

Aspects fiscaux de la loi sur la fusion

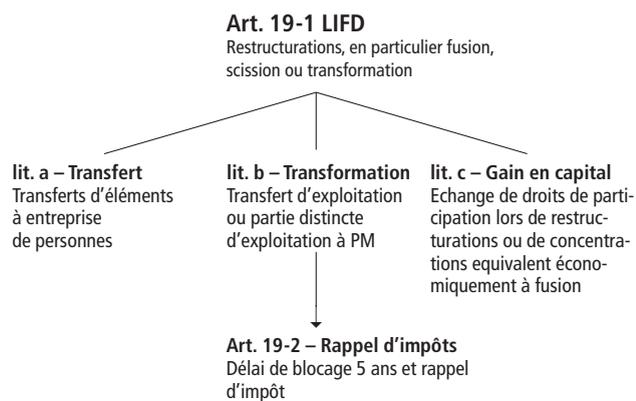
Peter Riedweg, Zürich¹

1. Introduction

La loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (Loi sur la fusion, LFus) est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2004² et modifie les fondements du droit [civil] suisse des restructurations. Le but de cette loi est le réarrangement de la fusion, l'introduction de la scission et du transfert de patrimoine ainsi que d'aménager la plus grande flexibilité possible entre les différentes formes de société du CO et des personnes morales du CC³. Les importantes modifications du droit fiscal suisse des restructurations qui sont simultanément entrées en vigueur sont l'objet du présent exposé.

Le groupe de travail Impôts lors de restructurations constitué en 1995 par le Conseil fédéral a développé sur la base du premier projet de droit civil de loi sur la fusion du Prof. Frank Vischer des propositions pour la réforme du droit fiscal des restructurations⁴. Après une procédure de consultation détaillée, ces propositions ont été pour la plus grande partie reprises par le Message du Conseil fédéral du 13 juin 2000⁵, ainsi que complétées et élargies lors des débats parlementaires subséquents⁶. Finalement après une procédure de règlement des différents qui s'est consacrée principalement à la question des droits de mutation, la nouvelle loi a été adoptée par les deux chambres le 3 octobre 2003. En l'absence de référendum, le Conseil fédéral a fixé l'entrée en vigueur des modifications du droit fiscal au 1^{er} juillet 2004. De surcroît, l'Administration fédérale des contributions a publié une circulaire «Circulaire no 5 Restructurations du 1^{er} juin 2004» (AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004) particulièrement complète, qui prend position de manière détaillée sur les conséquences fiscales des restructurations. Les modifications du droit fiscal introduites par la loi sur la fusion touchent l'ensemble des impôts, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée et des assurances sociales (AVS, AI, APG).

2. Impôt sur le revenu



Résumé:

La loi sur la fusion introduit de nouvelles et attrayantes normes fiscales pour les restructurations d'entreprises. Les transferts d'éléments patrimoniaux en neutralité fiscale, scissions sans délai de blocage, l'introduction d'un droit fiscal partiel de groupe, ainsi que les allègements et exemptions prévus pour les droits de timbre et les droits de mutation élargissent considérablement la flexibilité de structure. La mise en œuvre au niveau cantonal de ce droit fiscal des restructurations moderne mais cependant complexe exige encore un peu de patience.

a) Transfert d'éléments patrimoniaux à une autre entreprise de personnes

Les éléments patrimoniaux d'une entreprise de personnes peuvent être transférés en neutralité fiscale à leur valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu, pour autant que l'assujettissement en Suisse soit maintenu et que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu soient reprises. Le champ d'application de l'art. 19 al. 1 lit. a LIFD et de l'art. 8 al. 3 lit. a LHID est tellement large que les règles particulières prévues pour les formes de restructurations fusion, scission et transformation à l'art. 19 al. 1 LIFD et à l'art. 8 al. 3 LHID n'auraient pas été nécessaires. Il n'y a aucune restriction en ce qui concerne les éléments patrimoniaux

transférables telle que «nécessaire à l'exploitation de l'entreprise», «d'exploitation» ou «partie distincte d'exploitation» et aucun délai de blocage en cas d'aliénation n'est applicable. L'unique condition est la qualification de fortune commerciale, qui doit exister et être maintenue. Le nouveau droit, en comparaison avec l'ancien, est ainsi nettement plus libéral⁷. Les formes de transfert selon le droit civil sont sans importance pour l'appréciation fiscale. Elles peuvent être réalisées sous la forme d'un transfert de patrimoine selon les art. 69 et suivants LFus, par contrat de vente selon les art. 184 et suivants CO ou de toutes autres formes du droit civil à titre onéreux ou non⁸.

