

Changement de statut en société holding

La réalisation systématique est-elle un sacro-saint principe du droit fiscal suisse ?

Dr. iur. Thierry Obrist



Thierry Obrist, Dr. iur., avocat, LL.M., post-doctorant, Faculté de droit, Université de Neuchâtel, collaborateur Walder Wyss SA, Zurich

Table des matières*

1	Introduction	182	3.3	Transfert d'exploitation à une filiale et acquisition du statut privilégié par la société mère	190
2	Réalisation systématique	182	3.3.1	Faits	190
2.1	Notion	182	3.3.2	Neutralité fiscale de la restructuration	190
2.2	La conception basée sur le principe de détermination des comptes	183	3.3.3	Constat	190
2.2.1	Principe de détermination en général	183	3.4	Fusion avec société à statut privilégié	191
2.2.2	Application d'une règle fiscale correctrice	184	3.4.1	Faits	191
2.2.3	Fonction des dispositions sur les restructurations	185	3.4.2	Neutralité fiscale de la restructuration	191
2.3	Cas de figure d'imposition en raison de la systématique fiscale	185	3.4.3	Le critère du maintien de l'assujettissement en Suisse	191
3	La modification de statut fiscal en particulier	186	3.4.3.1	Position des autorités	191
3.1	Problématique	186	3.4.3.2	Prise de position	191
3.2	« Simple » modification du statut fiscal	187	3.4.3.3	Quid si la société reprenante est exonérée au sens de l'art. 56 LIFD resp. 23 LHID ?	193
3.2.1	Faits	187	3.4.4	Constat	193
3.2.2	Application du principe de détermination	188	3.5	Excursus : passage du statut holding au statut ordinaire	194
3.2.3	Règle fiscale correctrice	188	4	Conclusion	195
3.2.3.1	Droit fédéral	188		Bibliographie	195
3.2.3.2	Droit cantonal	188		Bases légales	197
3.2.4	Constat	189		Messages et autres documents consultés	198
				Circulaires	198

* Pour les nombreux conseils reçus dans la préparation de la présente contribution, l'auteur remercie le Prof. Robert Danon, professeur ordinaire de droit fiscal aux facultés des HEC et de droit de l'Université de Lausanne, et Noëmi Schenk, collaboratrice à l'étude Walder Wyss SA à Zurich.

1 Introduction

Le changement de statut fiscal d'une société est souvent employé comme justificatif au prélèvement d'un impôt. Alors que le Conseil fédéral parle de « prétexte »,¹ la doctrine² classifie traditionnellement ce type d'imposition dans les cas de réalisation systématique. En effet, des réserves latentes créées alors que la société était soumise aux règles d'imposition ordinaires risquent d'échapper au fisc au moment du transfert dans un domaine exonéré ou soumis à une imposition privilégiée.

Conscients du caractère problématique de l'imposition au moment du changement de statut fiscal, plusieurs cantons ont introduit dans leur législation un mécanisme de report d'impôt parfois lié à un délai de blocage. Nous verrons dans ce contexte que les solutions légales sont très différentes d'un canton à l'autre et nous mettrons en évidence l'importance d'une solution harmonisée au niveau fédéral.

Avant d'examiner plusieurs situations dans lesquelles un changement de système fiscal peut avoir lieu (ch. 2.3), il nous a semblé utile de présenter notre conception de la réalisation systématique (ch. 2.2). Nous démontrerons pourquoi la réalisation systématique ne constitue pas une véritable réalisation mais bien plus une règle fiscale correctrice permettant de s'écarter d'un résultat obtenu en application du droit comptable. C'est dans ce contexte que le principe de la légalité est particulièrement important et qu'il appartient au législateur de prévoir expressément chacun des cas de figure dans lequel une substance fiscale risque d'échapper au fisc. Nous verrons que, précisément dans le cas du changement de statut fiscal d'une société, la base légale fait parfois défaut. Pour ce faire, nous présenterons plusieurs constellations dans lesquelles le statut holding est nouvellement applicable et chercherons à déterminer si une imposition peut, resp. doit avoir lieu (ch. 3). Par la suite, dans le cadre d'un excursus, nous ferons quelques réflexions sur le traitement du passage inverse où se pose la question de la sou-

mission à l'imposition ordinaire de substance fiscale générée alors que le privilège holding s'appliquait après la perte de ce privilège (ch. 3.5).

2 Réalisation systématique

2.1 Notion

La question de la réalisation d'un gain est essentielle en droit fiscal de l'entreprise.³ Elle est notamment au centre de la problématique fiscale, dans les questions de restructurations⁴ et constitue une condition essentielle à l'imposition des gains en capital. Malgré son importance évidente, une controverse a lieu autour de cette notion. Après avoir longuement débattu des éléments caractéristiques de la réalisation, la doctrine opère traditionnellement une distinction entre la réalisation effective, comptable et systématique.

D'une manière générale, on parle de réalisation effective lorsqu'un bien qui englobe une plus-value est aliéné ou d'une autre manière transformé en un autre bien.⁵ Un élément économique sort de la fortune de son titulaire et ce dernier acquiert un droit à une contre-prestation.⁶ C'est donc un échange de prestations qui caractérise la réalisation effective.⁷

On parle de réalisation comptable lorsqu'une plus-value est matérialisée par son inscription dans la comptabilité d'une entreprise.⁸ Cela a lieu lorsque la valeur comptable d'un actif qui était inscrit à une valeur inférieure à sa valeur réelle est augmentée ou lorsque la valeur comptable d'un passif qui était inscrit à une valeur supérieure à sa valeur réelle est réduite.⁹ La réalisation comptable peut donc intervenir sous deux formes : soit l'entreprise réévalue un actif, soit elle diminue comptablement la

1 Message LFus, p. 4034.

2 Notamment: DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, N 123 ad art. 28 LHID; HINNY, Realisation stiller Reserven aus Marken beim Übergang zum Holdingstatus?, p. 594; CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, p. 567; MERLINO/MORAND, Fusions, acquisitions et restructurations d'entreprises: aspects fiscaux suite à la LFus et à la RIE II, p. 35 et p. 389; LUDWIG, N 25 ad Einführung Steuerrecht; SPORI, Zur steuersystematischen Realisation, p. 73; JUNOD, Die steuersystematische Realisation: Ein Überblick mit Gegenüberstellungen bei den direkten Steuern, p. 116; STOCKAR, Umstrukturierungen nach Fusionsgesetz. Hinweise zu den Vorschlägen der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen, p. 53; LOCHER, N 155 ad art. 58 LIFD; REICH, Die steuerneutrale Reservenübertragung bei Unternehmensumstrukturierungen – neuere Entwicklung und Tendenzen, p. 395; BEHNISCH, Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften – national und grenzüberschreitend, p. 263.

3 WEIDMANN, Realisation und Zurechnung des Einkommens, p. 106; DESAX, Von der Methodologie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Steuerrecht, p. 35; SPORI, Zur steuersystematischen Realisation, p. 65.

4 REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, p. 31; GRETER, Steuersystematischer Gewinnaussweis bei Übertragung von Anlagevermögen im Konzern. Sonderfall der Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus, p. 957.

5 OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 99; CAGIANUT/HÖHN, Die Realisierung von Gewinnen im schweizerischen Unternehmenssteuerrecht, p. 270.

6 SPORI, Zur steuersystematischen Realisation, p. 66; LOCHER, Steuerrechtliche Folgen des Fusionsgesetzes im Recht der direkten Steuern, p. 676.

7 REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, p. 38; REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, p. 106.

8 OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 99.

9 LOCHER, N 94 ad art. 18 LIFD; arrêt du TA FR du 8.3.1996 = StE 1997 A 31.2 n° 3.

valeur d'un passif.¹⁰ Dans l'un comme dans l'autre cas, l'entreprise prend note de la nouvelle valeur et, l'estimant définitivement acquise, la fait apparaître dans ses comptes.¹¹

La réalisation systématique est peut-être la plus difficile à cerner. De l'avis général, elle a lieu lorsqu'une opération qui ne provoque pas le décompte des réserves latentes par une réalisation effective ni une réalisation comptable a pour effet que la possibilité d'imposition qui était jusque-là potentielle ne sera plus garantie dans le futur.¹² Comme nous le verrons,¹³ de nombreux cas de figure justifiés par la crainte de perte de substance fiscale en raison de systématique fiscale donnent lieu à une imposition.

La doctrine plus récente¹⁴ se distancie de la terminologie traditionnelle en invoquant l'argument selon lequel le critère de la transformation,¹⁵ nécessaire à la notion de réalisation, fait défaut à la réalisation comptable et à la réalisation systématique. Selon cette conception, rien de ce que l'on pourrait considérer comme une « réalisation » ne se produit lors de la réalisation comptable et systématique et il serait plus juste de parler de réalisation uniquement dans les cas où une prestation de l'entreprise est transformée en une autre forme de valeur.¹⁶ La présentation de ce courant de pensée fait l'objet de la section suivante.

2.2 La conception basée sur le principe de détermination des comptes

2.2.1 Principe de détermination en général

Le législateur suisse a opté pour l'application du principe de détermination des comptes,¹⁷ ou *Massgeblich-*

keitsprinzip.¹⁸ L'application de ce principe ressort de l'art. 58 al. 1 let. a LIFD selon lequel :

Art. 58 al. 1 let. a LIFD: Le bénéfice net imposable comprend :

a. le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent;¹⁹

Ainsi, les autorités fiscales se basent sur la comptabilité commerciale de l'entreprise pour définir le bénéfice imposable des personnes morales.²⁰ Ce principe n'est pas mentionné dans la loi d'harmonisation mais on retient de manière générale qu'il s'applique également pour le droit cantonal harmonisé.²¹ La doctrine considère en principe que l'application du principe de détermination découle indirectement de l'art. 24 al. 1 LHID.²²

Une distinction est faite entre le principe de détermination formel et le principe de détermination matériel.²³ On entend par principe de détermination matériel le fait que le

le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 67; l'AFC emploie le terme d'« importance déterminante », cf. notamment Circ. Restructurations ch. 4.2.5.2.1; le traducteur de l'arrêt R. Investment Group du TF (du 11.3.2002) emploie le terme de « théorie du bilan », cf. RDAF 2002 II, p. 131; pour notre part, nous considérons que « principe de détermination » est une traduction adéquate pour « *Massgeblichkeitsprinzip* ».

10 OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 100; CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, p. 562; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 159.

11 YERSIN, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, p. 26.

12 Cette définition est reprise de LOCHER, N 97 ad art. 18 LIFD; sur le concept de réalisation systématique selon Locher, cf. également LOCHER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, pp. 209 ss.

