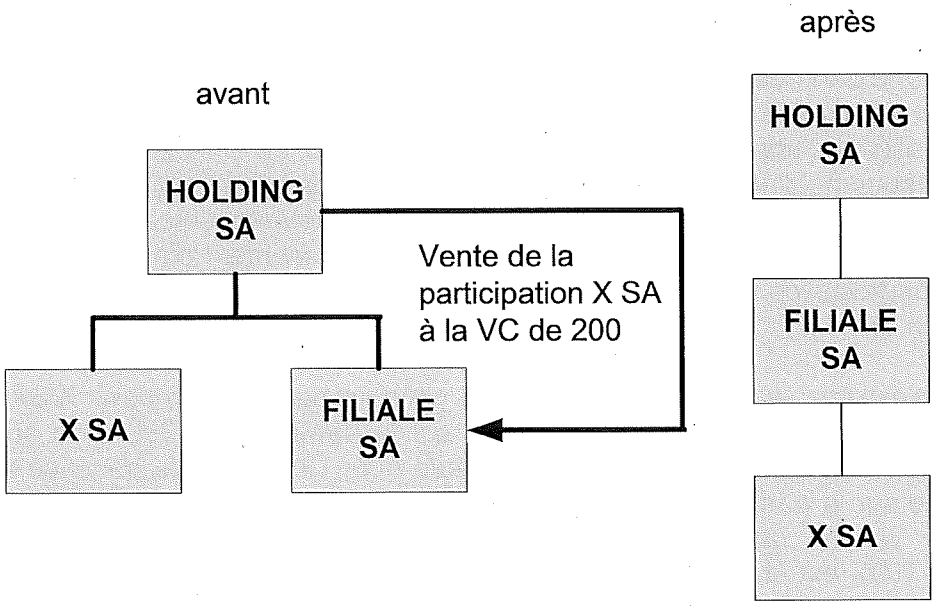
Participation	**Coût d'investissement**	**Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice**	**Valeur vénale**
Participation B SA	800	800	800
Total	800	800	800

Autres impôts

Les conséquences pour les autres impôts fédéraux objet de la présente circulaire sont les mêmes que dans la variante A.

N° 19: Vente d'une participation à la société filiale (ch. 4.4.2)

La société HOLDING SA vend sa participation dans la société X SA à la valeur comptable (= valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice) de 200 à sa société filiale, FILIALE SA.



Avant la vente, le bilan de la société HOLDING SA se présente ainsi:

Bilan de HOLDING SA

Participation X SA [1)]	200	Fonds étrangers	600
Participation FILIALE SA [2)]	100	Capital-actions	100
Autres actifs	700	Autres réserves	300
Total des actifs	1'000	Total des passifs	1'000

1) participation; valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice: 200; coût d'investissement: 300; valeur vénale: 200

2) participation; valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et coût d'investissement: 100; valeur vénale: 300

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

HOLDING SA

Comme il n'y a pas de réserves latentes sur la participation dans X SA, la question de la réalisation ne se pose pas. En revanche, il convient de résoudre le problème du coût d'investissement.

Le transfert d'une participation représentant au minimum 10 % du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou d'une coopérative ou un droit fondé sur 10 % au moins du bénéfice ou des réserves d'une autre société (art. 70, al. 4, let. b, LIFD) à une société filiale suisse ou étrangère (sous-holding) peut être effectué à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice sans incidence fiscale. La participation dans la société sous-holding reprend la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, le coût d'investissement ainsi que la durée de détention de la participation détenue directement avant le transfert (circulaire de l'AFC n° 27 du 17.12.2009, ch. 2.5.1).

Dans le cas d'espèce, la société HOLDING SA vend sa participation dans X SA à la valeur comptable (= valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice) de 200 à sa société filiale, FILIALE SA. C'est pourquoi la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice ne peut pas être transférée sur la participation FILIALE SA. En revanche, la différence entre le coût d'investissement et la valeur (inférieure) déterminante pour l'impôt sur le bénéfice (300 ./. 200 = 100) est transférée sur le coût d'investissement de la participation dans FILIALE SA.

Participations de HOLDING SA avant la vente de la participation:

Participation	**Coût d'investissement**	**Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice**	**Valeur vénale**
Participation X SA	300	200	200
Participation FILIALE SA	100	100	300
Total	400	300	500

Participation de HOLDING SA dans FILIALE SA après la vente de la participation (**avant le redressement** selon l'art. 62, al. 4, LIFD):

Participation	**Coût d'investissement**	**Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice**	**Valeur vénale**
Participation FILIALE SA	200	100	300
Total	200	100	300

Le transfert de la participation dans X SA à FILIALE SA génère un cas d'application de l'article 62, alinéa 4, LIFD. L'amortissement ou la correction de valeur effectué en son temps sur la participation dans X SA est considéré comme récupéré et constitue un élément du bénéfice imposable de HOLDING SA (sans réduction pour participations). Après le démembrement, HOLDING SA ne détient plus que la participation dans FILIALE SA. Après le redressement de l'amortissement ou de la correction de valeur récupéré, la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de cette participation sont de 200.

A l'instar du démembrement, la vente au-dessous du coût d'investissement et l'imposition de l'amortissement ou de la correction de valeur récupéré entraînent un effet de dédoublement.

Participation de HOLDING SA dans FILIALE SA après la vente de participation (**après le redressement** selon l'art. 62, al. 4, LIFD):

Participation	**Coût d'investissement**	**Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice**	**Valeur vénale**
Participation FILIALE SA (avant la vente)	100	100	200
Participation FILIALE SA (report)	100	100	100
Total	200	200	300

Cette solution permet de garantir que l'amortissement ou la correction de valeur récupéré soit imposé auprès de la société dont il a en son temps diminué le bénéfice.

FILIALE SA

Dans la société qui acquiert (sous-holding), la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de la participation acquise correspondent à la valeur après amortissement ou correction de valeur (valeur jusque-là déterminante pour le bénéfice = valeur vénale).

Droit de timbre d'émission

Le démembrement d'une participation de 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société de capitaux ou société coopérative à une société filiale est assimilé à une restructuration et n'est pas soumis au droit d'émission (art. 6, al. 1, let. a^{bis}, LT).

Droit de timbre de négociation

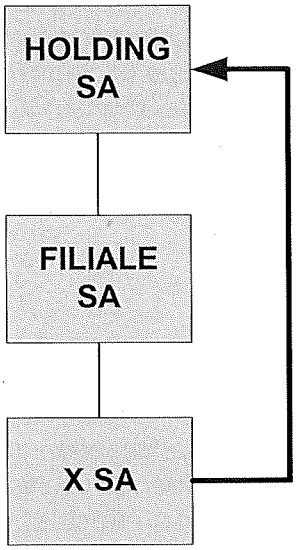
Le démembrement d'une participation de 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'autres sociétés à une société filiale suisse ou étrangère n'est pas soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT).

Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée);
- Impôt anticipé.

N° 20: Transfert d'un élément faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société en Suisse détenant la société mère (ch. 4.5)

La société X SA vend un élément faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation à la valeur comptable (= valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice) de 100 à la société détenant sa société mère, la société HOLDING SA. La valeur vénale de l'élément est de 300. Il fait partie des actifs immobilisés de l'exploitation de HOLDING SA. La société mère de X SA, FILIALE SA, présente une perte reportée de 150 qui n'a pas encore été prise en compte pour déterminer le bénéfice net imposable. La perte de FILIALE SA dans l'exercice où l'élément a été vendu est de 50.



Vente d'un élément faisant partie des actifs immobilisés de l'exploitation à la VC de100

VV: 300

Variante A

Avant la transaction, le bilan de FILIALE SA se présente ainsi:

Bilan de FILIALE SA

Participation X SA [1)]	300	Fonds étrangers	300
Autres actifs	500	Capital-actions	200
Report de pertes	150	Autres réserves	450
Total des actifs	950	Total des passifs	950

1) Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, coût d'investissement et valeur vénale: 300

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

X SA

Comme l'élément vendu fait partie des actifs immobilisés de l'exploitation de la société reprenante, la transaction constitue un transfert de patrimoine dans le groupe sans incidence fiscale (art. 61, al. 3, LIFD).

FILIALE SA

L'octroi d'un avantage par X SA à HOLDING SA génère un besoin de procéder à une correction de valeur de 200 sur la participation dans X SA auprès de FILIALE SA. Comme ce besoin est fondé sur un désinvestissement sans incidence fiscale, il n'est pas possible de faire valoir la correction de valeur comme déduction sur le plan fiscal. Mais le coût d'investissement de la participation dans X SA est réduit de 200.La perte reportée de 150 de FILIALE SA demeure.

FILIALE SA doit respecter un délai de blocage de cinq ans, revêtant un caractère objectif, concernant la participation dans X SA (art. 61, al. 4, LIFD).

HOLDING SA

HOLDING SA porte l'élément acquis au bilan à son coût d'acquisition (= valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice) de 100.

Si un besoin de procéder à une correction de valeur de la participation dans FILIALE SA apparaissait, il serait fondé sur un désinvestissement sans incidence fiscale. Par conséquent, il ne serait pas possible de faire valoir la correction de valeur à effectuer en droit commercial comme déduction sur le plan fiscal. Mais le coût d'investissement de la participation dans FILIALE SA serait réduit (cf. les conséquences fiscales auprès de FILIALE SA).

HOLDING SA doit respecter un délai de blocage de cinq ans, revêtant un caractère objectif, concernant l'élément acquis et la participation dans FILIALE SA (art. 61, al. 4, LIFD).

Impôt anticipé

Le transfert d'éléments faisant partie des actifs immobilisés de l'exploitation à une société suisse du groupe n'est pas soumis à l'impôt anticipé (art. 5, al. 1, let. a, LIA). Le délai de blocage de cinq ans est aussi valable pour l'impôt anticipé (renvoi de l'art. 5, al. 1, let. a, LIA à l'art. 61 LIFD) .

Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée);
- Droit de timbre d'émission;
- Droit de timbre de négociation.

Variante B

Avant la transaction, le bilan de FILIALE SA se présente ainsi:

Bilan de FILIALE SA

Participation X SA [1)]	100	Fonds étrangers	200
Autres actifs	500	Capital-actions	200
Report de pertes	150	Autres réserves	350
Total des actifs	750	Total des passifs	750

1) Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et coût d'investissement: 100; valeur vénale: 500

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

X SA

Comme l'élément vendu fait partie des actifs immobilisés de l'exploitation de la société reprenante, la transaction constitue un transfert de patrimoine dans le groupe sans incidence fiscale (art. 61, al. 3, LIFD).

FILIALE SA

Contrairement à la variante A, il y a des réserves latentes de 400 sur la participation dans X SA, si bien qu'il n'y a pas de besoin de procéder à une correction de valeur du point de vue du droit commercial. Dès lors, la transaction est sans conséquences fiscales pour FILIALE SA. Le report de pertes n'est pas consommé.

FILIALE SA doit respecter un délai de blocage de cinq ans, revêtant un caractère objectif, concernant la participation à X SA (art. 61, al. 4, LIFD).

HOLDING SA

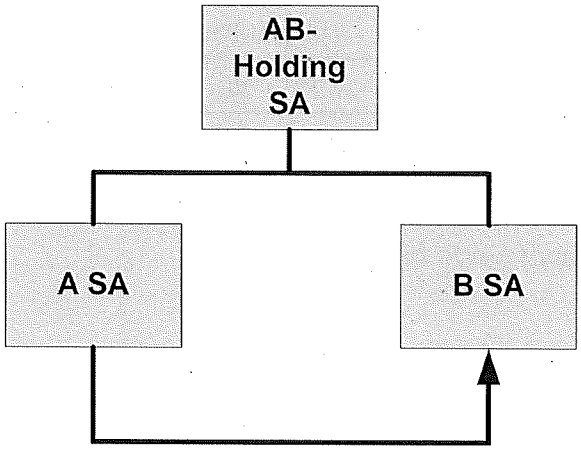
Idem variante A.

Autres impôts

S'agissant des autres impôts fédéraux traités dans la présente circulaire, les conséquences fiscales sont les mêmes que dans la variante A.

N° 21: Transfert d'un élément faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société sœur en Suisse (ch. 4.5)

La société A SA vend un brevet à sa société sœur B SA à la valeur comptable (= valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice) de 100. La valeur vénale du brevet est de 400. Le brevet fait partie des biens immobilisés de l'exploitation de la société B SA. La société AB-Holding SA est l'actionnaire unique des deux sociétés.



Vente du brevet
à la VC de 100

VV: 400

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

A SA

Dans le cas d'espèce, les conditions d'une scission sans incidence fiscale selon l'article 61, alinéa 1, lettre b, LIFD ne sont pas remplies (exigence de l'exploitation non remplie et transfert par le biais d'une vente). Toutefois, comme le brevet transféré est un élément faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation de la société reprenante, il y a un transfert de patrimoine sans incidence fiscale au sein du groupe (art. 61, al. 3, LIFD).