Les paiements compensatoires entre les associés d'une entreprise de personnes dans le cadre d'un changement du partenariat (entrée ou sortie d'associé) constituent un revenu d'activité indépendante imposable auprès de l'associé bénéficiaire comme sous le droit précédent. La neutralité fiscale est en outre restreinte lors de transferts d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée. Des prélèvements privés constituent des états de fait de réalisations fiscales et conduisent comme sous le droit précédent à l'imposition des réserves latentes (art. 18 al. 2 LIFD et art. 8 al. 1 LHID).

b) Transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale

La transformation en neutralité fiscale ne peut être réalisée – en plus des autres conditions générales telles que le maintien de l'assujettissement et la reprise des valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu – qu'à la condition qu'une exploitation ou une partie distincte d'exploitation soit transférée. Il n'en résulte aucune modification matérielle essentielle par rapport à l'ancien droit qui exigeait la continuation inchangée de l'exploitation transférée. Le champ d'application de la nouvelle norme pour les transformations a été élargi à toutes les personnes morales et permet maintenant le transfert de pertes antérieures des sociétés de personnes aux personnes morales⁹. En outre, le respect d'un délai de blocage objectif de 5 ans comme exigé sous l'ancien droit¹⁰, est désormais ancré dans la loi aux art. 19 al. 2 LIFD et 8 al. 3^{bis} LHID¹¹. Le caractère objectif signifie que l'intention d'évasion fiscale n'est pas une condition et qu'ainsi les motifs de la violation du délai de blocage ne sont pas pertinents. En raison de l'utilisation des termes «dans la mesure où» dans le texte légal, le décompte du rappel d'impôt en cas de violation du délai de blocage s'effectue simplement proportionnellement aux droits de participation effectivement aliénés.

c) Echange de droits de participation

Fortune commerciale

L'échange de droits de participation lors de restructurations de personnes morales ne conduit pas à une réalisation pour les détenteurs de parts qui détiennent leurs droits de participation dans leur fortune commerciale pour autant que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu soient reprises. L'imposition se détermine exclusivement selon le traitement comptable. Ceci correspond à l'ancien droit, mais a cependant été fixé dans la loi aux art. 19 al. 1 lit. c LIFD et 8 al. 3 lit. c LHID. L'échange de droits de participation transfrontalier est ainsi neutre fiscalement, ce qui était auparavant de temps en temps remis en question par l'AFC.

Fortune privée

Si les droits de participation se trouvent dans la fortune privée, le détenteur de parts ne réalise pas de revenu imposable lors de l'échange des droits de participation. Les augmentations de la valeur nominale ainsi que les paiements compensatoires et autres avantages appréciables en argent à la charge des réserves de la société restructurée sont cependant des rendements imposables¹².