13 Cf. ci-dessous, ch. 2.3.

14 REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, p. 38; REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, pp. 96 ss; REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 38; mais également et surtout GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, pp. 69 ss et 96 ss.

15 « Ein transformierendes Element ».

16 REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 38; REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, p. 38.

17 Le premier auteur à avoir mentionné le terme de « principe de détermination des comptes » est GLAUSER, Apports et impôt sur

18 SIMONEK/HONGLER, *Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung. Die steuerliche Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungsrechts*, p. 264; ZWEIFEL/BEUSCH, *Ausgewählte Fragen zur Bedeutung der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung*, p. 63; JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen im harmonisierten Steuerrecht*, pp. 97 ss; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmenssteuerrecht*, p. 152; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 187; BENZ, *Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung*, p. 194; BRÜLSAUER/POLTERA, N 11 s ad art. 58 LIFD; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, p. 269; GLAUSER, *Steuerrechtliche Aspekte der Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts*, p. 168.

19 Dans le cadre de la révision du droit comptable suisse (le projet final a été publié en décembre 2011, cf. FF 2012, p. 59), le Conseiller national Ruedi Noser a proposé d'introduire deux nouvelles dispositions (art. 63a LIFD et art. 24a LHID) qui auraient prévu explicitement le principe de détermination des comptes pour le droit fiscal; cette proposition a été rejetée à 77 voix contre 72, cf. SCHÜLE, *Wird das neue Rechnungslegungsrecht tatsächlich steuerneutral sein?*, p. 49; il n'en demeure pas moins que le principe de détermination des comptes restera applicable lorsque les modifications du CO telles que publiées en décembre 2011 (cf. FF 2012, p. 59) entreront en vigueur, cf. BÖCKLI, *Das neue OR-Rechnungslegungsrecht. Die Fassung des Ständerats unter der kritischen Lupe*, p. 162.

20 Il en va de même pour définir le revenu imposable des contribuables exerçant une activité lucrative indépendante et astreints à l'obligation de tenir des comptes.

21 BENZ, *Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung*, p. 194.

22 GLAUSER, *Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers*, p. 69; KUHN/BRÜLSAUER, N 9 ad art. 24 LHID.

23 LOCHER, N 5 ad art. 58 LIFD; DANON, N 33 ad art. 57 - 58 LIFD; BENZ, *Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung*, pp. 195 s.

droit fiscal reprend l'ensemble des normes et principes comptables.²⁴ Le contribuable est ainsi lié aux principes abstraits tels que prévus par le droit comptable et le droit fiscal reprend les règles comptables et les principes d'établissement des comptes.²⁵ En revanche, on entend par principe de détermination formel le fait que le résultat fiscal ressort du bilan comptable tel qu'il a été concrètement établi par le contribuable.²⁶ Ainsi, sont déterminants pour le droit fiscal non seulement les principes abstraits du droit comptable mais également la manière dont ces derniers sont effectivement mis en œuvre. Le contribuable aussi bien que l'autorité fiscale sont liés aux comptes annuels qui sont remis à cette dernière et uniquement ce qui figure au bilan commercial est reconnu fiscalement.²⁷

Cela dit, le principe de détermination ne s'applique pas de manière absolue en droit suisse car le législateur suisse a retenu une solution intermédiaire selon laquelle le résultat fiscal est déterminé sur la base du résultat comptable, sous réserve de l'application de règles fiscales correctrices. On parle dans ce contexte d'unité relative ou de principe de détermination de principe.²⁸ Il faut par-là entendre que le résultat obtenu selon le droit commercial est sujet à certaines retouches opérées en

application du droit fiscal.²⁹ Dans cette mesure, le droit fiscal contient certaines règles correctrices qui ont pour objet d'adapter le résultat comptable aux besoins du droit fiscal.

2.2.2 Application d'une règle fiscale correctrice

Après avoir reconnu que le droit suisse applique le principe de détermination des comptes tempéré par le droit fiscal, il convient d'adopter une méthode pour la détermination du bénéfice imposable. Selon une conception qui tend à être suivie par le TF,³⁰ il faut dans un premier temps examiner si le droit comptable exige la reconnaissance d'un revenu commercial ou d'un bénéfice, et dans un second temps si le droit fiscal dispose d'une règle fiscale correctrice. Selon cette conception basée sur le principe de détermination, la réalisation systématique n'est ainsi pas à proprement parler une réalisation mais bien plus l'application d'une règle fiscale correctrice.³¹

De l'avis général de la doctrine,³² une imposition basée sur des considérations de systématique fiscale nécessite

24 GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, p. 386; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 71; SIMONEK/HONGLER, Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung. Die steuerliche Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungsrechts, p. 264; GURTNER, Neue Rechnungslegung, Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, p. 76; selon Locher, le droit comptable est le «Grundlage und Richtschnur» de la détermination du résultat fiscal, cf. LOCHER, N 6 ad art. 58 LIFD; DANON, N 34 ad art. 57 - 58 LIFD; JUNG, Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen im harmonisierten Steuerrecht, p. 97.

25 BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, p. 195; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 71.

26 GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, p. 386; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 73; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», p. 109; SIMONEK/HONGLER, Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung. Die steuerliche Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungsrechts, p. 264; GURTNER, Neue Rechnungslegung, Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, p. 76; DANON, N 47 ad art. 57 - 58 LIFD; JUNG, Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen im harmonisierten Steuerrecht, pp. 97 s.

27 LOCHER, N 69 ss ad art. 58 LIFD; BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, p. 195.

28 GURTNER, Neue Rechnungslegung, Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, p. 77; LOCHER, N 2 ad art. 58 LIFD.

29 GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, p. 385; SIMONEK/HONGLER, Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung. Die steuerliche Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungsrechts, p. 264; GURTNER, Neue Rechnungslegung, Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, pp. 65 et 76; DANON, N 6 ad art. 57 - 58 LIFD; LOCHER, N 2 ad art. 58 et N 13 ad art. 58 LIFD; JUNG, Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen im harmonisierten Steuerrecht, p. 97.

30 Selon le TF, «il ressort des art. 57 et 58 LIFD que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable, tout en tempérant ce renvoi par l'existence de règles correctrices propres au droit fiscal (...). En d'autres termes, les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières», cf. ATF 136 II 88, consid. 3.1, p. 92.

31 La doctrine germanophone parle de «steuersystematischer Gewinnausweis» ou «Gewinnausweistatbestand aus steuersystematischen Gründen», cf. GRETER, Steuersystematischer Gewinnausweis bei Übertragung von Anlagevermögen im Konzern. Sonderfall der Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus, p. 957.

32 Parmi beaucoup d'autres: REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, pp. 135 et 140; REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, p. 39; REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 31; LOCHER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, p. 209; JUNG, Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen im harmonisierten Steuerrecht, pp. 97 et 184; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 140; SPORI, Zur steuersystematischen Realisation, p. 82; BEHNISCH, Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften – national und grenzüberschreitend, p. 200; DANON, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux: analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 271.

une base légale. Le principe de la légalité, très important en droit fiscal,³³ exige qu'une base légale expresse fonde une imposition. Dans cette mesure, pour que les autorités fiscales soient habilitées à s'écarter du résultat obtenu en application du droit comptable, elles doivent pouvoir s'appuyer sur une règle fiscale correctrice expresse.³⁴

2.2.3 Fonction des dispositions sur les restructurations

Selon la conception de la doctrine principale,³⁵ les clauses de restructurations ne créent pas une base légale permettant le prélèvement d'un impôt. Au contraire, elles permettent, à des conditions bien précises, de rétablir la neutralité fiscale d'une opération qui sans leur existence donnerait lieu à une imposition, en raison du principe de réalisation ou de l'application d'une règle fiscale correctrice. Elles n'ont ainsi pas de fonction constitutive d'une imposition.³⁶

En conséquence, il convient d'ajouter une étape supplémentaire dans la détermination du bénéfice imposable. Si une opération donne lieu à une réalisation selon le droit comptable ou en vertu d'une règle fiscale correctrice, il sied encore d'examiner si une clause de restructuration permet d'assurer la neutralité de l'opération envisagée. Dans ce cas, la clause de restructuration représente une règle fiscale correctrice en faveur du contribuable.

2.3 Cas de figure d'imposition en raison de la systématique fiscale

Avant de passer à l'examen du changement de statut fiscal d'une société, nous proposons un survol des autres situations dans lesquelles une réalisation systématique, resp. une imposition en raison de la systématique fiscale a lieu.

Le cas le plus souvent présenté comme réalisation systématique est le transfert d'éléments économiques de la fortune commerciale à la fortune privée. Ce cas de figure appelé également prélèvement privé en est aussi l'exemple type.³⁷ En raison de la différence de traitement de ces deux types de fortune,³⁸ l'autorité fiscale, habilitée par une disposition expresse de la loi,³⁹ assimile le transfert à une aliénation et frappe d'un impôt la différence entre la valeur comptable du bien transféré et sa valeur du marché.

L'impôt de départ (exit tax) est également un cas de figure dans lequel une imposition a lieu en raison de la systématique – géographique cette fois – de loi fiscale. L'imposition est justifiée par le fait que la charge fiscale latente disparaît en raison de la sortie d'un bien ou d'un contribuable du champ territorial de l'impôt, et c'est bien ce changement de système fiscal qui est à la base de l'imposition. Ce cas de figure, qui est l'un des plus importants en pratique,⁴⁰ bénéficie de bases légales disparates dans la LIFD et LHID.⁴¹ Cette forme d'imposition en raison de la systématique fiscale exprime l'idée selon laquelle le droit d'imposer les réserves latentes créées en Suisse doit revenir à ce pays, et ceci indépendamment de toute réalisation selon le droit comptable.⁴²

En outre, une imposition en raison de la systématique fiscale a également lieu dans le cas de la transposition dans la mesure où le changement de système de la fortune privée à la fortune commerciale lorsque certaines conditions sont remplies, donne lieu au prélèvement d'un impôt.⁴³ C'est le cas également de la distribution d'ac-

33 REICH, Steuerrecht, p. 72.

34 Dans le cadre de nos recherches doctorales sur le concept de réalisation systématique, nous avons constaté que le droit fiscal suisse ne dispose pas de « clause générale de réalisation systématique » permettant une imposition à chaque fois que de la substance fiscale échappe à l'imposition en raison de la systématique fiscale, cf. OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice, pp. 126 ss.