B SA

La société B SA active le brevet au prix d'acquisition de 100 (= valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice).

La société B SA doit respecter un délai de blocage de cinq ans, revêtant un caractère objectif, concernant le brevet (art. 61, al. 4, LIFD).

AB-Holding SA

La théorie du triangle modifiée doit impérativement être appliquée à la société AB-HOLDING SA en raison du principe de l'autorité du bilan.

La société AB-HOLDING SA doit respecter un délai de blocage de cinq ans, revêtant un caractère objectif, concernant les participations dans les sociétés A SA et B SA (art. 61, al. 4, LIFD).

Cependant, la société AB-Holding SA n'encourt aucune conséquence fiscale pour elle-même si elle ne respecte pas ce délai de blocage (abandon du contrôle des sociétés A SA et B SA; conséquences de la violation du délai de blocage: voir exemple n° 25).

Impôt anticipé

Le transfert d'éléments faisant partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société du groupe en Suisse n'est pas soumis à l'impôt anticipé (art. 5, al. 1, let. a, LIA). Le délai de blocage est également valable pour l'impôt anticipé.

Droit de timbre d'émission

Etant donné que dans le cas d'espèce les valeurs patrimoniales ne sont pas apportées par le détenteur des droits de participation, le droit d'émission n'est pas concerné.

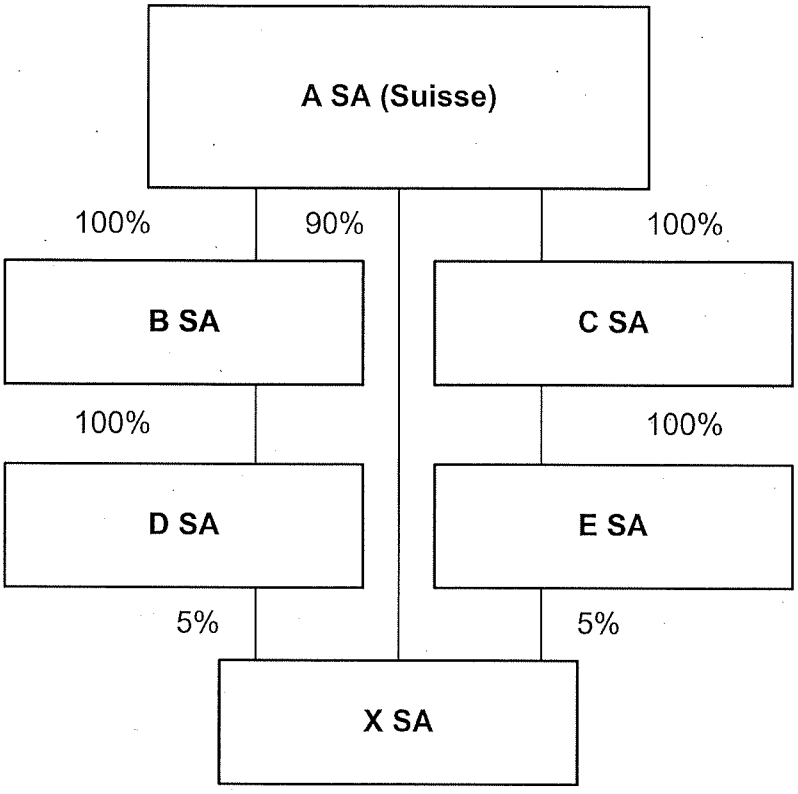
Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations de la fortune privée);
- Droit de timbre de négociation.

N° 22: Transfert à la société mère en Suisse d'une participation détenue indirectement (ch. 4.5)

Les sociétés D SA et E SA détiennent chacune 5 % des droits de participation de la société X SA. Les sociétés D SA et E SA sont contrôlées par la société A SA, une société suisse. De son côté, A SA détient 90 % des droits de participation de X SA.

Les sociétés D SA et E SA vendent leurs participations respectives de 5 % de X SA à A SA à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice de 500 chacune. La valeur vénale de chacune de ces participations est de 2'000.



Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

D SA et E SA

Les sociétés transférantes D SA et E SA sont contrôlées par la société A SA. La société reprenante A SA est aussi une société suisse. Ainsi, il s'agit de sociétés du groupe au sens de l'article 61, alinéa 3, LIFD.

Des participations inférieures à 20 % du capital-actions ou du capital social d'une autre société de capitaux ou d'une société coopérative peuvent être transférées entre des sociétés du groupe en Suisse, à condition qu'il existe une participation directe ou indirecte d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social de cette société (art. 61, al. 3, LIFD).

La société A SA participe directement et indirectement à 100 % à la société X SA. Les sociétés D SA et E SA peuvent donc vendre leurs participations respectives de 5 % dans X SA à A SA à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice sans incidence fiscale.

A SA

A SA doit respecter un délai de blocage de cinq ans, revêtant un caractère objectif, concernant les droits de participation de X SA acquis. De plus, le contrôle des sociétés transférantes D SA et E SA par A SA doit être maintenu pendant cinq ans (art. 61, al. 4, LIFD).

Impôt anticipé

Le transfert de participations à une société suisse du groupe au sens de l'article 61, alinéa 3, LIFD n'est pas soumis à l'impôt anticipé (art. 5, al. 1, let. a, LIA).

En cas de violation du délai de blocage prévu par l'article 61, alinéa 4, LIFD, l'impôt anticipé est dû.

Droit de timbre de négociation

Le droit de négociation n'est concerné que si la société transférante ou la société reprenante est commerçante de titres (art. 13, al. 3, LT).

L'acquisition ou l'aliénation de documents imposables en cas de transfert de participations directes ou indirectes d'au moins 20 % du capital-actions ou du capital social d'autres sociétés entre sociétés suisses du groupe selon l'article 61, alinéa 3, LIFD) n'est pas soumise au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. j, LT, 1ère demi-phrase; cf. à ce sujet les développements en matière d'impôt fédéral direct concernant les sociétés D SA et E SA).

Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations faisant partie de la fortune privée);
- Droit de timbre d'émission.

