Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse

Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et sur le bénéfice

Thèse présentée à la Faculté de droit
de l'Université de Neuchâtel

Pour l'obtention du titre de docteur en droit

Soutenue le 21 février 2012

Par

Thierry A. OBRIST

Jury :
Prof. Robert DANON,
Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel,
directeur de thèse

Prof. François Bohnet
Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel,
Rapporteur interne

Prof. Pierre Marie GLAUSER,
Faculté des Hautes Etudes Commerciales (HEC) de Lausanne,
rapporteur externe

Prof. Yves NOEL,
Faculté de droit de l'Université de Lausanne
rapporteur externe

« *Là où il n'y a pas d'afflux d'argent, aucun impôt ne devrait être prélevé* »[1]

[1] Hans-Rudolf MERZ, ancien Conseiller fédéral en charge du département fédéral des finances (DFF), conférence de presse sur la réforme II de l'imposition de l'entreprise, 23 juin 2005, texte original : « *Wo kein Geld fliesst, sollen keine Steuern erhoben werden* ».

UNIVERSITÉ DE
NEUCHÂTEL

FACULTÉ DE DROIT
Av. du 1er Mars 26
2000 Neuchâtel
+41 (0)32 718 12 00
secretariat.droit@unine.ch

IMPRIMATUR POUR LA THESE

Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse, changement de système fiscal et impôt sur le revenu et sur le bénéfice

Thierry OBRIST

UNIVERSITE DE NEUCHATEL

FACULTE DE DROIT

La Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel,
sur le rapport des membres du jury

Mme Florence Guillaume (présidente)
M. Robert Danon (directeur de thèse)
M. François Bohnet (rapporteur interne)
M. Pierre-Marie Glauser (professeur, Université de Lausanne, HEC, rapporteur externe)
M. Yves Noël (professeur, Université de Lausanne, rapporteur externe)

autorise l'impression de la présente thèse.

Neuchâtel, le 21 février 2012

Florence Guillaume
Doyenne de la Faculté de droit

Mots clefs :

Droit fiscal suisse, impôts directs, réalisation du revenu et du bénéfice, système fiscal, report d'impôt, transfert, réserves latentes, principe de la légalité, principe de la capacité contributive, statut fiscal, restructurations, valeur nominale, transposition, liquidation partielle indirecte, apports dissimulés de capital, transformation, modification législative, impôt de départ

Swiss tax law, direct taxes, realization of income and corporate income, tax system, tax deferral, transfer, hidden reserves, legality principle, principle of taxation according to ability to pay, tax status, restructurings, nominal value, transposition, indirect partial liquidation, hidden capital contributions, transformation, modification of the law, exit tax

Résumé:

La présente recherche a pour objet l'étude des cas de figure de « réalisation systématique » en droit fiscale suisse. Des considérations de systématique fiscale donne lieu à de nombreuses situations dans lesquelles un impôt sur le bénéfice ou sur le revenu est prélevé. C'est le cas notamment du prélèvement privé, de la modification de statut fiscal, des augmentation de la valeur nominale et des actions gratuites, de la transposition, de la liquidation partielle indirecte, des apports dissimulés de capital, de la transformation d'une société de personnes en société de capitaux, d'une société de capitaux en société de personnes et d'une société de capitaux en association, fondation ou autre personne morale.

Après avoir présenté l'importance de la notion de réalisation en droit comptable et en droit fiscal, la présente recherche analyse successivement les notions de réalisation effective, comptable et systématique et confronte ce dernier type de réalisation aux principes de la légalité et de l'imposition selon la capacité contributive.

La partie intitulée casuistique analyse en détail tous les différents cas de changements de systèmes et formule des propositions au législateur dans le but d'améliorer le système fiscale actuel et d'instaurer, là où ceci est possible, des possibilités de report d'impôt.