35 RIEDWEG/GRÜNBLATT, N 12 ad Teil 1 vor Art. 69 FusG; REICH, N 12 ad art. 19 LIFD; REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, p. 19; Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, p. 61; HELBIG, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, pp. 296 et 303; DANON, Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux : analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel, p. 266; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 139; OBERSON/GLAUSER, N 13 ad art. 19 LIFD; TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, pp. 71 ss.

36 «Eine Steuerbegründende Funktion kommt ihnen nicht zu», cf. REICH, Steuerrecht, p. 469.

37 «Paradebeispiel», cf. LOCHER, N 100 ad art. 18 LIFD; LOCHER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, p. 210.

38 Les gains en capital de la fortune privée sont exonérés d'impôt (art. 16 al. 3 LIFD) alors que les gains en capital de la fortune commerciale sont imposables (art. 18 al. 2 LIFD).

39 Cf. art. 18 al. 2 LIFD et art. 8 al. 1 LHID; il faut cependant noter que cette dernière disposition ne prévoit pas le même libellé que l'art. 18 al. 2 LIFD et n'assimile pas expressément le prélèvement privé à une aliénation.

40 LOCHER, N 149 ad art. 58 LIFD.

41 Ces bases légales diffèrent notamment pour les personnes physiques et les personnes morales (art. 58 al. 1 let. c LIFD, art. 18 al. 2 LIFD et art. 8 LHID). Au plan intercantonal, cette forme d'imposition a en revanche été abolie depuis l'entrée en vigueur de la LHID.

42 DANON, N 100 ad art. 57 - 58 LIFD.

43 Cf. art. 20a al. 1 let. b LIFD et art. 7a al. 1 let. b LHID.

tions gratuites ou d'augmentations gratuites de la valeur nominale du capital-actions.⁴⁴ Par cette opération, la transformation de réserves d'une société en valeur nominale représente un changement de système qui déclenche un impôt sur le revenu auprès de l'actionnaire privé qui pourtant n'est pas enrichi.

De plus, selon une partie toujours plus importante de la doctrine,⁴⁵ l'apport dissimulé de capital représente une imposition en raison de la systématique fiscale. C'est en effet le cas si on admet que le transfert de réserves latentes à une filiale est toléré par le droit comptable mais que l'imposition préconisée par l'AFC⁴⁶ est justifiée uniquement par le fait que les réserves latentes bénéficieront nouvellement de la réduction pour participations⁴⁷ resp. de l'imposition partielle des rendements de participations.⁴⁸ Dans ces cas, on cherchera en vain une base légale permettant une imposition en s'écartant du traitement réservé par le droit comptable.⁴⁹

Un changement de système fiscal a également lieu en cas de liquidation partielle indirecte⁵⁰ dont le transfert de la fortune privée à la fortune commerciale est un des éléments caractéristiques ou encore en cas de transformation d'une société de personnes en société de capitaux, qui est une opération par laquelle des éléments économiques d'un contribuable exerçant une activité lucrative indépendante sont transformés en droits de participation détenus dans sa fortune privée.⁵¹ En outre, la transformation d'une société de capitaux en société de personnes a pour effet que des éléments économiques sont transférés d'un assujettissement à l'impôt sur le bénéfice – et de l'impôt sur le revenu lors de la distribution aux porteurs de parts – à l'impôt sur le revenu.⁵² Il en va de

même de la transformation d'une société de capitaux en association ou en fondation qui provoque le passage de substance fiscale d'un domaine imposé au niveau fédéral d'un taux de 8,5 %⁵³ à un taux de 4,25 %.^{54, 55}

3 La modification de statut fiscal en particulier

3.1 Problématique

La question de l'imposition des réserves latentes appartenant à une entreprise est fréquemment soulevée au moment où cette dernière bénéficie nouvellement d'un statut fiscal privilégié. Par statut fiscal privilégié, on entend principalement les statuts cantonaux (holding, de domicile et mixte ou auxiliaire) mais également les entités exonérées conformément à l'art. 56 LIFD resp. à l'art. 23 LHID.^{56, 57} Lors de la nouvelle application d'un statut privilégié fiscalement, les réserves latentes accumulées échapperont partiellement ou entièrement à l'imposition et le fisc est tenté de les appréhender à cette occasion.

Dans l'examen des changements de statut pouvant donner lieu à une imposition en raison de la systématique fiscale, nous excluons l'application nouvelle du traitement réservé aux sociétés principales⁵⁸ qui, bien que conduisant de facto à une réduction du taux de l'impôt en Suisse – et en pratique à une imposition correspondante –, ne représentent pas à notre sens un véritable statut fiscal octroyé par une autorité. Ainsi, dans ce contexte, il faut bien plus déterminer si une partie de la substance fiscale quittant l'assujettissement en Suisse peut être soumise à un impôt de départ pour des raisons territoriales.

44 Cf. art. 20 al. 1 let. c LIFD.

45 Sur le sujet, cf. TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, pp. 119 ss; cf. également OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice, pp. 386 ss.

46 Circ. Rendements de participations 1998 ch. 2.5.3.c; Circ. Restructurations ch. 2.2.2; Circ. Imposition partielle ch. 2.4.2.

47 Art. 69 ss LIFD.

48 Art. 18b al. 1 et al. 2 LIFD.

49 Parmi beaucoup d'autres, cf. LOCHER, N 22 ad art. rev. 61 LIFD; REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, p. 67; KUHN/BRÜLISAUER, N 107 ad art. 24 LHID.

50 Art. 20a al. 1 let. a LIFD et art. 7a al. 1 let. a LHID.

51 Cette transformation ne provoque pas de perte de substance fiscale. La substance fiscale passe d'un domaine soumis à une simple imposition (impôt sur le revenu) à un domaine soumis à une double imposition (impôt sur le bénéfice et impôt sur le revenu), cf. OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice, pp. 440 ss.

52 Cette opération représente, à notre avis, plus une liquidation de la société de capitaux transformée en société de personnes que l'application d'une règle fiscale correctrice. Cela dit, l'imposition du bénéfice de liquidation est neutralisée au ni-

veau de la société de capitaux restructurée par l'application de l'art. 61 LIFD, et l'impôt prélevé à cette occasion auprès de l'actionnaire représente une imposition de l'excédent de liquidation selon l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, cf. OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice, pp. 448 ss.

53 Art. 68 LIFD.

54 Art. 71 LIFD.

55 Cette opération a ceci de particulier qu'elle est neutralisée en matière d'impôt sur le bénéfice par l'art. 61 LIFD. Cette dernière disposition ne déployant pas d'effet au niveau des porteurs de parts, ceux-ci sont soumis à l'impôt sur le revenu, cf. Circ. Restructurations ch. 4.2.3.2 et 4.2.3.3; cf. également OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice, p. 460.

56 On pense par exemple aux entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession de la Confédération, aux institutions de prévoyance professionnelle, etc.

57 On pourrait également penser aux entreprises nouvellement créées, qui servent les intérêts économiques du canton au sens des art. 5 et 23 LHID.

58 Cf. Circ. Sociétés principales.

Il existe différentes opérations donnant lieu au transfert dans un domaine bénéficiant d'une fiscalité privilégiée. A côté des cas de restructurations (fusion, scission, transfert de patrimoine, transformation), on peut penser notamment à la simple modification des statuts d'une société. En effet, une société qui se consacrera nouvellement à la poursuite d'un but de service public ou d'utilité publique ou qui est reprise par la Confédération ou un canton pourra prétendre à une exonération selon l'art. 56 LIFD resp. selon l'art. 23 LHID. Il en va de même d'une société qui remplirait les conditions d'application d'un statut privilégié au niveau cantonal et qui demanderait pour la première fois à être traitée en tant que telle.

Dans les paragraphes suivants, nous allons passer en revue plusieurs situations fréquemment rencontrées en pratique dans lesquelles un changement de statut fiscal a lieu. Pour ce faire, nous nous concentrerons sur le transfert dans le statut holding. Nous verrons ainsi successivement le cas d'une « simple » modification du statut fiscal d'une société qui remplissait déjà les conditions d'application du statut holding et qui requiert nouvellement de l'autorité fiscale d'être traitée en tant que telle (ch. 3.2). Nous examinerons ensuite deux cas liés à des restructurations dans lesquels le statut fiscal privilégié s'appliquera nouvellement. Le premier cas aura trait à une société commerciale soumise à une imposition ordinaire transférant son exploitation à une société fille et, abandonnant ainsi son activité commerciale en Suisse, requiert l'application du statut holding (ch. 3.3). La seconde des opérations de restructuration examinée ci-dessous concernera une fusion entre une société bénéficiant d'un statut holding avec une société imposée ordinairement (ch. 3.4).

3.2 « Simple » modification du statut fiscal

3.2.1 Faits

Les actifs d'une société de capitaux assujettie à l'impôt sur le bénéfice en Suisse se composent d'un brevet, d'un immeuble et de participations dans d'autres sociétés. Cette société de capitaux gère de manière passive les droits de propriété intellectuelle qui sont inscrits à son bilan. Le brevet, qui est inscrit à une valeur comptable de 30, a été évalué par un expert indépendant à une valeur de marché de 50 (réserves latentes à hauteur de 20), alors que l'immeuble a été évalué à une valeur de marché de 50 (réserves latentes à hauteur de 30). Le compte participations d'une valeur comptable de 200 contient des droits de participations dans d'autres sociétés auxquelles la société de capitaux participe pour 10 % au moins du capital-actions ou pour des montants de plus d'un million chacun.

Cette société modifie ses buts statutaires⁵⁹ et demande l'application du statut holding au niveau cantonal. Conformément à l'art. 28 al. 2 LHID :

Art. 28 al. 2 LHID : Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont le but statutaire principal consiste à gérer durablement des participations et qui n'ont pas d'activité commerciale en Suisse ne paient pas d'impôt sur le bénéfice net lorsque ces participations ou leur rendement représentent au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes. Le rendement des immeubles suisses de ces sociétés est imposable au barème ordinaire, compte tenu des déductions correspondant à une charge hypothécaire usuelle.

A la lumière du nouveau but statutaire de la société mentionnée ci-dessus, il faut constater que le premier critère à l'obtention du statut holding est rempli. Il ressort du bilan de cette dernière que le critère alternatif selon lequel 2/3 du total des actifs est représenté par des participations est respecté. A condition que la gestion des droits de propriété intellectuelle soit limitée à une gestion passive, cette dernière n'est pas de nature à disqualifier pour le statut holding⁶⁰ et le troisième critère de l'art. 28 al. 2 LHID, c'est-à-dire le défaut d'activité commerciale en Suisse, est également rempli. Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que le privilège holding sera octroyé à la société requérante.