N° 23: Transfert d'une participation à une société du groupe à l'étranger (ch. 4.5)

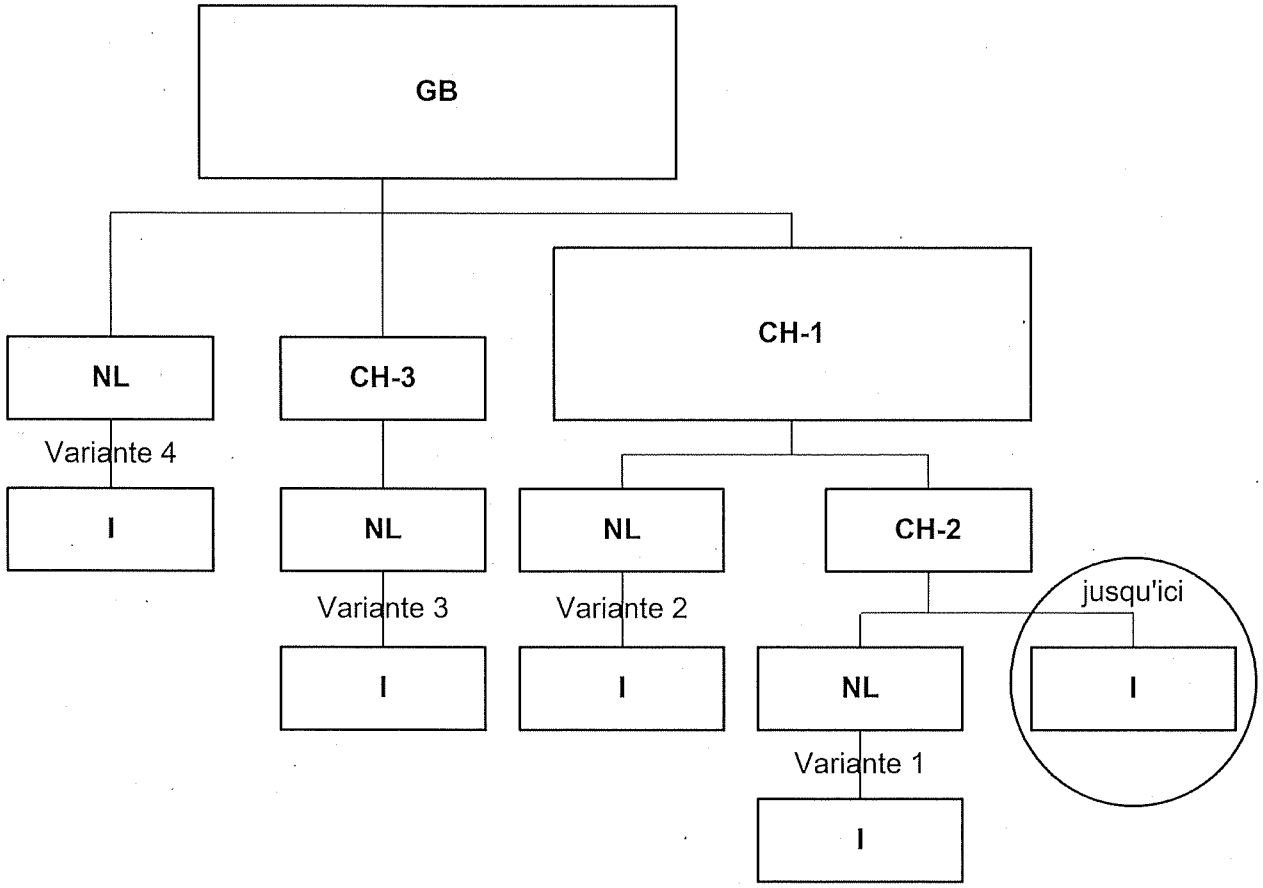
En 2020, au sein d'un groupe britannique, la société de capitaux CH-2 SA vend sa participation de 100 % de la société I SA à la société du groupe à l'étranger NL SA à la valeur comptable de 70. Le coût d'investissement est de 70 également. La valeur vénale est de 100.

Variante 1: NL SA est une filiale à 100 % de CH-2 SA.

Variante 2: NL SA est une filiale à 100 % de CH-1 SA.

Variante 3: NL SA est une filiale à 100 % de CH-3 SA.

Variante 4: NL SA est une filiale à 100 % de GB SA.



Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

Dans la ***variante 1***, une participation est transférée à une société filiale à l'étranger (état de fait constitutif d'un échange sans incidence fiscale). Il n'y a pas de délai de blocage à respecter lors d'un tel démembrement de participations.

Dans les ***variantes 2 et 3***, une participation est transférée à une société du groupe à l'étranger, laquelle est contrôlée par une société suisse du groupe (CH-1 SA ou CH-3 SA).

Selon l'article 61, alinéa 3, LIFD, des participations de 20 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société détenues directement ou indirectement peuvent être transférées sans incidence fiscale à d'autres sociétés suisses du groupe. À cet égard, il n'est pas nécessaire que le contrôle soit le fait d'une société suisse. Il suffit que la société reprenante soit une société suisse du groupe et que le délai de blocage selon l'article 61, alinéa 4, LIFD soit respecté. Le transfert peut être effectué sans incidence fiscale dans la mesure où la réserve latente de 30 sur la participation dans I SA est conservée et entièrement reportée sur la participation dans NL SA détenue dorénavant par CH-1 SA ou CH-3 SA (effet de dédoublement).

Selon l'article 61, alinéa 4, LIFD, les délais de blocage sont les suivants:

Délai de blocage dans la variante 2: s'agissant du délai de blocage afférent à la participation transférée puis démembrée dans I SA, CH-1 SA doit respecter un délai de blocage pour sa participation dans NL SA (indirectement pour la participation démembrée dans I SA); NL SA doit quant à elle respecter un délai de blocage pour sa participation dans I SA. En ce qui concerne le délai de blocage afférent au contrôle, CH-1 SA doit respecter un délai de blocage pour sa filiale transférante CH-2 SA.

Délai de blocage dans la variante 3: s'agissant du délai de blocage afférent à la participation transférée puis démembrée dans I SA, CH-3 SA doit respecter un délai de blocage pour sa participation dans NL SA (indirectement pour la participation démembrée dans I SA); NL SA doit quant à elle respecter un délai de blocage pour sa participation dans I SA. En ce qui concerne le délai de blocage afférent au contrôle, GB SA doit respecter un délai de blocage pour ses filiales CH-2 SA (société transférante) et CH-3 SA (société reprenante, puis effectuant le démembrement).

Dans la ***variante 4***, la réserve latente sur la participation dans I SA est entièrement transférée à une société du groupe à l'étranger, laquelle est contrôlée par une société étrangère. La charge fiscale latente (avec réduction pour participations) en Suisse disparaît. Dès lors, un transfert sans incidence fiscale n'est pas possible. La réserve latente sur la participation transférée est réalisée (rendement de participations selon l'art. 70, al. 4, LIFD).

Impôt anticipé

Le transfert de participations à une société suisse du groupe n'est pas soumis à l'impôt anticipé, dans la mesure où la substance fiscale constituée par les réserves et les bénéfices est conservée (art. 5, al. 1, let. a, LIA en relation avec l'art. 61, al. 3, LIFD).