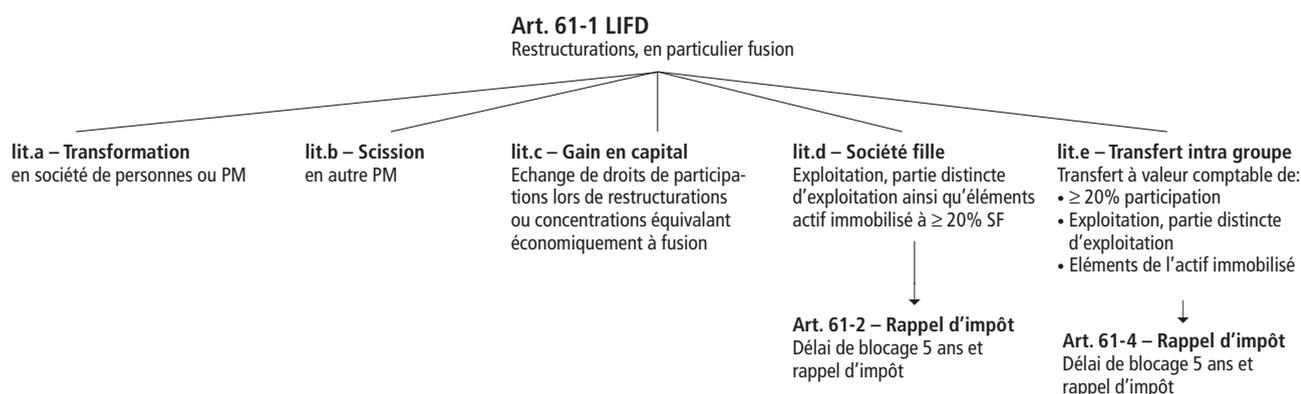
Si la société restructurée utilise afin d'indemniser les détenteurs de parts ses propres actions, qui n'ont pas été déjà imposées à leur rachat¹³, la différence entre la valeur vénale de ces propres actions et leur valeur nominale doit être traitée selon le point de vue de l'AFC comme un dédommagement au comptant imposable¹⁴. Cette nouvelle pratique administrative qui ne s'applique qu'aux fusions et scissions, mais cependant pas aux quasi-fusions, est controversée¹⁵.

3. Impôt sur le bénéfice

a) Fusion

La fusion est réalisée en neutralité fiscale au niveau de l'impôt sur le bénéfice pour autant que l'assujettissement en Suisse soit maintenu et que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice soient reprises¹⁶. La société reprise ne doit pas gérer une exploitation et aucun délai de blocage ne doit être respecté. Les éventuelles pertes reportées peuvent être reprises par la société reprenante et compensées avec les bénéfices propres.

Concernant la fusion par absorption d'une société filiale par sa société mère, le nouveau droit n'apporte (malheureusement) aucun changement matériel. Comme auparavant, les bénéfices de fusion sont im-



posables et les pertes de fusion ne sont pas déductibles¹⁷. Par contre, l'AFC reprend nouvellement pour les reverse mergers ou down-stream mergers, lors desquelles la filiale reprend la société mère, le concept des apports de capital. Auprès de la société filiale reprenante, l'excédent d'actifs transféré représente un apport des détenteurs de part sans conséquences fiscales¹⁸.

b) Transformation

La transformation de personnes morales peut être réalisée en neutre fiscalement, pour autant que l'assujettissement en Suisse soit maintenu et que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice soient reprises. Aucune autre condition n'est exigée. Par contre, la transformation en neutralité fiscale de toute forme de personne morale en une société de personnes est en revanche nouvelle¹⁹. L'assujettissement à l'impôt sur le bénéfice de la personne morale transférante est remplacé par l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des associés reprenants. La nouvelle disposition légale n'exige ni la continuité de la société de personnes ni le maintien inchangé des rapports de participations (par ex. un délai de blocage de 5 ans)²⁰. En vertu du principe de la continuité de l'entreprise, les pertes non encore compensées de la personne morale peuvent être transférées aux associés et être compensées avec leurs futurs revenus imposables²¹. La neutralité fiscale favorable au niveau de l'entreprise est fortement ternie par l'imposition des détenteurs de parts de la personne morale transférante. Le législateur part de l'idée qu'il s'agit d'une liquidation de la personne morale et qualifie les dividendes de liquidation respectivement les dividendes en nature (à leur valeur vénale) de rendement de la fortune imposable²², ce qui rend la transformation d'une personne morale profitable en une société de personnes impossible en pratique²³. Par ailleurs, il existe pour des entreprises

moins prospères (en tout cas avec des pertes reportées) une certaine flexibilité de structure.