Dans la mesure où le privilège holding est une exonération subjective, il s'applique à tous les revenus que la société percevra après que le statut lui a été octroyé.⁶¹ Il convient dès lors de déterminer si un impôt peut être prélevé en raison de considérations de systématique fiscale sur les réserves latentes afférentes à l'entreprise. Dans ce contexte, nous allons dans un premier temps examiner le traitement de l'opération en droit comptable (ch. 3.2.2), puis nous examinerons si le droit fiscal contient une règle fiscale correctrice qui pourrait être mobilisée pour appréhender la réduction des expectatives du fisc (ch. 3.2.3).

59 Conformément à l'art. 626 ch. 2 CO, les statuts doivent contenir des dispositions sur le but de la société. La compétence de modifier les statuts fait partie des droits intransmissibles de l'assemblée générale (cf. art. 698 al. 2 ch. 1 CO). Conformément à l'art. 647 CO, les décisions modifiant les statuts doivent faire l'objet d'un acte authentique et être inscrites au registre du commerce.

60 Voir à ce sujet les consid. du TF in : RDAF 2005 II, p. 543. A titre d'exemple, pour le canton de Genève, cf. Information GE Sociétés holdings ch. IV.2.4, p. 5 ; cf. également Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, pp. 105 s.

61 Le statut holding, dont le but est d'éviter une imposition économique multiple, ne s'applique ainsi pas uniquement aux rendements de participations qui ont déjà été frappés par l'impôt sur le bénéfice de la société distribuante mais également à d'autres revenus qui n'ont pas déjà été grevés d'un impôt. Pour cette raison, certains auteurs parlent de « systemwidriges Element », cf. ZUPPINGER ET AL., Steuerharmonisierung. Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, p. 259. Il faut toutefois noter que le privilège holding ne s'applique pas aux rendements des immeubles suisses.

3.2.2 Application du principe de détermination

Les statuts cantonaux spéciaux sont une création du droit fiscal inconnue du droit commercial.⁶² Dès lors, le changement de statut fiscal d'une société soumise aux règles d'imposition ordinaires sur le bénéfice en une société fiscalement privilégiée n'a pas d'incidence en droit comptable. Ainsi, une société qui obtient nouvellement un statut fiscal privilégié au plan cantonal n'est pas liquidée et on ne peut pas parler d'une transformation de société au sens de la LFus, ni de changement de forme juridique. En outre, lors du changement de statut fiscal, la société n'est ni enrichie ni appauvrie, et aucun afflux de liquidité n'a lieu.

La spécificité du privilège holding réside uniquement dans le traitement fiscal particulier auquel les sociétés qui en bénéficient sont soumises. Il faut dès lors constater que le droit comptable n'exige pas la réalisation d'un bénéfice, et il convient de se tourner vers le droit fiscal pour déterminer si ce dernier dispose d'une règle correctrice permettant de s'écarter du résultat obtenu en application du droit comptable.

3.2.3 Règle fiscale correctrice

3.2.3.1 Droit fédéral

Bien qu'elle prévoit plusieurs règles fiscales correctrices,⁶³ la LHID ne se prononce pas sur la question de l'imposition lors du changement de statut fiscal.⁶⁴ La loi d'harmonisation ne prévoit pas de base légale permettant une imposition, ni un mécanisme instaurant un différé d'impôt. La même constatation doit être faite concernant la LIFD, qui ne prévoit pas de mécanisme d'exonération subjectif pour les sociétés de participations.⁶⁵

62 Le bénéfice holding est en principe octroyé à des sociétés de capitaux, notamment des sociétés anonymes.

63 Nous pensons notamment au cas du prélèvement privé et à l'impôt de départ prévus à l'art. 8 al. 1 LHID.

64 Dans ce sens également : Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, p. 111 ; VON STRENG ET AL., Suisse – Fiscal, bancaire et financier, juridique, social, p. 63 ; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 136 ; KUHN/BRÜLISAUER, N 195 ad art. 24 LHID ; KUNZ, Holdingstatus : Update betreffend steuerliche Sonderfragen (Teil 2), p. 838 ; ALLEMANN, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, p. 53 ; SAUPPER/WEIDMANN, N 73 ad art. 3 LFus.

65 La réduction pour participations prévue dans la LIFD (art. 69 ss LIFD) ne représente pas une exonération subjective mais prévoit une réduction d'imposition objective sur certains types de rendements. Nous pouvons également relever que la LIFD ne prévoit pas de mécanisme d'imposition lors de l'obtention d'une exonération selon l'art. 56 LIFD. Cette dernière disposition se limite à définir (sommairement) les conditions donnant droit à une exonération, mais ne règle ni la procédure applicable, ni les conséquences fiscales de l'opération.

3.2.3.2 Droit cantonal

Au vu du fait que la LHID ne donne pas d'indication sur les conséquences fiscales du changement de statut d'une société,⁶⁶ les cantons sont en principe libres de prévoir une réglementation y relative.⁶⁷ Dans la mesure où ils peuvent régler le traitement du changement de système fiscal, les cantons sont également libres de prévoir un report d'imposition.⁶⁸

Profitant de la liberté qui leur est accordée par la loi d'harmonisation, les cantons ont été particulièrement créatifs dans ce domaine et des solutions très variées ont été implémentées. La présente section vise à en donner un aperçu sous forme d'exemples. Une méthode législative fréquente consiste à prévoir un mécanisme d'imposition de manière générale lors du changement de statut. Une telle solution a été retenue notamment par le canton de Vaud dont la loi fiscale prévoit à son art. 98 :

Art. 98 LI VD : Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives qui transforment leur activité économique dans une mesure telle que leur statut est modifié paient l'impôt sur le bénéfice sur les réserves latentes qui n'ont pas encore été imposées, à moins que leur imposition ultérieure en Suisse ne soit garantie.

Il est également possible de prévoir une imposition en raison de la systématique fiscale en cas de restructuration uniquement. C'est le cas notamment du canton de Berne, dont l'art. 88 al. 5 de la loi fiscale a la teneur suivante :

Art. 88 al. 5 LI BE : Les réserves latentes transférées à une société holding ou à une société de domicile dans le cadre d'une restructuration (art. 88, al. 1) ou d'un transfert de patrimoine (art. 88, al. 3) sont fiscalement décomptées, à l'exception des réserves latentes sur des participations (art. 96) ou sur des immeubles. Les réserves latentes sur des participations sont fixées par décision et sont imposées conformément à l'article 98, alinéa 3. Les réserves latentes sur les immeubles sont imposées conformément à l'article 98, alinéas 2 et 4.

Cette disposition est complétée par l'art. 98 de la loi fiscale de ce même canton prévoyant un mécanisme d'imposition si les réserves latentes transférées sont réalisées dans un délai de 10 ans.⁶⁹

66 A l'exception de l'art. 24 al. 3^{quater} let. b LHID introduit par la LFus, que nous présenterons ci-dessous, cf. ci-dessous, ch. 3.4.3.2.

67 KUHN/BRÜLISAUER, N 195 ad art. 24 LHID ; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 136 ; REICH/DUSS, pp. 52 s ; Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, p. 111 ; KUNZ, Holdingstatus : Update betreffend steuerliche Sonderfragen (Teil 2), p. 838.

68 GRETER, Steuersystematischer Gewinnausweis bei Übertragung von Anlagevermögen im Konzern. Sonderfall der Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus, p. 961.

69 Selon l'art. 98 al. 3 LI BE « Les réserves latentes sur des participations dont l'imposition a été reportée (art. 88, al. 5) suite à une restructuration (art. 88, al. 1) ou à un transfert de patrimoine (art. 88, al. 3) sont assujetties à l'impôt sur le bénéfice lorsqu'elles sont réalisées dans un délai de dix ans ; toutefois,

De nombreuses autres solutions sont envisageables et ont d'ailleurs été mises en œuvre par les cantons.⁷⁰ Il est en de revanche particulièrement surprenant de constater que les lois fiscales des cantons de Genève et du Tessin et celles des cantons de Bâle-Campagne et de Fribourg ne mentionnent pas la possibilité de prélever un impôt au moment du changement de statut fiscal d'une société. Au-delà de cette singularité étonnante, c'est surtout le manque de cohérence et d'harmonisation qui frappe lorsque l'on se consacre à l'exercice de comparer les différents dispositifs cantonaux.⁷¹ Les solutions apportées à une problématique pourtant identique sont si différentes que l'on doute qu'une telle disparité soit le fruit d'une compréhension raisonnable du fédéralisme helvétique. Dans cette mesure, l'instauration d'une solution harmonisée au niveau fédéral nous paraît justifiée.⁷²

3.2.4 Constat

Conformément au principe de la légalité, une imposition ne peut avoir lieu que dans la mesure où le droit cantonal en prévoit la possibilité. Ce ne sera pas le cas dans les cantons dont la loi fiscale ne retient pas que la modification de statut fiscal donne lieu à une imposition.⁷³ Il n'est en outre pas évident qu'une disposition prévoyant une imposition « en cas de restructuration » s'applique en l'espèce.⁷⁴ En effet, nous considérons que la simple demande d'octroi de l'application d'un statut fiscal privilégié ou d'une exonération subjective ne représente pas nécessairement une restructuration. De plus, des doutes peuvent être émis quant au point de savoir si les réserves latentes ont été « transférées » dans la holding. En effet, ces dernières sont déjà liées à la société et aucun transfert n'a lieu au moment de la modification du statut fiscal.