Dans la ***variante 1***, il s'agit du démembrement d'une participation à une société filiale à l'étranger. L'opération n'est pas soumise à l'impôt anticipé.

Dans les ***variantes 2, 3 et 4***, l'impôt anticipé est dû. En raison de l'application de la théorie du bénéficiaire direct, NL SA est bénéficiaire de la prestation et ayant droit au remboursement.

Droit de timbre de négociation

Le droit de négociation n'est concerné que si la société transférante ou la société reprenante est commerçant de titres (art. 13, al. 3, LT).

Variante 1: Le démembrement, à une société filiale suisse ou étrangère, de participations qui équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'autres sociétés n'est pas soumis au droit de timbre de négociation (art. 14, al. 1, let. i, LT).

Variantes 2, 3 et 4: Le transfert de participations d'au moins 20 % du capital-actions ou du capital social d'autres sociétés à une société du groupe à l'étranger n'est pas soumis au droit de timbre de négociation (art. 14, al. 1, let. j, LT).

Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations faisant partie de la fortune privée);
- Droit de timbre d'émission.

N° 24: Transfert d'une participation à la société mère (ch. 4.5)

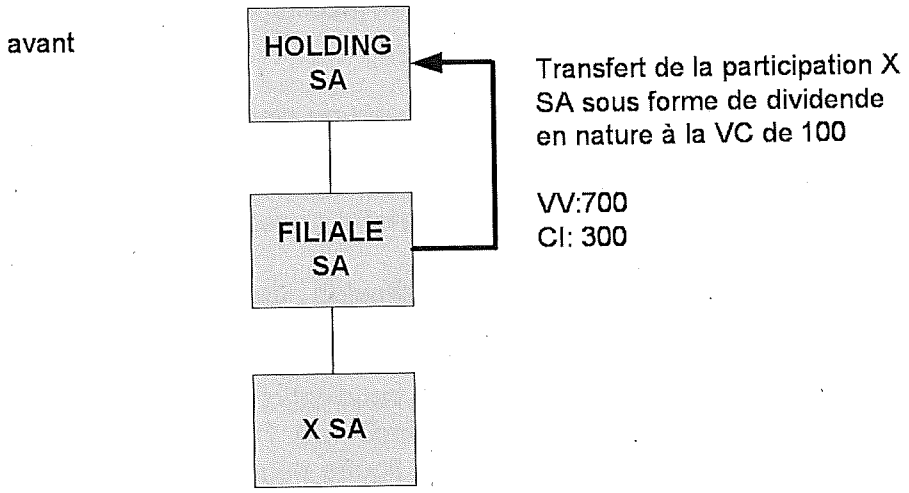
Variante A: Transfert par distribution

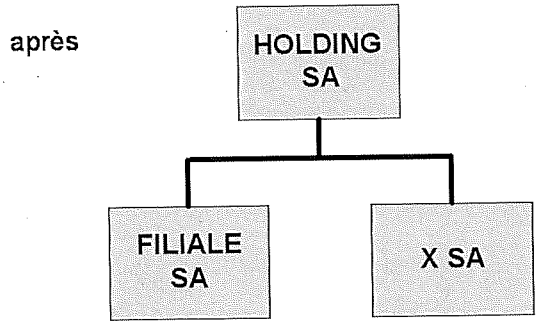
La société FILIALE SA transfère sa participation de 100 % dans X SA à sa société mère HOLDING SA sous forme d'un dividende en nature, à la valeur comptable de 100 (= valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice). Le coût d'investissement de la participation dans X SA est de 300.

La valeur vénale de la participation dans X SA est de 700.

En raison du transfert de la participation dans X SA, HOLDING SA doit procéder à une correction de valeur de sa participation dans FILIALE SA à hauteur de 100.

HOLDING SA présente un report de pertes non encore compensé de 600.





Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

FILIALE SA

Le transfert d'une participation à la société mère constitue un cas de prélèvement. Un tel transfert de participation aboutit en principe à une réalisation des réserves latentes. L'octroi de la réduction pour participations est régi par les articles 69 et 70 LIFD.

Le transfert d'une participation à la société mère ne constitue ni une division ni une séparation au sens de l'article 61, alinéa 1, lettre b, LIFD (scission). Il n'y a division ou séparation que si une société est décomposée en deux sociétés parallèles ou en deux sociétés sœurs.

En revanche, les conditions d'un transfert de patrimoine au sein du groupe sans incidence fiscale sont remplies (art. 61, al. 3, LIFD).

FILIALE SA a corrigé/amorti la valeur de sa participation dans X SA de 200 (coût d'investissement: 300 ./. valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice: 100). Cette correction de valeur ou cet amortissement n'est manifestement plus justifié (valeur vénale: 700) et doit être ajouté au bénéfice net imposable (art. 62, al. 4, LIFD).

HOLDING SA doit respecter un délai de blocage de cinq ans, revêtant un caractère objectif, concernant la participation dans X SA et la participation dans FILIALE SA.

En cas de violation du délai de blocage, les conséquences sont les suivantes pour FILIALE SA:

FILIALE SA effectue une distribution dissimulée de bénéfice de 600 en faveur de HOLDING SA (valeur vénale: 700 ./. dividende en nature comptabilisé: 100), laquelle doit être ajoutée au bénéfice net imposable (art. 58, al. 1, let. b, LIFD). Comme la correction de valeur ou l'amortissement récupéré de 200 sur la participation dans X SA a déjà été réintégré, la reprise à effectuer en procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD) est encore de 400. La réduction pour participations peut être revendiquée pour la part de la distribution dissimulée de 400 qui doit encore être reprise (valeur vénale 700 ./. coût d'investissement 300 = plus-value).

HOLDING SA

HOLDING SA comptabilise un rendement de participation (dividende en nature) de 100, qui ouvre le droit à la réduction pour participations. Ce rendement de participation doit être augmenté de la correction de valeur ou de l'amortissement récupéré de 200, transféré à la société HOLDING SA (réserve latente imposée sur la participation dans X SA), si bien qu'il passe à 300. Le coût d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice de la participation dans X SA de HOLDING SA sont également de 300. La durée de détention de la participation dans X SA transférée est reprise.

D'un autre côté, il existe un besoin de corriger de 100 la valeur de la participation dans FILIALE SA fondé sur un dividende de substance. Par conséquent, la correction de valeur de 100 doit être compensée avec le rendement de participation de 300 (art. 70, al. 3, LIFD). Le coût d'investissement de FILIALE SA est également réduit de 100 (désinvestissement).