Sommaire

Sommaire **I**

Table des matières **V**

Bibliographie **XIX**

Autres documents utilisés **LIX**

Liste des abréviations **LXV**

Introduction **1**

I. Objet de la recherche 1
II. Plan 2
III. Délimitation 3

Chapitre premier : Objet de l'impôt sur le bénéfice **4**

§ 2 Fonction **4**

§ 3 Mise en œuvre **5**

I. Conceptions possibles 5
II. Le modèle suisse : le principe de déterminance 8

§ 4 Théorie du bénéfice total et principe de périodicité de l'imposition **15**

I. Théorie du bénéfice total 15
II. Principe de périodicité 15
III. Fonction délimitatrice du principe de réalisation 17

Chapitre deuxième : Principe de réalisation **19**

§ 1 Principe de réalisation en droit comptable **19**

I. Notion 19
II. Principe d'imparité 21

§ 2 Reprise du principe de réalisation en droit fiscal **23**

§ 3 Notion de réalisation en droit fiscal **25**

I. Fonction 25
II. Définition 27
III. Notions employées dans le cadre de la présente thèse 28

§ 4 Les types traditionnels de réalisation et la conception basée sur le principe de déterminance **31**

I. Généralités 31
II. Réalisation effective 32
III. Réalisation comptable 43

IV. Réalisation systématique (généralités) 50
V. La conception basée sur le principe de déterminance des comptes 50

Chapitre troisième : Le principe de réalisation systématique 59

§ 1 Notion 59

I. Historique 59
II. Essais de définition 60
III. Eléments constitutifs 66

§ 2 Les réserves latentes 77

I. Généralités 77
II. Admissibilité des réserves latentes selon le droit comptable 81
III. Admissibilité des réserves latentes selon le droit fiscal 90

§ 3 Principe de la légalité 97

I. Aperçu 97
II. Principe de la légalité en général 98
III. Principe de la légalité en droit fiscal 102
IV. Nécessité d'une base légale pour imposer la réalisation systématique 111
V. Existe-t-il une clause générale de réalisation systématique ? 114
VI. Une clause générale est-elle appropriée pour imposer les cas de réalisations systématiques ? 136
VII. Possibilité de combler une lacune en droit fiscal 140
VIII. Le concept d'évasion fiscale peut-il remplacer valablement les règles fiscales correctrices ? 144
IX. Conclusions intermédiaires 150

§ 4 Principe d'imposition selon la capacité contributive 153

I. Aperçu 153
II. Le principe en général 153
III. Capacité contributive et réalisation systématique 156
IV. Conclusions intermédiaires 167

Chapitre quatrième : Casuistique 169

§ 1 Transfert de la fortune commerciale à la fortune privée 169

I. Généralités 169
II. Changement de système 189
III. Résumé et prise de position critique 220

§ 2 Modification du statut fiscal 227

I. Généralités 227
II. Changement de système 236
III. Traitement fiscal 243
IV. Résumé et prise de position critique 285

§ 3 Restructurations (questions choisies) 289

I. Généralités 289
II. Augmentation de la valeur nominale et actions gratuites 295

III. Transposition 320
IV. Liquidation partielle indirecte 337
V. Apports dissimulés de capital 352
VI. Transformation d'une société de personnes en société de capitaux 402
VII. Transformation d'une société de capitaux en une société de personnes 409
VIII. Transformation d'une société de capitaux en association, fondation ou autre personne morale 421

§ 4 Modifications législatives 431

I. Généralités 431
II. Changement de système (cas choisis) 432
III. Doctrine 450
IV. Prise de position 451
V. Résumé et prise de position critique 458

§ 5 Impôt de départ 461

I. Généralités 461
II. Changement de système 466
III. Impôt de départ intercantonal 470
IV. Impôt de départ international 487
V. Résumé et prise de position critique 548

Conclusions 553

I. Généralités 553
II. Points sensibles 554
III. Les efforts pour atténuer les effets de la réalisation systématique 555
IV. Propositions 558

Table des matières

Sommaire **I**

Table des matières **V**

Bibliographie **XIX**

Autres documents utilisés **LIX**

Liste des abréviations **LXV**

Introduction **1**

I. Objet de la recherche 1
II. Plan 2
III. Délimitation 3

Chapitre premier : Objet de l'impôt sur le bénéfice **4**

§ 2 Fonction **4**

§ 3 Mise en œuvre **5**

I. Conceptions possibles 5
A. Principe de déterminance 5
B. Two book system 7
II. Le modèle suisse : le principe de déterminance 8
A. Généralités 8
B. Principe de déterminance matériel, principe de déterminance formel et déterminance inversée 10
C. Correction du bilan, modification du bilan et règles fiscales correctrices 12