Par ailleurs, il semble conforme à la systématique fiscale et à la *ratio legis* des normes cantonales instaurant un

mécanisme d'imposition lors du changement de statut fiscal de limiter cette imposition à la substance fiscale échappant au fisc. Le but de l'imposition en raison de la systématique fiscale est d'éviter la disparition de substance fiscale et il faut donc identifier, en fonction du type de nouveau statut applicable, quels éléments économiques restent soumis à l'impôt et lesquels lui échappent. Dans le cas de figure mentionné sous ch. 3.2.1, si le statut holding devait s'appliquer, les réserves latentes liées à l'immeuble notamment resteraient soumises à l'impôt en Suisse en raison du fait que le privilège holding ne s'applique pas aux rendements des immeubles suisses.⁷⁵ Dans cette mesure, il n'est pas nécessaire de soumettre à l'impôt prélevé en raison de la systématique fiscale les réserves latentes afférentes à l'immeuble,⁷⁶ ces dernières n'échappant pas à l'imposition au moment où le privilège holding commence à s'appliquer. Concernant les droits de participation détenus par la société qui requiert l'application du régime privilégié, la situation est différente. Si ces derniers bénéficiaient déjà de la réduction pour participations,⁷⁷ les gains en capitaux y afférents étaient déjà, indirectement, exclus de l'impôt sur le bénéficiaire. Dans cette mesure, on ne peut pas considérer que les réserves latentes liées aux participations échappent à l'imposition au moment du changement de statut, et une imposition n'est pas nécessaire. Même si le mécanisme légal de réduction pour participations n'offre pas le même type d'allègement que le privilège holding,⁷⁸ il faut à notre sens se concentrer sur l'impact concret du changement de système. En revanche, concernant le brevet, il faut constater que ce dernier passe d'un domaine imposable à un domaine échappant à l'impôt sur le revenu cantonal et communal et l'imposition des réserves latentes y afférentes semble conforme à la systématique fiscale. Pour le surplus, il va sans dire que l'opération sera neutre du point de vue de l'impôt fédéral direct dans la mesure où le privilège holding ne s'applique pas dans ce domaine.

l'impôt sur le bénéfice porte au maximum sur le bénéfice effectivement réalisé ou sur le bénéfice comptable. Les bénéfices en capital sur les participations au sens de l'article 97, alinéa 4 ne sont imposés qu'à concurrence des amortissements effectués qui ont une incidence au plan fiscal ».

70 Dans sa thèse de doctorat, l'auteur passe en revue et analyse toutes les réglementations cantonales existantes, cf. OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice, pp. 287 ss.

71 Idem.

72 Dans sa thèse de doctorat, l'auteur propose concrètement des formulations de clauses qui pourraient être introduites à l'art. 28 LHID, cf. OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice, pp. 301 ss.

73 Nous l'avons vu, c'est le cas notamment des cantons de Genève, de Bâle-Campagne, du Tessin et de Fribourg.

74 Dans ce sens également, cf. DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, N 123 ad art. 28 LHID.

75 Conformément à l'art. 28 al. 2, 2^e phrase LHID, « le rendement des immeubles suisses de ces sociétés est imposable au barème ordinaire, compte tenu des déductions correspondant à une charge hypothécaire usuelle ».

76 Dans ce sens également: OBERSON/GLAUSER, N 44 ad art. 61 LIFD.

77 Cf. art. 69 ss LIFD et 28 al. 1 - 1^{er} LHID.

78 Le privilège holding est une exonération subjective alors que la réduction pour participations exonère objectivement et indirectement certains types de rendements.

3.3 Transfert d'exploitation à une filiale et acquisition du statut privilégié par la société mère

3.3.1 Faits

Le bilan d'une société de capitaux assujettie en Suisse comporte – outre certains actifs inscrits à une valeur comptable inférieure à leur valeur de marché – une exploitation, elle aussi inscrite dans les comptes à une valeur inférieure à sa valeur du marché.

Cette société transfère son exploitation à sa valeur comptable à une société suisse qu'elle crée à cet effet (opération de filialisation). Après la restructuration, la société n'a plus d'activité commerciale en Suisse et elle modifie ses buts statutaires en déclarant qu'elle se consacrera nouvellement à la gestion durable de droits de participation. En revanche, la société fille poursuit l'exploitation transférée et est soumise à l'impôt ordinaire sur le bénéfice. Dans sa prise de position à l'autorité fiscale cantonale par laquelle elle fait valoir que l'opération de restructuration doit bénéficier de la neutralité fiscale, la société transférante demande l'application du statut holding selon la norme pertinente de la législation cantonale. Il s'agit ici de déterminer si l'opération envisagée donne lieu au prélèvement d'un impôt en raison de la systématique fiscale.

3.3.2 Neutralité fiscale de la restructuration

Les conditions de la neutralité fiscale de la restructuration envisagée sont réglées à l'art. 61 al. 1 let. d LIFD resp. 24 al. 3 LHID. Selon cette disposition :

Art. 61 al. 1 let. d LIFD resp. 24 al. 3 LHID : Les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment (...), pour autant que la personne morale reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice: d) en cas de transfert à une société fille suisse d'exploitations ou de parties distinctes d'exploitation ainsi que d'éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation (...).

En outre, l'art. 61 al. 2 LIFD resp. 24 al. 3^{ter} LHID prévoit que :

Art. 61 al. 2 LIFD resp. 24 al. 3^{ter} LHID : En cas de transfert à une société fille au sens de l'al. 1, let. d LIFD (resp. al. 3, let. d LHID), les réserves latentes transférées sont imposées ultérieurement conformément à la procédure prévue aux art. 151 à 153 LIFD (resp. art. 53 LHID), dans la mesure où durant les cinq ans qui suivent la restructuration, les valeurs transférées ou les droits de participation ou les droits de sociétariat à la société fille sont aliénés (...).

En l'espèce, les deux conditions générales de la continuité comptable et du maintien de l'assujettissement en Suisse sont remplies, étant entendu que ce dernier critère se réfère à la société fille reprenante – qui en l'espèce poursuit l'exploitation transférée – et non à la société

mère transférante.⁷⁹ Dès lors, il n'est pas nécessaire à ce stade d'examiner si le critère du maintien de l'assujettissement en Suisse est rempli.⁸⁰

En outre, il faut relever que l'AFC admet qu'il n'est pas nécessaire que la société transférante (société mère) remplisse la condition de la poursuite d'une exploitation après le démembrement.⁸¹ Ainsi, le fait que la société mère qui demande l'application du statut holding ne poursuive pas d'exploitation ne représente pas un obstacle à la neutralité fiscale de la restructuration.

Dans la mesure où les deux critères spéciaux du transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation⁸² et du respect du délai de blocage de 5 ans sont remplis, la restructuration peut avoir lieu en franchise d'impôt.

3.3.3 Constat

Après avoir examiné les conditions d'application de la clause de restructuration de l'art. 61 al. 1 let. d en relation avec l'art. 61 al. 2 LIFD resp. de l'art. 24 al. 3 en relation avec l'art. 24 al. 3^{ter} LHID, nous arrivons à la conclusion que la restructuration peut être effectuée en neutralité fiscale. Le fait que la société mère transférante remplisse nouvellement les critères d'application du statut holding en raison du fait notamment qu'elle ait abandonné son activité commerciale ne remet pas en cause la neutralité de la restructuration.

Pour déterminer si un impôt doit être prélevé au niveau de la société mère lors de l'obtention du statut holding, il faut bien plus examiner si le droit cantonal applicable prévoit une imposition en raison de la « simple » modification de statut fiscal. Cette opération a en effet lieu dans une deuxième étape intellectuelle qui est indépendante de la restructuration elle-même. Le fait que l'activité commerciale de la société ait été interrompue dans le cadre d'une restructuration et que les droits de participation aient été créés à ce moment ne remet pas en cause cet état de fait. On peut se reporter aux règles cantonales sur la modification « simple » de statut fiscal, et il peut être renvoyé à ce qui a été dit précédemment.⁸³

⁷⁹ Circ. Restructurations ch. 4.4.1.2.2.

⁸⁰ L'examen du critère du maintien de l'assujettissement en Suisse sera effectué ci-dessous, au ch. 3.4.3.

⁸¹ Cf. Circ. Restructurations ch. 4.4.1.2.5.

⁸² Sur la notion d'exploitation et de partie distincte d'exploitation, cf. Circ. Restructurations ch. 4.3.2.5.

⁸³ Cf. ci-dessus, ch. 3.2.3.2.

3.4 Fusion avec société à statut privilégié

3.4.1 Faits

Une société de capitaux dont le siège et l'administration effective se trouvent en Suisse et qui bénéficie du privilège holding reprend, dans le cadre d'une fusion par absorption, une société de capitaux dont l'actif principal se compose d'un brevet, inscrit à une valeur comptable inférieure à sa valeur du marché. Lors de la fusion, le brevet est transféré à sa valeur comptable de la société absorbée à la société reprenante et le statut holding de la société reprenante est maintenu.⁸⁴ En conséquence, les réserves latentes afférentes au brevet transféré sont nouvellement soumises au régime holding et l'aliénation ou la réévaluation ultérieure bénéficiera des allègements prévus à l'art. 28 al. 2 LHID. Il convient ici de déterminer si cette restructuration peut être effectuée en neutralité fiscale.

3.4.2 Neutralité fiscale de la restructuration

Le droit fiscal suisse⁸⁵ pose les deux conditions générales suivantes à la neutralité fiscale d'une fusion. Les éléments commerciaux doivent être repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice d'une part et la personne morale doit rester assujettie à l'impôt en Suisse d'autre part. Aucun critère spécifique supplémentaire ne doit être rempli pour ce type de restructuration⁸⁶ dans la mesure où la loi n'instaure pas de délai de blocage ou d'exigence de transfert d'exploitation. En l'occurrence, il ressort de l'examen de la situation mentionnée sous ch. 3.4.1 que le critère de la continuité comptable est respecté, et c'est bien plus l'examen du critère du maintien de l'assujettissement en Suisse qui mérite une attention particulière que nous allons lui porter dans la section suivante.

3.4.3 Le critère du maintien de l'assujettissement en Suisse

3.4.3.1 Position des autorités

Conformément à la loi, la neutralité d'une fusion est assurée si « la personne morale reste assujettie à l'impôt en Suisse ». Selon l'AFC, une restructuration est sans incidence fiscale notamment lorsque « (...) le droit d'imposer les réserves latentes reste attribué à la Suisse (lien

fiscal des réserves latentes avec la Suisse) ». ⁸⁷ Le critère examiné, qui se réfère à la société reprenante, est ensuite précisé par l'AFC, qui retient qu'il peut être rempli « dans le cas d'une absorption par une société étrangère (...), 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 - 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 ». ⁸⁸ Il convient de relever que l'AFC a une approche territoriale du critère du maintien de l'imposition en Suisse et que ce dernier est rempli si le droit international permet à la Suisse d'imposer les réserves latentes après une restructuration.

Un autre élément d'interprétation peut être tiré du Message du Conseil fédéral relatif à la loi sur la fusion contenant le passage suivant : « (...), la reprise des biens d'une société de capitaux ou d'une société coopérative par la Confédération, un canton ou une commune (art. 751 et 915 CO) n'entre pas dans la catégorie des fusions privilégiées fiscalement. En effet, ces collectivités étant exonérées d'impôt, il serait injustifié de ne pas prendre en compte les réserves latentes transférées dans le cadre de l'imposition ». ⁸⁹ Il ressort de cette déclaration que, selon la conception du législateur, la Confédération, un canton ou une commune ne sont pas assujettis à l'impôt et que pour ce type d'entité, le critère de la continuité d'assujettissement en Suisse n'est pas rempli. En revanche, nous relevons que les statuts de société holding, de domicile ou de société auxiliaire ne sont pas mentionnés par le Conseil fédéral.