Le rendement de participation de 200 (après compensation avec la correction de valeur ou l'amortissement) est porté en déduction des pertes reportées non encore compensées de 600, ces dernières étant dorénavant de 400 (hypothèse: pas d'autres rendements nets).

HOLDING SA doit respecter un délai de blocage de cinq ans, revêtant un caractère objectif, concernant la participation dans X SA et la participation dans FILIALE SA.

En cas de violation du délai de blocage, les conséquences sont les suivantes pour HOLDING SA:

Les réserves latentes transférées non imposées sont soumises à l'impôt dans la procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD). La société HOLDING SA réalise un rendement supplémentaire de 400 correspondant à ces réserves latentes sur la participation dans X SA. Comme cette distribution dissimulée de bénéfice est imposée auprès de FILIALE SA, le rendement supplémentaire auprès de HOLDING SA constitue un rendement de participation ouvrant le droit à la réduction pour participations. Toutefois, dans le cas d'espèce, le rendement de participations est d'abord compensé avec les pertes reportées qui n'ont pas encore été déduites.

Le coût d'investissement de la participation dans FILIALE SA reste inchangé, car il a déjà été diminué de 100 au moment du transfert de participation (désinvestissement).

En raison de l'imposition ultérieure des réserves latentes de 400, la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de la participation dans X SA passe de 300 à 700.

Impôt anticipé

Le transfert d'une participation à une société suisse du groupe n'est pas soumis à l'impôt anticipé (art. 5, al. 1, let. a, LIA).

En cas de violation du délai de blocage prévu par l'article 61, alinéa 4, LIFD, l'impôt anticipé est dû.

Droit de timbre de négociation

Le droit de négociation n'est concerné que si la société transférante ou la société reprenante est commerçante de titres (art. 13, al. 3, LT) et que des documents imposables sont aliénés (art. 13, al. 2, LT).

Dans le cas présent, la participation est transférée à titre gratuit. À défaut de transfert à titre onéreux, le droit de négociation n'est pas dû.

Impôts non concernés

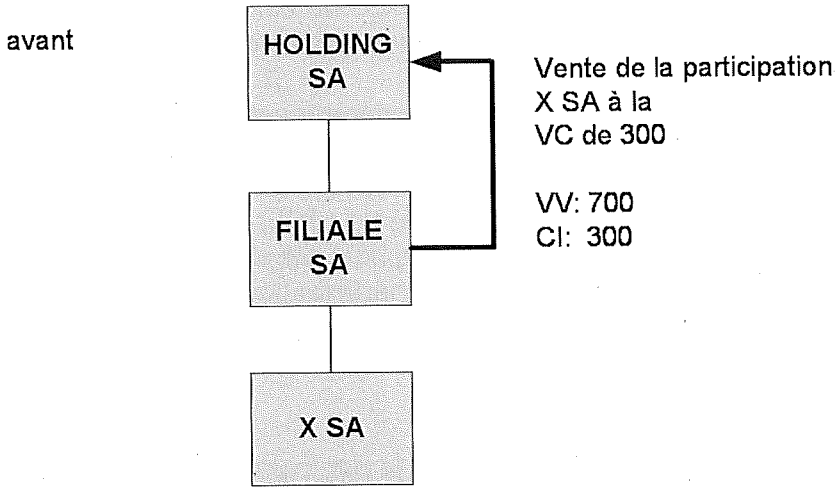
- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations faisant partie de la fortune privée);
- Droit de timbre d'émission.

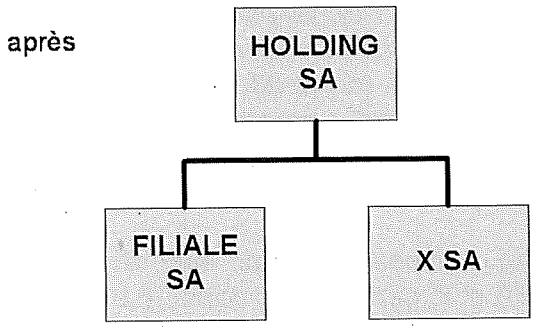
Variante B: Transfert par vente

La société FILIALE SA vend sa participation de 100 % dans X SA à sa société mère HOLDING SA, à la valeur comptable et au coût d'investissement de 300 (= valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice).

La valeur vénale de la participation dans X SA est de 700.

En raison du transfert de la participation dans X SA, HOLDING SA doit procéder à une correction de valeur de sa participation dans FILIALE SA de 200.





Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

FILIALE SA

Le transfert d'une participation à la société mère constitue un cas de prélèvement. Un tel transfert de participation aboutit en principe à une réalisation des réserves latentes. L'octroi de la réduction pour participations est régi par les articles 69 et 70 LIFD.

La vente d'une participation à la société mère ne constitue ni une séparation ni une division selon l'article 61, alinéa 1, lettre b, LIFD (scission). En revanche, les conditions d'un transfert de patrimoine au sein du groupe sans incidence fiscale sont remplies (art. 61, al. 3, LIFD).

HOLDING SA doit respecter un délai de blocage de cinq ans, revêtant un caractère objectif, concernant la participation dans X SA et la participation dans FILIALE SA.

En cas de violation du délai de blocage, les conséquences sont les suivantes pour FILIALE SA:

FILIALE SA effectue une distribution dissimulée de bénéfice de 400 en faveur de HOLDING SA (valeur vénale : 700 ./. prix de vente : 300), laquelle doit être ajoutée au bénéfice net imposable (art. 58, al. 1, let. b, LIFD). La reprise est effectuée en procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD)). La réduction pour participations peut être revendiquée pour la distribution dissimulée de 400 (valeur vénale : 700 ./. coût d'investissement : 300 = plus-value).

HOLDING SA

HOLDING SA comptabilise le prix d'achat de la participation dans X SA. Le coût d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice de la participation de HOLDING SA dans X SA sont de 300. La durée de détention de la participation dans X SA vendue est reprise.

La vente de la participation dans X SA à une valeur inférieure à la valeur vénale entraîne un besoin de procéder à une correction de valeur de 200 sur la participation de la société transférante FILIALE SA. Comme le besoin de correction de valeur est fondé sur un désinvestissement sans incidence fiscale de HOLDING SA (dividende de substance dissimulé fiscalement neutre; art. 61, al. 3, LIFD) la correction de valeur ne peut pas être déduite lors de la fixation du bénéfice net imposable. Mais le coût d'investissement de la participation dans FILIALE SA est réduit de 200.

HOLDING SA doit respecter un délai de blocage de cinq ans, revêtant un caractère objectif, concernant la participation dans X SA et la participation dans FILIALE SA.