§ 4 Théorie du bénéfice total et principe de périodicité de l'imposition **15**

I. Théorie du bénéfice total 15
II. Principe de périodicité 15
III. Fonction délimitatrice du principe de réalisation 17

Chapitre deuxième : Principe de réalisation **19**

§ 1 Principe de réalisation en droit comptable **19**

I. Notion 19
II. Principe d'imparité 21

§ 2 Reprise du principe de réalisation en droit fiscal **23**

§ 3 Notion de réalisation en droit fiscal **25**

I. Fonction 25
II. Définition 27
III. Notions employées dans le cadre de la présente thèse 28

§ 4 Les types traditionnels de réalisation et la conception basée sur le principe de déterminance 31

I. Généralités 31
II. Réalisation effective 32
A. Notion 32
B. Conditions d'admission de la réalisation effective 34
1. Les deux conditions de base 34
a. La sortie d'un bien de la sphère d'influence de l'entreprise ou de l'entrepreneur 34
b. La contre-prestation 35
2. Le troisième critère 36
a. Selon l'école de KÄNZIG 36
b. Selon l'école de HÖHN, CAGIANUT et WALDBURGER 38
C. Le moment de la réalisation effective 39
1. Généralités 39
2. En présence de comptabilité 41
3. En absence de comptabilité 41
III. Réalisation comptable 43
A. Généralités 43
B. Réévaluation des actifs 46
1. Réévaluation jusqu'à la valeur d'acquisition 46
2. Exceptions au principe de la valeur d'acquisition 47
a. Titres cotés en bourse 47
b. Pour les personnes autres que les sociétés anonymes et les sociétés soumises aux mêmes règles 48
c. En cas de bilan déficitaire 48
C. Dissolution de passifs 49
IV. Réalisation systématique (généralités) 50
V. La conception basée sur le principe de déterminance des comptes 50
A. Généralités 50
B. Développement de la conception 51
1. Conception de REICH 51
2. Conception de GLAUSER 52
3. Autres auteurs qui se rattachent à la conception basée sur le principe de déterminance 53
4. Position actuelle du Tribunal fédéral 53
C. Portée des règles sur les restructurations dans le concept basé sur le principe de déterminance 54
D. Prise de position 55

Chapitre troisième : Le principe de réalisation systématique 59

§ 1 Notion 59

I. Historique 59
II. Essais de définition 60
A. Définitions faites par la doctrine 60
B. Analyse des définitions faites par la doctrine et définition retenue 63
C. Distinction par rapport aux autres cas de réalisations fictives 64
III. Eléments constitutifs 66

A. Généralités 66
B. Pas de réalisation effective, ni de réalisation comptable 67
C. Changement de système 68
1. Généralités 68
2. Potentiels changements de système 68
3. Concept de système fiscal 70
D. Pertes potentielles pour le fisc 71
1. Généralités 71
2. La disparition de réserves latentes 73
E. Base légale 73
F. Proportionnalité 74
G. Résultat intermédiaire et proposition de définition 75

§ 2 Les réserves latentes 77

I. Généralités 77
A. Notion 77
B. Les différents types de réserves latentes 79
1. Réserves latentes involontaires 79
2. Réserves latentes d'appréciation 79
3. Réserves latentes arbitraires 80
II. Admissibilité des réserves latentes selon le droit comptable 81
A. Généralités 81
B. Règles d'évaluation selon le droit suisse 81
1. Principes généralement admis dans le commerce 81
a. Principe de prudence 82
b. Principe de sincérité et principe de l'aperçu le plus sûr possible 83
c. Principe du coût d'acquisition 84
C. Révision du droit comptable suisse 85
1. Généralités 85
2. Projet de loi sur la modification du Code des obligations 86
D. Constat 89
III. Admissibilité des réserves latentes selon le droit fiscal 90
A. Généralités 90
B. Réintégration des charges non justifiées commercialement 92
C. Raison de l'existence de réserves latentes en droit fiscal 94
1. Généralités 94
2. Application du principe de réalisation 94
3. Application de forfaits pour les amortissements et les provisions 94
D. Constat 95