3.4.3.2 Prise de position

La présente section se concentre sur l'examen de la question de déterminer si une société holding ou bénéficiant d'un des autres statuts cantonaux privilégiés prévus par la LHID est « assujettie à l'impôt en Suisse ».

Il convient en premier lieu d'examiner la systématique de la loi. L'art. 28 LHID se trouve dans le chapitre 2 « impôt sur le bénéfice », section 2 « calcul de l'impôt » de la loi d'harmonisation et son titre marginal est « cas particuliers ». Ainsi, après avoir déterminé à quelles conditions une personne morale est assujettie à l'impôt

84 Comme nous l'avons vu ci-dessus, la gestion passive de droits de propriété intellectuelle n'exclut pas l'application du statut holding, cf. ci-dessus, ch. 3.2.1.

85 Art. 61 al. 1 LIFD resp. art. 24 al. 3 LHID.

86 « 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 », cf. Circ. Restructurations ch. 4.1.2.2.1.

87 Circ. Restructurations ch. 2.2.2.

88 Circ. Restructurations ch. 4.1.2.2.2.

89 Message LFus, FF 3995, p. 4026.

selon les art. 20 - 22, puis présenté des motifs d'exonération selon l'art. 23, la LHID décrit l'objet de l'impôt aux art. 24 ss, puis la façon de calculer l'impôt aux art. 27 ss. C'est justement dans cette section intitulée « calcul de l'impôt » qu'est situé l'art. 28 al. 2 LHID qui traite du privilège holding. On déduit de cette constatation que les sociétés bénéficiant d'un statut privilégié au niveau cantonal sont assujetties à l'impôt mais que le mode de calcul de l'impôt est particulier.⁹⁰

Il sied également de souligner que les sociétés holding sont soumises aux mêmes principes de droit fiscal que les sociétés imposées ordinairement. A ce titre, elles remplissent des déclarations fiscales en employant des formulaires qui, dans la plupart des cantons, correspondent à ceux employés pour les personnes morales soumises à une imposition ordinaire. Ces sociétés déclarent ainsi leur bénéfice même si l'ensemble de ce dernier n'est pas soumis à l'impôt cantonal et communal. Elles sont par ailleurs soumises à l'impôt sur le capital et, le bénéfice holding étant applicable uniquement au niveau de l'impôt cantonal et communal, elles s'acquittent d'un impôt fédéral ordinaire.

En outre, les sociétés holding suisses ne sont pas uniquement assujetties à l'imposition sur le bénéfice au niveau fédéral mais également au niveau de l'impôt cantonal et communal. Conformément à la loi d'harmonisation,⁹¹ le rendement des immeubles suisses en propriété d'une société au bénéfice du statut holding est imposable au barème ordinaire, compte tenu des déductions correspondant à une charge hypothécaire usuelle.

Une telle interprétation peut également être déduite du traitement des sociétés holding en droit fiscal international. De manière générale, ces dernières sont considérées comme « liable to tax », même si l'ensemble de leur bénéfice n'est pas « subject to tax » au niveau de l'impôt cantonal et communal. En conséquence, elles peuvent en principe bénéficier de l'application des conventions de double imposition ou d'autres accords internationaux.⁹²

L'argument systématique suivant peut également être invoqué. Le fait que des réserves latentes soient transférées dans un domaine bénéficiant d'un taux d'imposition plus bas ne devrait pas en soi remettre en question la neutralité d'une restructuration. Ce point de vue est accepté par l'AFC lors de transformations de société de capitaux en association ou en fondation. Selon cette autorité, « 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 ».⁹³ Il faut ainsi en déduire que le transfert dans un domaine à fiscalité privilégiée ne donne pas nécessairement lieu au prélèvement d'un impôt.

Le point de vue selon lequel les sociétés holding sont assujetties à l'impôt en Suisse et que l'application du droit fédéral doit conduire à la neutralité fiscale de la restructuration examinée ressort également des solutions retenues par certains législateurs cantonaux. En effet, plusieurs lois cantonales prévoient expressément que les réserves latentes transférées à une société bénéficiant d'un statut fiscal cantonal privilégié, dans le cadre d'une restructuration, doivent être imposées.⁹⁴ On peut déduire du fait que les législateurs de ces cantons prévoient expressément ce cas de figure, que pour eux le critère du maintien de l'assujettissement en Suisse n'est pas suffisant pour appréhender les réserves latentes transférées à une société holding. En effet, si les sociétés holding n'avaient pas été assujetties à l'impôt en Suisse, il aurait été inutile de prévoir expressément ce cas de figure.

90 Selon le TF, l'art. 28 LHID règle non pas uniquement le calcul de l'impôt (« Steuerberechnung ») mais également la question de la fixation de l'impôt respectivement de l'assiette de l'impôt (« [...] geht es insbesondere in Art. 28 Abs. 2 - 5 StHG um Fragen der Steuerbemessung bzw. des Steuerobjekts »), cf. arrêt du TF 2C_645/2011 (du 12.3.2012) consid. 2.2.

91 Art. 28 al. 2, 2^e phrase LHID.

92 C'est le cas notamment de l'accord sur la fiscalité de l'épargne qui s'applique aux sociétés holding, cf. Dir. Suppression de l'impôt anticipé (pp. 8 s), selon lesquelles les sociétés holding et les sociétés d'administration au sens de l'art. 28 al. 3 et 4 LHID « sont imposées selon le régime ordinaire comme les autres sociétés » et qu'« elles sont soumises à des règles de droit fiscal objectives, générales, abstraites, applicables, par principe, de la même manière aussi bien aux relations nationales qu'internationales ».

93 Circ. Restructurations ch. 4.2.3.2.

94 C'est le cas notamment du canton de Berne (art. 88 al. 5 LI BE), du canton du Valais (art. 84 al. 5 LF VS), du canton d'Argovie (art. 71 al. 5 StG AG), du canton des Grisons (art. 20 al. 3 et 83 al. 5 StG GR), du canton de Soleure (art. 94 al. 5 StG SO), du canton du Jura (art. 73 al. 5 LI JU).

A notre sens, le cas particulier de l'art. 24 al. 3^{quater} let. b LHID⁹⁵ ne s'applique pas en l'espèce.⁹⁶ Au vu de la systématique de la loi, cette disposition, qui prévoit une réserve à la neutralité fiscale lors de transfert d'éléments patrimoniaux dans un groupe lorsqu'une société recevant bénéficie d'un statut fiscal privilégié, ne s'applique pas en cas de fusion.

Ainsi, contrairement à l'avis de la doctrine majoritaire⁹⁷ mais en accord avec certains auteurs,⁹⁸ nous considérons que l'exigence du maintien de l'assujettissement en Suisse prévue par la législation fédérale est respectée si la société restructurée reste assujettie en Suisse mais bénéficie d'un statut fiscal privilégié cantonalement.

95 Cette disposition prévoit que « des participations directes ou indirectes de 20 % au moins des capital-actions ou du capital social d'une autre société de capitaux ou d'une société coopérative, mais aussi des exploitations ou des parties distinctes d'exploitation ainsi que des éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation, peuvent être transférées, à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice, entre des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives suisses qui, à la lumière des circonstances et du cas d'espèce et grâce à la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière, sont réunies sous la direction unique d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Sont réservés a) le transfert à une société fille selon l'art. 24, al. 3, let. d; b) le transfert d'éléments qui font partie des biens immobilisés de l'exploitation à une société qui est imposée selon l'art. 28, al. 2 à 4 ».

96 Ce point de vue est également celui de la doctrine principale; cf. notamment TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, p. 157; OBERSON/GLAUSER, N 6 et 44 ad art. 61 LIFD; implicitement également: GRETER, Steuersystematischer Gewinnaussweis bei Übertragung von Anlagevermögen im Konzern. Sonderfall der Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus, p. 959, et GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 272.

97 KOCH, N 16 ad art. 61 et art. 64 Abs. 1^{bis} LIFD/art. 24 Abs. 3, 3^{ter}, 3^{quater}, 3^{quinquies} et art. 4^{bis} LHID; RIEDWEG/DAENIKER, Holdingspaltung im Zivil- und Steuerrecht, p. 119; ALLEMANN/BAUMGARTNER, Steuerneutrale Übertragung von Vermögenswerten zwischen Konzerngesellschaften mit Minderheitsaktionären, p. 153 nbp 71, et p. 153; ETTLIN/STÜDLIN, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, p. 330; JUNG, Steuerneutrale Unternehmensumstrukturierungen im harmonisierten Steuerrecht, p. 276; VON DER CRONE ET AL., Das Fusionsgesetz, p. 495; MERLINO/MORAND, Fusions, acquisitions et restructurations d'entreprises: aspects fiscaux suite à la LFus et à la RIE II, p. 33; HINNY, Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht (1. Teil), p. 184, nbp 26; LUDWIG, N 25 ad Einführung Steuerrecht.

98 SAUPPER/WEIDMANN, N 73 ad art. 3 LFus; cf. également ALLEMANN, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, p. 50, pour qui l'interprétation selon laquelle la neutralité fiscale d'une restructuration ne peut pas être accordée lorsque des réserves latentes sont transférées à une société holding est « problématique » au vu du libellé de l'art. 24 LHID; il convient de relever que la LHID a certes été modifiée depuis le moment où cet auteur écrit, mais que cette modification n'a pas d'influence sur la constatation que ALLEMANN fait.

3.4.3.3 Quid si la société reprenante est exonérée au sens de l'art. 56 LIFD resp. 23 LHID ?

La situation est plus délicate lorsqu'une société reprenante est exonérée selon l'art. 56 LIFD resp. l'art. 23 LHID. C'est du moins ce qui ressort d'une interprétation systématique de la loi. En effet, l'art. 56 LIFD qui traite des exonérations pour les impôts fédéraux directs se trouve dans la 3^e partie « imposition des personnes morales », titre 1 « assujettissement à l'impôt », et l'art. 23 LHID, qui règle les exonérations pour les impôts directs cantonaux et communaux, se trouve dans le titre 3 « imposition des personnes morales », chapitre 1 « assujettissement à l'impôt ». Ainsi, dans la partie de la loi qui traite de l'assujettissement des personnes morales, la loi réserve les cas d'exonération. Il ne peut dès lors pas être exclu qu'une société exonérée au sens de l'art. 56 LIFD resp. 23 LHID n'est pas assujettie à l'impôt au sens de la clause de restructuration examinée. L'interprétation systématique mène ainsi à une constatation différente que celle faite dans le cas du transfert à une société bénéficiant d'un statut fiscal privilégié cantonalement.