c) Scission

La scission de personnes morales (jusque là de pures sociétés de capitaux ou de sociétés coopératives) peut être réalisée en neutralité fiscale, pour autant que l'assujettissement soit maintenu en Suisse et que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice soient reprises. Conditions particulières à la scission, une exploitation ou une partie distincte d'exploitation doit être transférée et les personnes morales existantes après la scission poursuivent une exploitation ou une partie distincte d'exploitation²⁴. La double condition d'exploitation et de continuation de l'exploitation doit garantir l'attachement fonctionnel des réserves latentes aux actifs économiques et distinguer la scission d'une liquidation déguisée. Le terme exploitation signifie, comme jusque là, «un 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», alors que la nouvelle notion de partie distincte d'exploitation est interprétée comme «la plus petite unité d'une entreprise viable par elle-même»²⁵ introduisant ainsi un adoucissement par rapport à l'ancien droit. L'appréciation de l'existence d'une exploitation ou partie distincte d'exploitation nécessite une analyse qualitativement complète de tous les aspects économiques et entrepreneuriaux objectifs et subjectifs. A cet égard, des éléments quantitatifs, comme un certain nombre d'employés propres ou mandatés ou des relations de coûts et recettes, peuvent dans des cas particuliers être pris comme référence. Ces éléments quantitatifs sont cependant lors de l'appréciation de l'existence d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation aussi peu déterminants que la question de savoir si la personne morale fournit ses

prestations ou biens sur le marché ou à des sociétés affiliées. A l'opposé, l'AFC se réfère en particulier pour des sociétés de gestion de fortune, holding, financières, d'exploitation de biens immatériels ainsi que des sociétés immobilières à des exigences quantitatives²⁶. Selon le nouveau droit, le comportement de l'actionnaire n'a aucune influence sur la neutralité fiscale de la scission et, par conséquent, le délai de blocage imposé jusque-là par la pratique administrative est supprimé. Ainsi, les détenteurs de part peuvent aliéner directement leurs droits de participation issus de la scission et réaliser un gain en capital neutre fiscalement. La suppression du délai de blocage octroie pour les assujettis une flexibilité de structure insoupçonnée.

d) Démembrement

Le nouveau droit ne distingue plus scission horizontale et verticale, mais scission et démembrement. Un démembrement est un transfert neutre fiscalement d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation ou d'éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société fille suisse²⁷. A cet égard, une participation d'au moins 20% est déjà qualifiée de société fille selon le nouveau droit. A l'opposé de la scission, la double condition d'exploitation et de continuation de l'exploitation n'est pas applicable, cependant le démembrement est soumis à un délai de blocage objectif de 5 ans²⁸.

Les participations d'au moins 20% peuvent ainsi comme sous l'ancien droit être transférées en neutralité fiscale comme apport dissimulé de capital à des sociétés filles suisses ou étrangères aux valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice, et ce sans recourir à la norme fiscale pour restructuration²⁹. Il n'y a pas de réalisation fiscale de bénéfice et, par conséquent, aucun délai de blocage n'est applicable³⁰.

e) Transfert entre sociétés du groupe

La loi sur la fusion a créé un nouveau droit fiscal partiel de groupe. Avec les transferts entre sociétés du groupe, des participations détenues directement ou indirectement d'au moins 20%, des exploitations ou parties distinctes d'exploitation ainsi que des éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation peuvent être transférées en neutralité fiscale entre sociétés du groupe en Suisse, lesquelles sont définies selon l'aperçu général de l'ensemble des circonstances et du cas d'espèce et grâce à la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière étant réunies sous la direction unique d'une société³¹. Par conséquent, immeubles, droits immatériels, machines ou autres actifs immobilisés de l'entreprise peuvent être à l'avenir

transférés à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice à la société-mère ou à une société-sœur en neutralité fiscale, sans que les conséquences fiscales d'une distribution dissimulée de bénéfice ne soient réalisées. D'insoupçonnées possibilités de structure se présentent ainsi pour les groupes de sociétés. Reste réservé en droit cantonal, le transfert à une société holding, de domicile ou mixte bénéficiant d'une imposition privilégiée³².