§ 3 Principe de la légalité 97

I. Aperçu 97
II. Principe de la légalité en général 98
A. Notion 98
B. Suprématie de la loi 99
C. Réserve de la loi 100
D. Densité normative 101
III. Principe de la légalité en droit fiscal 102
A. Généralités 102

B. Relativisation du principe de la légalité (taxes causales et taxes incitatives) 105
C. Valeur juridique des documents émis par l'administration 106
1. Notion 106
2. Valeurs juridiques 108
a. Valeur juridique pour les autorités judiciaires 108
b. Valeur juridique pour les contribuables 109
c. Valeur juridique pour les autorités administratives hiérarchiquement inférieures 110
3. Réflexion 110
IV. Nécessité d'une base légale pour imposer la réalisation systématique 111
A. Doctrine 111
B. Prise de position 113
V. Existe-t-il une clause générale de réalisation systématique ? 114
A. Problématique 114
B. Aperçu historique 115
1. Généralités 115
2. Pratique 116
3. Doctrine 117
4. Prise de position 118
C. Art. 18 al. 2 LIFD 119
1. Généralités 119
2. Doctrine 120
3. Prise de position 121
D. Autres fondements dogmatiques envisageables 126
1. Clause générale de revenu de l'art. 16 al. 1 LIFD 126
a. Notion 126
b. Prise de position 127
2. Art. 20 al. 1 lit. c LIFD 128
a. Pratique 128
b. Doctrine 129
c. Prise de position 130
3. Les dispositions sur les restructurations (art. 19 LIFD et art. 61 LIFD) 132
4. Art. 58 al. 1 lit. a et b LIFD 133
5. Art. 58 al. 1 lit. c, 1ère phrase LIFD 134
6. Art. 58 al. 1 lit. c, 2ème phrase LIFD 135
E. Constat 136
VI. Une clause générale est-elle appropriée pour imposer les cas de réalisations systématiques ? 136
A. Problématique 136
B. Doctrine 136
C. Prise de position 139
VII. Possibilité de combler une lacune en droit fiscal 140
A. Problématique 140
B. Doctrine 142
C. Prise de position 143
VIII. Le concept d'évasion fiscale peut-il remplacer valablement les règles fiscales correctrices ? 144
A. Problématique 144
B. Notion 144

C. Adéquation comme règle fiscale correctrice? 147
1. Doctrine 147
2. Prise de position 148
IX. Conclusions intermédiaires 150

§ 4 Principe d'imposition selon la capacité contributive 153

I. Aperçu 153
II. Le principe en général 153
III. Capacité contributive et réalisation systématique 156
A. Doctrine 156
1. Généralités 156
2. Auteurs pour qui la réalisation systématique garantit le principe de l'imposition selon la capacité contributive 157
3. Auteurs pour qui la réalisation systématique viole le principe d'imposition selon la capacité contributive 159
B. Prise de position 161
1. Généralités 161
2. Principe d'imposition selon la capacité contributive et principe de réalisation 162
3. Principe d'imposition selon la capacité contributive et taux progressifs 163
4. Principe d'imposition selon la capacité contributive et potentialité du gain 165
5. Principe d'imposition selon la capacité contributive et égalité de traitement 165
6. Principe d'imposition selon la capacité contributive et disponibilité des liquidités 166
IV. Conclusions intermédiaires 167

Chapitre quatrième : Casuistique 169

§ 1 Transfert de la fortune commerciale à la fortune privée 169

I. Généralités 169
A. Notion 169
1. Fonctionnement du prélèvement privé 169
2. Délimitations 171
B. Base légale 173
1. Ancien droit 173
a. Art. 21 al. 1 lit. d AIFD 173
b. Interprétation jurisprudentielle de l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD 174
2. Base légale actuelle 175
C. Nature de l'imposition 175
1. Doctrine 175
2. Prise de position 178
D. Définition de la fortune privée et de la fortune commerciale 179
1. Généralités 179
2. Fortune privée, fortune alternative 180
3. Fortune commerciale 181
a. Notion 181
b. Existence d'une activité lucrative indépendante 182