Une interprétation historique nous conduit également à ce résultat. Comme nous l'avons vu, le Conseil fédéral retenait dans son Message relatif à la loi sur la fusion que les reprises de biens par la Confédération, un canton ou une commune n'entrent pas dans la catégorie des fusions privilégiées fiscalement.⁹⁹

Ainsi, en accord avec la doctrine majoritaire,¹⁰⁰ nous retenons que le critère du maintien de l'assujettissement en Suisse n'est pas rempli lorsque l'entité restructurée est nouvellement exonérée selon l'art. 56 LIFD resp. 23 LHID.

3.4.4 Constat

A notre sens, le critère du maintien de l'assujettissement à l'impôt en Suisse prévu par le droit fédéral est respecté lors du transfert dans un domaine bénéficiant d'un statut fiscal cantonal. En conséquence, la restructuration présentée sous ch. 3.4.1 peut être effectuée en neutralité fiscale aussi bien du point de vue de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice. En revanche, les cantons sont à notre sens libres d'introduire dans leur législation une disposition prévoyant une imposition au moment du transfert dans un domaine fiscalement privilégié. C'est ce qu'ont fait certains cantons

99 Message LFus, FF 3995, p. 4026; cf. ci-dessus, ch. 3.4.3.1.

100 Notamment: OBERSON/GLAUSER, N 6 ad art. 61 LIFD; GLAUSER/OBERSON, N 14 ad art. 61 LIFD; LOCHER, N 19 ad rev. art. 61 LIFD; REICH, N 19 ad art. 19 LIFD; LUDWIG, N 25 ad Einführung Steuerrecht.

en prévoyant une disposition s'appliquant lors de restructurations, qui est mobilisée pour éviter que des réserves latentes n'échappent à l'impôt. Nous considérons cependant que nier la neutralité fiscale d'une restructuration en raison du fait que l'une des entités concernées bénéficie d'un statut holding représente, selon les circonstances, une entrave importante à des restructurations qui auraient du sens du point de vue économique.¹⁰¹ Dans cette mesure, il est souhaitable que la loi cantonale prévoie un report d'imposition dans ces situations.

A l'opposé, il ressort d'une analyse historique et systématique de la loi que ce même critère du maintien de l'assujettissement en Suisse n'est pas rempli lors du transfert à une société bénéficiant d'une exonération subjective au sens de l'art. 56 LIFD resp. art. 23 LHID.

3.5 Excursus : passage du statut holding au statut ordinaire

Dans le présent excursus, nous proposons quelques pistes de réflexion sur le traitement qu'il convient de réserver à la perte du statut holding. Cette opération représente le passage inverse de celle examinée ci-dessus dans laquelle la question d'une imposition en raison de la systématique fiscale se posait au moment de l'obtention d'un statut fiscal privilégié. Dans ce nouveau contexte, ce n'est pas la disparition de réserves latentes à laquelle il faut prêter attention mais plutôt à la problématique de déterminer si une certaine substance fiscale créée alors qu'un statut privilégié s'appliquait doit être soumise à l'imposition ordinaire après la disparition du statut.

Une décision intéressante a été rendue à cet égard le 12.3.2012 par le Tribunal fédéral. Ce dernier eut à déterminer s'il était possible de déduire du bénéfice soumis à une imposition ordinaire des pertes subies alors que la société bénéficiait d'un statut holding.¹⁰² A cette occasion, notre haute Cour a considéré que le droit cantonal applicable¹⁰³ ne contenant pas de base légale excluant la possibilité d'employer les pertes reportées après la perte du statut fiscal, ces dernières devaient être acceptées à la déduction du bénéfice imposable ordinairement. Le changement de statut fiscal n'a ainsi pas d'effet sur les pertes qui continuent à exister après le transfert dans le champ de l'impôt.

Cet arrêt s'inscrit dans le prolongement de celui rendu le 23.8.2010 par le Tribunal fédéral dans le contexte du transfert de réserves latentes d'une société exonérée à une société imposée ordinairement.¹⁰⁴ Dans ce dernier arrêt, le Tribunal fédéral devait déterminer si des provisions créées alors que la société était exonérée en tant qu'ancienne entreprise d'armement étatique (en l'occurrence RUAG Suisse SA) pouvaient être dissoutes en neutralité fiscale après que l'entreprise ne soit plus au bénéfice de l'exonération. Le Tribunal fédéral a retenu que les provisions ne pouvaient pas être dissoutes en neutralité fiscale bien qu'elles n'aient pas été constituées à la charge d'un bénéfice imposable. En conséquence, la dissolution de réserves latentes créées alors que la société était exonérée conduit à une augmentation du bénéfice imposable.

Ces deux arrêts ont ceci de comparable qu'ils concernent tous les deux la question de la prise en compte de facteurs fiscaux survenus avant qu'un statut fiscal privilégié, resp. qu'une exonération cesse de s'appliquer.¹⁰⁵ En revanche, alors que l'un traite du transfert de réserves latentes, l'autre traite du transfert de pertes reportées. Cela dit, il convient de relever que la position du Tribunal fédéral est cohérente dans chacun des deux arrêts mentionnés. Dans un cas, il admet la déduction des pertes reportées indépendamment du fait qu'elles aient été générées alors que la société bénéficiait du statut holding. Dans l'autre cas, il prend en compte dans la détermination du bénéfice imposable des réserves latentes, indépendamment du fait qu'elles aient été générées alors que la société était exonérée. Dans un cas comme dans l'autre, des facteurs fiscaux sont ainsi transférés indépendamment de la modification du statut fiscal de la société.

Comme nous l'avons déjà relevé ailleurs¹⁰⁶, le fait de prendre en compte des facteurs fiscaux existant avant que la société soit soumise à l'imposition ordinaire est discutable du point de vue du principe du bénéfice total (Totalgewinn). Selon ce principe, la capacité contributive d'une entreprise devrait être déterminée une seule fois, à la fin de sa vie sociale,¹⁰⁷ et une entreprise ne devrait pas être imposée sur un bénéfice plus élevé que celui qu'elle a généré pendant son existence.¹⁰⁸ On peut en effet se demander si la prise en compte de faits sur-

101 Dans ce sens, REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, p. 63.

102 Arrêt du TF 2C_645/2011 (12.3.2012) ; les faits à la base de cet arrêt ont fait l'objet d'un commentaire avant même la parution de l'arrêt, cf. ZStP 2012, p. 71.

103 En l'occurrence, le droit zurichois qui suit sur ce point la LHID ; concernant le report de perte l'art. 25 al. 2 LHID resp. le § 70 al. 1 StG ZH.

104 Arrêt du TF 2C_392/2009 (23.8.2010).

105 Le parallèle est également fait par MARTINEZ, Report des pertes après la perte du statut holding.

106 DANON/OBRIST, La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2010.

107 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, p. 18.

108 SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, p. 10 ; REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, p. 45.

venus avant la disparition du privilège holding, resp. avant la fin de l'exonération est compatible avec ce principe. En outre, imposer des réserves latentes générées alors que la société bénéficiait d'un statut privilégié n'est pas cohérent avec leur imposition au moment du passage dans ce statut privilégié. En effet, dans les cas d'imposition en raison de la systématique fiscale qui ont fait l'objet de la présente contribution, on considère qu'une substance fiscale créée dans un certain domaine est rattachée à ce domaine. C'est ce rattachement économique qui fonde l'imposition au moment de la sortie du champ de l'impôt. Dans ce contexte, il conviendrait de considérer que ce même rattachement de la substance fiscale au domaine holding justifierait de renoncer à l'imposition des réserves latentes créées dans ce domaine après la perte du privilège.¹⁰⁹

4 Conclusion

La réalisation systématique n'est pas un sacro-saint principe du droit fiscal suisse qui s'appliquerait de manière absolue, indépendamment de tout cadre légal. Selon la conception défendue ici, il s'agit bien plus d'une règle fiscale correctrice permettant à l'autorité fiscale de s'écarter du résultat obtenu en application du droit comptable. Dans cette mesure, à défaut de réalisation selon le droit comptable, il faut se tourner vers le droit fiscal et déterminer si ce dernier contient une disposition lui permettant d'appréhender une certaine substance qui, sans son intervention, échapperait à l'imposition qui lui était prédestinée. Conformément au principe de la légalité, une intervention de l'autorité fiscale ne sera possible qu'en vertu d'une base légale expresse.

Dans les cas de figure examinés ci-dessus, c'est en vain que l'on recherche une base légale au niveau fédéral. Ainsi, ni la LHID, ni la LIFD ne contiennent une disposition permettant d'appréhender le transfert dans la fortune holding et c'est bien plus au niveau cantonal que des solutions existent. A ce sujet, nous avons vu que les législateurs cantonaux ont été très inventifs et que les solutions retenues varient énormément d'un canton à l'autre. Cette diversité, qui contribue à rendre le système

fiscal helvétique complexe, n'est, à notre sens, pas justifié par une compréhension raisonnable du fédéralisme, et une harmonisation dans la LHID est souhaitable.

Pour l'heure, il convient d'examiner la situation dans les différents cantons à la lumière de la philosophie sous-jacente des dispositions prévoyant une imposition en raison de la systématique fiscale. A ce propos, il est nécessaire de noter que, conformément à ce que nous avons démontré ci-dessus, l'imposition doit se limiter à la seule substance fiscale échappant effectivement et définitivement à l'impôt.