Les transferts entre sociétés du groupe sont soumis à un délai de blocage de 5 ans³³. L'aliénation des valeurs patrimoniales transférées ou l'abandon de la direction unique pendant le délai de blocage conduit à l'imposition ultérieure des réserves latentes transférées auprès de la société transférante. De surcroît, les sociétés suisses réunies sous la direction unique au moment de la violation du délai de blocage répondent solidairement du rappel d'impôt.

f) Echange de droits de participation

L'échange de droits de participation lors de restructurations de personnes morales ne provoque pour la personne morale titulaire de parts aucune conséquence fiscale au niveau de l'impôt sur le bénéfice, à condition que les valeurs relevantes pour l'impôt sur le bénéfice des droits de participations soient reprises. Ceci correspond à l'ancien droit, mais a cependant été fixé nouvellement dans la loi aux art. 61 al. 1 lit. c LIFD et art. 24 al. 3 lit. c LHID et comprend, en particulier, aussi l'échange de droits de participation transfrontalier.

4. Impôt sur les gains immobiliers

Si les cantons imposent les gains immobiliers réalisés par les personnes morales non pas au moyen de l'impôt sur le bénéfice mais au moyen d'un impôt spécial immobilier (système moniste), le transfert d'un immeuble dans le cadre d'une restructuration fiscale peut être réalisé en neutralité fiscale en vertu de l'art. 12 al. 4 lit. a LHID. La société reprenante se substitue pour l'impôt sur les gains immobiliers à la société transférante et reprend les coûts d'investissements et la charge fiscale latente sur la plus-value réalisée de l'immeuble, tout en devant se faire cependant créditer une possible durée de détention.

5. Droits de mutation

La plupart des cantons (ou même communes) perçoivent des droits de mutation. Puisque la compétence

législative de la Confédération pour l'harmonisation fiscale ne s'étend pas aux impôts indirects comme les droits de mutations, il en résulta une polémique intensive lors des débats parlementaires à ce sujet. Finalement, les Chambres fédérales se mirent d'accord de fonder l'exemption aux droits de mutation sur le droit civil, parce que les droits de mutation auraient pu conduire à empêcher inutilement des restructurations économiquement justifiées et ainsi mettre en échec les objectifs de la LFus. L'art. 103 LFus exclut ainsi la perception des droits de mutation cantonaux et communaux en cas de restructurations³⁴. Seuls des émoluments respectant les principes de la couverture des frais et de l'équivalence peuvent être à l'avenir perçus lors de restructurations.

Il faut prendre en considération que la majorité des cantons prévoit déjà aujourd'hui une exemption des droits de mutation lors de restructuration. Les cantons de Genève, Valais, Bâle-Campagne, Jura, Vaud, Schwyz, Neuchâtel et Fribourg, ainsi que beaucoup de communes du canton des Grisons, ne connaissent cependant aucune possibilité d'exemption ou qu'une possibilité d'exemption partielle. En sus des droits de mutation, il faut prendre en compte les émoluments des registres fonciers. Les cantons de Glaris, Tessin et Uri prélèvent à la place de droits de mutation des émoluments du registre foncier ayant un caractère d'impôt sans possibilité d'exemption lors de restructuration et les cantons de Schaffhouse et Zoug n'octroient qu'une réduction des émoluments du registre foncier lors de restructuration³⁵. En addition, les cantons de Genève, Valais, Bâle-Campagne, Jura, Neuchâtel, Vaud, Schwyz, Appenzell Rh. Int., Bâle-Ville, Lucerne, Obwald, Thurgovie, Zurich et des Grisons prélèvent en plus des droits de mutation des émoluments du registre foncier ayant un caractère d'impôt lors de restructurations. Tous ces cantons ont désormais le temps jusqu'à l'entrée en force de l'art. 103 LFus le 1^{er} juillet 2009 d'adapter leur législation cantonale et ainsi il ne nous reste plus qu'à supporter encore quelque temps la charge des droits de mutation lors de restructuration.