En cas de violation du délai de blocage, les conséquences sont les suivantes pour HOLDING SA:

Les réserves latentes transférées non imposées sont soumises à l'impôt dans la procédure de rappel d'impôt (art. 151 à 153 LIFD). La société HOLDING SA réalise un rendement supplémentaire de 400 correspondant à ces réserves latentes sur la participation dans X SA. Comme cette distribution dissimulée de bénéfice est imposée auprès de FILIALE SA, le rendement supplémentaire auprès de HOLDING SA constitue un rendement de participation ouvrant le droit à la réduction pour participations.

Le coût d'investissement de la participation dans FILIALE SA reste inchangé, car il a déjà été diminué de 200 au moment du transfert de participation (désinvestissement).

En raison de l'imposition ultérieure des réserves latentes de 300, la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de la participation dans X SA passent de 400 à 700.

Impôt anticipé

Idem variante A.

Droit de timbre de négociation

Le droit de négociation n'est concerné que si la société transférante ou la société reprenante est commerçante de titres (art. 13, al. 3, LT) et que des documents imposables sont aliénés (art. 13, al. 2, LT).

Le transfert de participations d'au moins 20 % du capital-actions ou du capital social d'autres sociétés à une société suisse du groupe n'est pas soumis au droit de timbre de négociation (art. 14, al. 1, let. j, LT).

Impôts non concernés

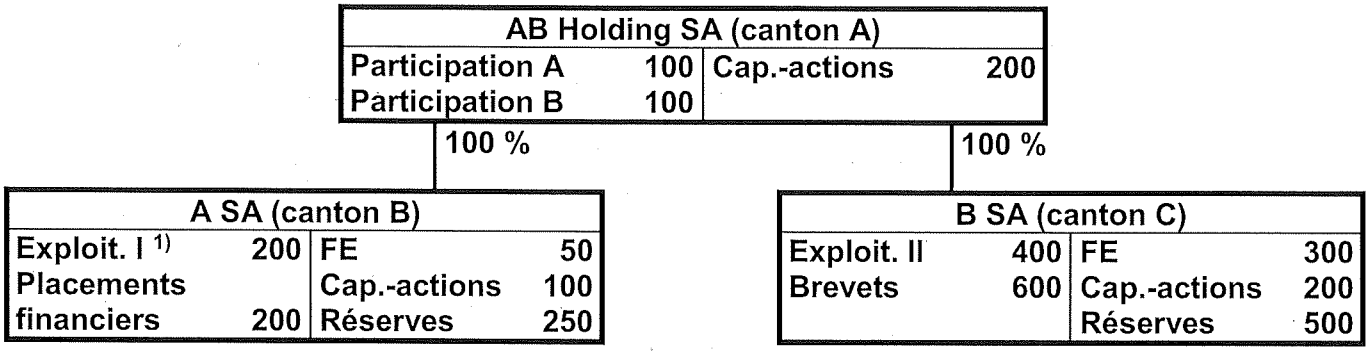
- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations faisant partie de la fortune privée);
- Droit de timbre d'émission.

N° 25: Délai de blocage en cas d'aliénation lors du transfert d'une exploitation à une autre société suisse du groupe (ch. 4.5)

Les sociétés A SA et B SA sont des filiales à 100 % de la société AB Holding SA.

La société A SA vend l'exploitation I à la société B SA pour le prix de 200 (= excédent d'actif aux valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice).

Situation initiale



1) Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice: 200; réserves latentes non imposées: 100

Variantes

a) 3 ans plus tard, B SA vend l'exploitation I à des tiers au prix de 350.

b) 3 ans plus tard, AB Holding SA vend 40 % de sa participation dans B SA à des tiers au prix de 400.

c) 3 ans plus tard, AB Holding SA vend 60 % de sa participation dans B SA à des tiers au prix de 600.

d) 3 ans plus tard, AB Holding SA vend sa participation dans A SA à des tiers au prix de 450.

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

Dans le cas d'espèce, les conditions d'une scission sans incidence fiscale (art. 61, al. 1, let. b, LIFD), pour laquelle aucun délai de blocage n'est à respecter, ne sont pas remplies (l'exigence de l'exploitation fait défaut, car il ne reste pas d'exploitation dans A SA après la scission, et le transfert est effectué par vente). Toutefois, comme une exploitation est transférée entre sociétés suisses contrôlées par une autre société, il y a un transfert de patrimoine au sein du groupe sans incidence fiscale (art. 61, al. 3, LIFD).

A SA

a) Il y a une violation du délai de blocage au sens de l'article 61, alinéa 4, LIFD (aliénation des valeurs patrimoniales transférées). Les réserves latentes transférées de 100 sont soumises à l'impôt sur le bénéfice en procédure de rappel d'impôt.

b) B SA est encore contrôlée par AB Holding SA après la vente de 40 % de ses droits de participation. Le délai de blocage n'est pas violé.

c) Le contrôle est abandonné du fait de la vente de 60 % des droits de participation de B SA. Le délai de blocage prévu à l'article 61, alinéa 4, LIFD est violé. Les réserves latentes transférées de 100 sont soumises à l'impôt sur le bénéfice en procédure de rappel d'impôt. Une imposition proportionnelle des réserves latentes n'est pas admise. En cas d'abandon du contrôle, l'entier des réserves latentes transférées doit être imposé pleinement (cf. ch. 4.5.2.17 de la circulaire).

d) La vente par AB Holding SA de la participation dans la société transférante A SA implique également un abandon du contrôle, si bien que le délai de blocage est violé. Les réserves latentes transférées de 100 sont soumises à l'impôt sur le bénéfice en procédure de rappel d'impôt.

B SA

B SA doit respecter un délai de blocage de cinq ans, revêtant un caractère objectif, concernant l'exploitation I acquise (art. 61, al. 4, LIFD).

a) B SA a violé le délai de blocage. Elle peut faire valoir une réserve latente imposée de 100 sur l'exploitation I. Par conséquent, le bénéfice en capital de 150 n'est soumis à l'impôt sur le bénéfice qu'à concurrence de 50.

b) Le délai de blocage n'a pas été violé. Il n'y a pas de conséquences fiscales pour B SA.

c) B SA peut faire valoir une réserve latente imposée de 100 sur l'exploitation I.

d) B SA peut faire valoir une réserve latente imposée de 100 sur l'exploitation I.

AB-Holding SA

En raison du principe de l'autorité du bilan, la théorie du triangle modifiée doit être appliquée à AB Holding SA.

AB Holding SA doit respecter un délai de blocage de cinq ans, revêtant un caractère objectif, concernant les participations dans A SA et B SA (art. 61, al. 4, LIFD).