Bibliographie

- ALLEMANN RICHARD, *Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten*, thèse, Berne etc. 1997
- ALLEMANN RICHARD/BAUMGARTNER IVO, *Steuerneutrale Übertragung von Vermögenswerten zwischen Konzerngesellschaften mit Minderheitsaktionären*, in: FS Peter Böckli, Zurich 2006, p. 137
- BEHNISCH URS R., *Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften – national und grenzüberschreitend. Eine rechtsvergleichende Studie*, Bâle 1996
- BENZ ROLF, *Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung*, Zurich 2000
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6^e éd., Zurich 2002
- BÖCKLI PETER, *Das neue OR-Rechnungslegungsrecht. Die Fassung des Ständerats unter der kritischen Lupe*, l'EC 2010, p. 160
- BRÜLISAUER PETER/POLTERA FLURIN, in: *Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2^e éd., Bâle etc. 2008
- CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, *Die Realisierung von Gewinnen im schweizerischen Unternehmungssteuerrecht*, in: Hans Georg Ruppe (éd.), *Gewinnrealisierung im Steuerrecht. Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakte und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs*, Cologne 1981, p. 269
- *Unternehmenssteuerrecht*, Berne etc. 1993
- DANON ROBERT, *Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux: analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel*, Archives 74 (2005/06), p. 257
- in: *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008

109 Ces aspects de cohérence ont été mis en évidence par Danon dans le contexte de l'impôt de départ, cf. DANON, *Le principe de l'apport en capital. Analyse critique de la circulaire N° 29 du 9.12.2010 de l'AFC au regard de questions choisies*, pp. 89 ss. A cet égard, cet auteur considère – à juste titre – que la renonciation à l'imposition des réserves latentes immigrantes est cohérente avec la conception de l'impôt de départ. En effet, si l'on retient que la substance fiscale qui quitte la souveraineté territoriale peut être imposée par l'Etat de départ, l'Etat d'arrivée doit par cohérence renoncer à imposer celle qui migre sur son territoire.

- Le principe de l'apport en capital. Analyse critique de la circulaire N° 29 du 9.12.2010 de l'AFC au regard de questions choisies, FStR 2011, pp. 5 et 87
- DANON ROBERT/OBRIST THIERRY, La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2010, Recueil de jurisprudence neuchâteloise (RJN) 2010, p. 155
- DESAX MARCUS, Von der Methodologie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Steuerrecht, Archives 60 (1991/1992), p. 31
- DUSS MARCO/VON AH JULIA/RUTISHAUSER FRANK, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2° éd., Bâle etc. 2002
- ETTLIN ERICH/STÜDLE ROLAND, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften. Aspekte der einzelnen Umstrukturierungstatbestände, l'EC 2009, p. 329
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéficiaire. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, thèse, Zurich etc. 2005
- Steuerrechtliche Aspekte der Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts, GesKR 2008, p. 168
- GLAUSER PIERRE-MARIE/OBERSON XAVIER, in: Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008
- GRETER MARCO, Steuersystematischer Gewinnausweis bei Übertragung von Anlagevermögen im Konzern. Sonderfall der Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus, l'EC 2004, p. 957
- GURTNER PETER, Neue Rechnungslegung, Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, Archives 69 (2000/01), p. 63
- Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, l'EC 2010, p. 385
- HELBING ANDREAS, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, Zurich etc. 2010
- HINNY PASCAL, Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht (1. Teil). Ein Vergleich des Schweizer Rechts – einschliesslich der vom Ständerat im März 2001 im Rahmen des Fusionsgesetzes beschlossenen Änderungen – mit den entsprechenden Bestimmungen des EU-Steuerrechts, FStR 2001, p. 180
- Realisation stiller Reserven aus Marken beim Übergang zum Holdingstatus?, Archives 64 (1995/1996), p. 593
- JUNG MARCEL RENÉ, Steuerneutrale Unternehmensumstrukturierungen im harmonisierten Steuerrecht. Unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Anteilstausches, Bâle etc. 2004
- JUNOD ETIENNE, Die steuersystematische Realisation: Ein Überblick mit Gegenüberstellungen bei den direkten Steuern, RF 2006, p. 110
- KOCH HANS-ANDRÉE, in: Baker & McKenzie (éd.), Fusionsgesetz. Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) sowie die einschlägigen Bestimmungen des IPRG und des Steuerrechts, Berne 2003
- KUHN STEPHAN/BRÜLISAUER PETER, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2° éd., Bâle etc. 2002
- KUNZ THOMAS, Holdingstatus: Update betreffend steuerliche Sonderfragen (Teil 2), RF 2011, p. 838
- LEYSINGER MICHAEL, Was erwartet den Steuerpraktiker beim neuen (?) steuerlichen Umstrukturierungsrecht, RF 1998, p. 156
- LOCHER PETER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Berne 1983
- Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil: Art. 1 - 48 DBG, Therwil-Bâle 2001, II. Teil: Art. 49 - 101 DBG, Therwil-Bâle 2004
- Steuerrechtliche Folgen des Fusionsgesetzes im Recht der direkten Steuern. Zur Einführung, Archives 71 (2002/03), p. 673
- LUDWIG HUBERTUS, in: Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, Zurich etc. 2004
- MARTINEZ NATASSIA, Report des pertes après la perte du statut holding. Commentaire de jurisprudence numériques (CJN), Push-Service des arrêts, publié le 3.7.2012, n° 14
- MERLINO NICOLAS/MORAND DOMINIQUE, Fusions, acquisitions et restructurations d'entreprises: aspects fiscaux suite à la LFus et à la RIE II, Bâle 2009
- OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, Genève 2007
- OBERSON XAVIER/GLAUSER PIERRE-MARIE, in: Commentaire de la loi sur les fusions, Genève etc. 2005
- in: Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008

- OBRIST THIERRY, *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice*, thèse, Bâle 2012
- REICH MARKUS, *Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht*, Zurich 1983
- Die steuerneutrale Reservenübertragung bei Unternehmensumstrukturierungen – neuere Entwicklung und Tendenzen, in: Markus Reich/Martin Zweifel (Hrsg.), *Das schweizerische Steuerrecht*, FS Ferdinand Zuppinger, Berne 1989, p. 379
 - Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Bâle etc. 2000
 - Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2^e éd., Bâle etc. 2008
 - Steuerrecht, Zurich 2012
- REICH MARKUS/DUSS MARCO, *Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht*, Bâle etc. 1996
- RIEDWEG PETER/DAENIKER DANIEL, *Holdingspaltung im Zivil- und Steuerrecht*, in: FS Peter Bockli, Zurich 2006, p. 111
- RIEDWEG PETER/GRÜNBLATT DIETER, in: *Basler Kommentar zum Fusionsgesetz*, Bâle 2005
- SAUPPER EVELINE/WEIDMANN Markus, in: *Basler Kommentar zum Fusionsgesetz*, Bâle 2005
- SCHÜLE KURT, *Wird das neue Rechnungslegungsrecht tatsächlich steuerneutral sein?*, l'EC 2011, p. 48
- SIMONEK MADELEINE, *Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung*, FStR 2002, p. 3
- SIMONEK MADELEINE/HONGLER PETER, *Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung. Die steuerliche Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungsrechts*, FStR 2010, p. 262
- SPORI PETER, *Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung»*, Archives 69 (2000/01), p. 105
- Zur steuersystematischen Realisation, Archives 57 (1988/1989), p. 65
- STOCKAR CONRAD, *Umstrukturierungen nach Fusionsgesetz. Hinweise zu den Vorschlägen der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen*, l'EC 1998, p. 51
- TADDEI PASCAL, *Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften*, thèse, Zurich etc. 2012
- VON DER CRONE HANS CASPAR/GERSBACH ANDREAS/KESSLER FRANZ J./DIETRICH MARTIN/BERLINGER KATJA, *Das Fusionsgesetz*, Zurich 2004
- VON STRENG ETIENNE/DE GOTTRAU NICOLAS/DE KALBERMATTEN CHRISTOPHE, *Suisse – Fiscal, bancaire et financier, juridique, social*, in: *Dossier Internationaux Francis Lefebvre*, 7^e éd., Levallois 2007
- WEIDMANN MARKUS, *Realisation und Zurechnung des Einkommens*, FStR 2009, p. 83
- YERSIN DANIELLE, *Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable*, Lausanne 1977
- ZUPPINGER FERDINAND/BÖCKLI PETER/LOCHER PETER/REICH MARKUS, *Steuerharmonisierung. Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, Berne 1984
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL, *Ausgewählte Fragen zur Bedeutung der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung*, in: FS Peter Bockli, Zurich 2006, p. 61

Bases légales

- LF VS, *Loi fiscale* (du 10.3.1976), RSV 642.1
- LFus, *LF sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine* (du 3.10.2003), RS 221.301
- LHID, *LF sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes* (du 14.12.1990), RS 642.14
- LI BE, *Loi sur les impôts* (du 21.5.2000), RSB 661.11
- LI JU, *Loi d'impôt* (du 26.5.1988), RS 641.11
- LI VD, *Loi sur les impôts directs cantonaux* (du 4.7.2000), RVS 642.11
- LIFD, *LF sur l'impôt fédéral direct* (du 14.12.1990), RS 642.11
- Modifications du Code des obligations (droit comptable)* (du 23.12.2011, délai référendaire échu le 13.4.2012), FF 2012, p. 59
- StG AG, *SteuerG* (vom 15.12.1998), SAR 651.100
- StG GR, *SteuerG für den Kanton Graubünden* (vom 8.6.1986), RB 720.000
- StG SO, *G über die Staats- und Gemeindesteuern* (vom 1.12.1985), BGS 614.11
- StG ZH, *SteuerG* (vom 8.6.1997), LS 631.1

Messages et autres documents consultés

Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Konferenz Staatlicher Steuerbeamter/Kommission Steuerharmonisierung (éd.), Muri-Berne 1995

Message LFus, Message concernant la LF sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (du 13.7.2000), FF 2000, p. 3995

Circulaires

Circ. Imposition partielle, Circ. AFC n° 23 (1-023-D-2008-f) – Imposition partielle des rendements provenant de participations détenus dans la fortune commerciale ou déclarée comme fortune commerciale (du 17.12.2008)

Circ. Rendements de participations 1998, Circ. AFC n° 9 (W97-009F) – Conséquences de la loi fédérale sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés relative à la réduction d'impôt sur les rendements des participations des sociétés de capitaux et des coopératives (du 9.7.1998), Archives 67 (1998/99), p. 145 (remplacé par la Circ. Rendements de participations)

Circ. Rendements de participations, Circ. AFC n° 27 (1-027-D-2009-f) – Réduction d'impôt sur les rendements de participations à des sociétés de capitaux et sociétés coopératives (du 17.12.2009)

Circ. Restructurations, Circ. AFC n° 5 (1-005-DVS-2004-f) – Restructurations (du 1.6.2004)

Circ. Sociétés principales, Circ. AFC n° 8 (W02-008F) – Répartition fiscale internationale des sociétés principales (du 18.12.2001)

Dir. Suppression de l'impôt anticipé, Dir. de l'AFC – Suppression de l'impôt anticipé suisse sur les paiements de dividendes entre sociétés de capitaux associées dans les relations entre la Suisse et les Etats membres de l'Union européenne (du 15.7.2005)

Information GE Sociétés holdings, Information n° 8/2003 ACC GE – Reconnaissance et imposition des sociétés holdings (du 18.7.2003)