6. Impôt anticipé

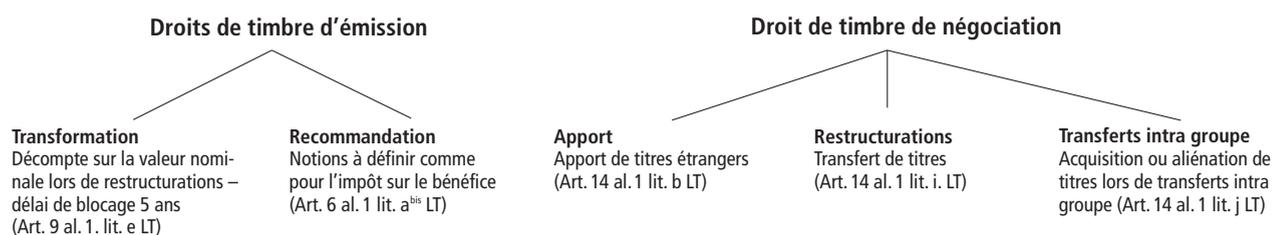
L'art. 5 al. 1 lit. a LIA modifié détermine que les réserves et profits d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, qui passent dans les réserves d'une société de capitaux suisse lors d'une restructuration au sens de l'art. 61 LIFD, ne sont pas soumises à l'impôt anticipé. Cette nouvelle formulation large amène une harmonisation bienvenue de l'impôt anticipé avec l'impôt sur le bénéfice. Aucun report d'imposition n'est par contre octroyé lorsque les réserves sont transformées en capital nominal remboursable sans être soumises à impôt anticipé (création d'actions gratuites, principe de la valeur nominale) ou lorsque des distributions (paiements compensatoires, dédommagements) sont réalisées.

L'application de l'art. 5 al. 1 lit. a LIA n'est soumise à aucun délai de blocage. Un tel délai n'est aussi pas nécessaire, car les réserves restent soumises à l'impôt anticipé. La pratique administrative veut cependant appliquer la règle du délai de blocage aux transferts intra groupe³⁶.

7. Droits de timbre

a) Droit de timbre d'émission

L'art. 9 al. 1 lit. e LT introduit une intéressante et surprenante nouveauté. Lors de transformations de sociétés de personnes en sociétés de capitaux, le droit de timbre d'émission ne sera désormais prélevé que sur la valeur nominale nouvellement créée et non plus sur la valeur vénale de l'excédent d'actif net, et cela à condition que la société de personnes existe déjà depuis cinq ans au moment de la transformation et que les nouveaux droits de participations créés pendant la restructuration ne soient pas aliénés dans les cinq ans suivants. Dans le cas contraire, le droit de timbre d'émission sera prélevé ultérieurement proportionnellement.



b) Droit de timbre de négociation

En vertu de la nouvelle teneur de l'art. 14 al. 1 lit. b LT, l'apport de titres servant à la libération de droits de participation étrangers ne sont pas non plus soumis à l'impôt sur le droit de timbre de négociation, alors que sous l'ancien droit cette exception ne concernait que la constitution de droits de participation suisses.

Si des titres imposables sont transférés lors d'une restructuration³⁷, l'exception au droit de timbre de négociation prévue nouvellement à l'art. 14 al. 1 lit. i LT est désormais applicable. Le lourd prélèvement du droit de timbre de négociation lors de transfert partiellement onéreux de titres imposables dans le cadre de restructuration appartient ainsi au passé³⁸. Après des premières hésitations de l'AFC, la règle du délai de blocage des impôts directs n'est pas appliquée aux droits de timbre de négociation³⁹.

Le nouvel art. 14 al. 1 lit. j LT comprend simultanément deux exonérations lors de transferts de titres imposables à l'intérieur d'un groupe. D'une part, la première demi-phrase de cette disposition exclu l'acquisition ou l'aliénation de titres imposables dans le cadre de transferts à l'intérieur d'un groupe⁴⁰. D'autre part, la deuxième demi-phrase exonère tout transfert de participation d'au moins 20% à des sociétés du groupe suisses ou étrangères et cela indépendamment du fait que le transfert soit réalisé à la valeur vénale ou à celle déterminante pour l'impôt sur le bénéfice. Pour les deux exceptions, aucun délai de blocage n'est également applicable⁴¹.