Dans les ***variantes c) et d)***, AB Holding SA ne respecte pas le délai de blocage (abandon du contrôle). Comme dans la ***variante b)***, les conséquences fiscales pour la société AB Holding SA elle-même sont les conséquences fiscales ordinaires en relation avec l'aliénation de participations (pas d'application ultérieure de la théorie du triangle).

Impôt anticipé

Le transfert d'exploitations à une société suisse du groupe n'est pas soumis à l'impôt anticipé (art. 5, al. 1, let. a, LIA).

En cas de violation du délai de blocage prévu à l'article 61, alinéa 4, LIFD, l'impôt anticipé est dû. La société reprenante est bénéficiaire. L'intérêt moratoire sur le montant d'impôt anticipé est régi par l'article 16 LIA.

Droit de timbre d'émission

Etant donné que dans le cas d'espèce les valeurs patrimoniales ne sont pas apportées par le détenteur des droits de participation, le droit d'émission n'est pas concerné.

Droit de timbre de négociation

Le droit de négociation n'est concerné que si la société transférante ou la société reprenante est commerçante de titres (art. 13, al. 3, LT) et que des documents imposables sont aliénés avec l'exploitation (art. 13, al. 2, LT).

Les transferts de participations selon l'article 61, alinéa 3, LIFD ne sont pas soumis au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. j, LT).

À défaut de base légale, le délai de blocage en cas d'aliénation prévu par la LIFD (art. 61, al. 2 et 4, LIFD) n'est pas applicable en matière de droit de négociation.

Impôt non concerné

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations faisant partie de la fortune privée).

N° 26: Remploi partiel d'une participation (ch. 4.7)

La société X HOLDING vend sa participation dans B SA au prix de 1'000 et acquiert une participation de 50 % dans la société C SA.

Situation initiale

X HOLDING SA

Placements financiers	200	Fonds étrangers	200
Participation A SA	300	Capital-actions	200
Participation B SA 1)	***100***	Autres réserves	200
Total des actifs	600	Total des passifs	600

1) coût d'investissement et valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice: 100

Le prix de la participation de 50 % dans la société C SA est de 800.

Après le remploi, les valeurs sont les suivantes:

	Participation B	**Participation C acquise en remploi**
Coût d'investissement	100	
Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice	100	
Produit de la vente	1 000	
Bénéfice en capital	900	
Prix d'achat		800

Après le remploi, le bilan commercial et le bilan fiscal de la société X Holding se présentent ainsi:

Bilan de X HOLDING SA après le remploi

Placements financiers	200	Fonds étrangers	200
Nouveaux placements financiers	***200***	Capital-actions	200
Participation A SA	300	Réserves	200
Participation C SA 1)	***100***	***Bénéfice en capital sur part. B***	***200***
Total des actifs	800	Total des passifs	800

1) coût d'investissement: 100; réserve latente non imposée: 700 (prix d'achat 800 ./. amortissement immédiat 700)

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

Part du bénéfice en capital non réinvestie

Les fonds non réinvestis et devenus librement disponibles de 200 sont soumis à l'impôt sur le bénéfice avec réduction pour participation (art. 69 et 70 LIFD).

Droit de timbre de négociation

L'aliénation de documents imposables lors du remploi d'une participation d'au moins 20 % du capital-actions ou du capital social d'une autre société selon l'article 64, alinéa 1bis, LIFD n'est pas soumise au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. j, LT) pour autant que le produit d'aliénation soit utilisé pour acquérir une nouvelle participation.

Dans le cas d'espèce, la part des fonds non réinvestie de 200 ne peut pas être exonérée du droit de négociation.

Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations faisant partie de la fortune privée);
- Impôt anticipé;
- Droit de timbre d'émission.

N° 27: Remploi complet d'une participation (ch. 4.7)

La société X HOLDING vend sa participation dans B SA au prix de 1'000 et acquiert une participation de 50 % dans la société C SA.

Situation initiale

X HOLDING SA

Placements financiers	200	Fonds étrangers	200
Participation A SA	300	Capital-actions	200
Participation B SA	***100***	Autres réserves	200
Total des actifs	600	Total des passifs	600

Le coût d'investissement de la société B SA est de 500. La valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice correspond à la valeur comptable.

Le prix de la participation de 50 % dans la société C SA est de 2'000. Le prix d'acquisition est financé par le produit de la vente de la participation dans B SA de 1'000 et par un emprunt bancaire de 1'000.

Après le remploi, les valeurs sont les suivantes:

	Participation B	**Participation C acquise en remploi**
Coût d'investissement	500	
Valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice	100	
Produit de la vente	1'000	
Bénéfice en capital	900	
Prix d'achat		2'000

Bilan commercial de X HOLDING SA après le remploi

Placements financiers	200	***Fonds étrangers***	***1'200***
Participation A SA	300	Capital-actions	200
Participation C SA [1)]	***1'100***	Réserves	200
Total des actifs	1'600	Total des passifs	1'600

1) réserve latente: 900 (prix d'achat 2'000 ./. amortissement immédiat 900)

Impôt fédéral direct *(impôt sur le bénéfice)*

Corrections de valeur ou amortissements récupérés qui ne sont plus justifiés

Le bénéfice en capital à concurrence de 400 est entièrement imposable selon l'article 62, alinéa 4, LIFD (coût d'investissement de 500 moins valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice de 100 = corrections de valeur ou amortissements récupérés qui ne sont plus justifiés). Un remploi sur cette part du bénéfice en capital n'est pas possible.

Bilan fiscal de X HOLDING SA après le remploi

Placements financiers	200	***Fonds étrangers***	***1'200***
Participation A SA	300	Capital-actions	200
Participation C SA [1)]	***1'500***	Réserves	200
		Réserve latente imposée (part. C)	***400***
Total des actifs	2'000	Total des passifs	2'000

1) réserve latente non imposée: 500 (prix d'achat 2'000 ./. amortissement immédiat 500)

Droit de timbre de négociation

L'aliénation de documents imposables lors du remploi d'une participation d'au moins 20 % du capital-actions ou du capital social d'une autre société selon l'article 64, alinéa 1bis, LIFD, n'est pas soumise au droit de négociation (art. 14, al. 1, let. j, LT).

Si le prix d'acquisition de la participation acquise en remploi est supérieur au produit d'aliénation, la différence (1'000) est soumise au droit de négociation.

Impôts non concernés

- Impôt fédéral direct (impôt sur le revenu: revenus provenant de participations faisant partie de la fortune privée);
- Impôt anticipé;
- Droit de timbre d'émission.