8. Mise en œuvre cantonale

Les cantons ont un délai de trois ans pour adapter leur législation aux nouvelles dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale⁴². Ce délai expire le 1.7.2007 (droits de mutation voir chiffre 5 ci-dessus). Après l'expiration de ce délai, le droit fédéral est directement applicable si le droit cantonal lui est contraire. Puisque les lois fiscales cantonales ne sont pas modifiées en même temps que les nouvelles normes du droit fédéral, il est possible que les allègements fiscaux visés par la Loi sur la fusion lors de restructuration n'obtiennent une signification pratique qu'avec un retard de deux jusqu'à trois ans. Pendant que, par exemple, les cantons de Bâle-Ville, Berne, Fribourg, Lucerne, Obwald, Saint-Gall, Thurgovie, Tessin et Zurich sont prêts à adapter leur lois fiscales le plus rapidement possible (probablement déjà le 1^{er} janvier 2005), d'autres cantons tels que Argovie, Grisons, Schwyz et Valais veulent profiter du délai d'adaptation le plus longtemps possible.

¹ Peter Riedweg, expert fiscal diplômé et expert-comptable diplômé, associé Homburger Rechtsanwälte, Zurich, ancien membre du groupe de travail Impôts lors de restructurations (Loi sur la fusion) constitué par le conseil fédéral, responsable de la procédure d'approbation de la circulaire no 5 Restructurations (Loi sur la fusion) de la Chambre Fiduciaire, Coauteur de la partie fiscale du Commentaire bâlois sur la Loi sur la fusion à paraître en automne 2004.

² RS 221.301.

³ FRANK VISCHER in: Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, Zurich/Bâle/Genève, 2004, Einleitung, no 1.

⁴ Rapport du groupe de travail Impôts lors de restructurations, version actualisée (août 1997).

⁵ FF 2000, 4337 ss.

⁶ Bulletin Officiel CE no 2001, 142 ss; Bulletin Officiel CN no 2003, 227 ss.

⁷ Cf. Exemple transfert de valeurs patrimoniales de la fortune commerciale Ex. 1, Annexe I, AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004.

⁸ AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 3.1.1.

⁹ AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 3.2.3.3 et Annexe I, no 3.

¹⁰ Cf. Concernant l'ancien droit ATF du 28.12.1998 in ASA 68 (1999/2000), 71 ss; le délai de blocage objectif ne prend pas en considération les motifs subjectifs de transferts conduisant à la violation du délai de blocage et ne se fonde pas non plus sur l'évasion fiscale.

¹¹ En ce qui concerne l'exonération du droit de timbre d'émission selon l'art. 9 al. 1 lit. e LT voir ci-dessous ch. 7a).

¹² AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 4.1.2.3.1 ss. Ce rendement est soumis également à l'impôt anticipé, voir ci-dessous ch. 6.

¹³ Le rachat de propres actions dans le but d'une réduction de capital, l'acquisition de plus de 10 % de propres actions ainsi que la détention de propres actions pendant plus de six ans conduisent à l'imposition d'un surplus de liquidation (art. 7 al. 1^{bis} LHID et art. 20 al. 1 lit. c LIFD cum art. 4a al. 1/2 LIA).

¹⁴ AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 4.1.2.3.7.

¹⁵ Cf. développements sur la fusion de SAUPPER/WEIDMANN (Art. 3 N 93) ainsi que sur la scission de RIEDWEG/GRÜNBLATT (Art. 29 N 87 ss) du Commentaire Bâlois sur la Loi sur la fusion à paraître en automne 2004.

¹⁶ Les fusions sont traitées au début des art. 61 al. 1 LIFD et art. 24 al. 3 LHID.

¹⁷ Art. 61 al. 5 LIFD; AFC-DVS, Circulaire 9 du 9.7.1998, no 2.4.1b; AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 4.1.5.2.2.

¹⁸ Art. 60 lit. a LIFD (respectivement art. 24 al. 2 lit. a LHID); AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 4.1.6.2 et Annexe I, Exemple 6.

¹⁹ Art. 61 al. 1 lit. a LIFD et art. 24 al. 3 lit. a LHID.

²⁰ GURTNER, ASA 71 (2002/2003), 755; RIEDWEG/GRÜNBLATT (Partie 1, Art. 69 N 38) du Commentaire Bâlois sur la Loi sur la fusion à paraître en automne 2004; autre avis AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 4.2.6.3.2.

²¹ AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 4.2.6.2.2.

²² Art. 20 al. 1 lit. c LIFD et art. 7 al. 1 LHID; AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 4.2.6.4.

²³ GURTNER, ASA 71 (2002/2003), 752 ss.

²⁴ Art. 61 al. 1 lit. b LIFD et art. 24 al. 3 lit. b LHID.

²⁵ AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 4.3.2.5.

²⁶ AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 4.3.2.6 s. exige cumulativement que l'exploitation ou la partie distincte d'exploitation fournisse des prestations sur le marché ou à des sociétés affiliées, dispose de personnel, et même dans certain cas au moins un poste de travail à temps complet, et la charge de personnel doit être par rapport aux recettes conforme à l'usage. Cf. aussi les développements exhaustifs in RIEDWEG/GRÜNBLATT (Art. 29 N 53 ff.) du Commentaire Bâlois sur la Loi sur la fusion à paraître en automne 2004.

²⁷ Art. 61 al. 1 lit. d LIFD et art. 24 al. 3 lit. d LHID.

²⁸ Dans la littérature ces différentes règles de délai de blocage sont critiquées (BEHNISCH, ASA 71 [2002/03], 730; LOCHER/AMONN, ASA 71 [2002/03], 774 s.; REICH, Festschrift Forstmoser, 740 s.; RIEDWEG/GRÜNBLATT [Art. 29 N 82 f.] du Commentaire Bâlois sur la Loi sur la fusion à paraître en automne 2004).

²⁹ AFC-DVS, Circulaire 9 du 9.7.1998, no 2.5.3e.

³⁰ AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 4.4.2.2.4.

³¹ Art. 61 als. 3 LIFD; art. 24 al. 3^{quater} LHID.

³² Art. 24 al. 3^{quater} LHID. Il est de la compétence des cantons d'adapter leur droit transitoire conformément en cas de changement ou d'introduction de statut (par ex. § 75 al. 1 et 2 LF ZH).

³³ Art. 61 al. 4 LIFD; art. 24 al. 3^{quinquies} LHID.

³⁴ Les restructurations neutres fiscalement au niveau de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice de sociétés de personnes et des personnes morales ainsi que les transferts intra groupe au sens des art. 8 al. 3 et 24 al. 3 et 3^{quater} LHID.

³⁵ Cf. OESTERHELT, Art. 103 LFus N 60 s. du Commentaire Bâlois sur la Loi sur la fusion à paraître en automne 2004 concernant un aperçu cantonal détaillé.

³⁶ Les délais de blocage lors de transferts intra groupe selon l'art. 61 al. 4 LIFD (AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 4.5.3.4), voir aussi RIEDWEG/HEUBERGER, (Partie 2 Art. 69 N 124) du Commentaire Bâlois sur la Loi sur la fusion à paraître en automne 2004.

³⁷ Cette condition de l'existence d'une restructuration est formulée de manière identique à celle de l'art. 19 al. 1 LIFD (cf. art. 8 al. 3 LHID) et art. 61 al. 1 LIFD (cf. art. 24 al. 3 LHID) pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le bénéfice.

³⁸ Elle est cependant maintenue, si lors d'une scission les conditions de la neutralité fiscale, en particulier l'exigence d'une exploitation, ne sont pas remplies (AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 4.3.6).

³⁹ AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 2.4.2; encore différent le projet du 11 février 2004, no 2.4.2.

⁴⁰ Art. 61 al. 3 LIFD.

⁴¹ Voir aussi AFC-DVS, Circulaire 5 du 1.6.2004, no 4.5.5.

⁴² Art. 72e LHID.