c. Service de cette activité lucrative indépendante 183
d. Critères et indices pour déterminer la nature commerciale ou privée d'un bien 183
e. Commercialisation volontaire d'une participation 185
4. Méthode de la prépondérance 186
a. Méthode de la prépondérance versus méthode du partage de la valeur 186
b. Méthode consacrée par la loi 187
E. Assiette de l'impôt 188
II. Changement de système 189
A. Généralités 189
B. Changement d'affectation volontaire 190
1. Généralités 190
2. Déclaration du contribuable concernant le transfert 191
3. Transfert de la fortune commerciale volontaire dans la fortune privée 193
C. Donation et avancement d'hoirie 193
1. Généralités 193
2. Donation d'une entreprise entière ou d'une partie d'entreprise 195
3. Donation à une entité exonérée 195
D. Décès, partage successoral 196
1. Généralités 196
2. Moment du transfert 198
3. Transfert à une entité exonérée 199
4. Report d'impôt selon la réforme II de l'imposition de l'entreprise 200
E. Cessation de l'activité lucrative indépendante et liquidation 202
1. Généralités 202
2. Moment du transfert 203
3. Affermage 204
a. Généralités 204
b. Avant la réforme II de l'imposition de l'entreprise 205
c. Après la réforme II de l'imposition de l'entreprise 206
4. Imposition privilégiée des bénéfices de liquidation (art. 37b LIFD) 208
a. Généralités 208
b. Fonctionnement du dispositif de l'art. 37b LIFD 208
c. Relation entre l'art. 37b et 18a al. 1 LIFD 210
F. Particularités concernant les immeubles et l'impôt sur les gains immobiliers 211
1. Notions 211
2. Transfert d'un immeuble de la fortune privée à la fortune commerciale 213
a. Généralités 213
b. Traitement fiscal 214
c. Réforme II de l'imposition de l'entreprise 214
3. Transfert de la fortune commerciale à la fortune privée 215
a. Généralités 215
b. Traitement fiscal 215
c. Réforme II de l'imposition de l'entreprise 216
(i) Report d'imposition 216
(ii) Fonctionnement de l'art. 18a LIFD 217
III. Résumé et prise de position critique 220
A. Généralités 220

B. Réflexion et proposition de report général 223

§ 2 Modification du statut fiscal 227

I. Généralités 227
A. Notion 227
B. Nature de l'imposition 228
1. Doctrine 228
2. Prise de position 229
C. Les statuts fiscaux privilégiés 230
1. Généralités 230
2. Société holding 231
3. Statut cantonal de sociétés orientées vers l'étranger 232
4. Institution exonérée (56 LIFD) 234
5. Excursus : société principale 235
II. Changement de système 236
A. Aperçu 236
B. Modification des buts statutaires de la société 237
C. Restructurations entraînant la création d'un statut privilégié 238
1. Généralités 238
2. Restructuration « vers le bas » 239
3. Restructuration « vers le haut » 239
D. Modification législative ayant pour effet la création d'un statut privilégié 240
E. Excursus : transformation d'une entreprise soumise à l'obligation de tenir des comptes en une entreprise qui ne l'est pas 241
1. Problématique 241
2. Prise de position 242
III. Traitement fiscal 243
A. Généralités 243
B. Pratique 244
1. Jurisprudence 244
a. Obtention d'un régime cantonal privilégié 244
b. Modification en une institution exonérée 246
2. Position des autorités administratives 248
a. Obtention d'un régime cantonal privilégié 248
b. Modification en une institution exonérée 249
C. Position de la doctrine 250
1. Nécessité de base légale 250
2. Propositions de report 254
3. Restructurations et imposition en raison de la systématique fiscale 256
D. Prise de position 257
1. Généralités 257
2. Base légale pour l'imposition lors de l'obtention d'un statut fiscal cantonal 259
a. Base légale dans la LHID 259
b. Le cas particulier de l'art. 24 al. 3^{quater} lit. b LHID 260
c. Base légale dans les lois fiscales cantonales 262
(i) Aperçu 262
(ii) Cantons dans lesquels une imposition est prévue de manière générale au moment du changement de statut 263

(iii) Cantons dans lesquels une imposition est prévue pour les opérations de restructurations 266
(iv) Cantons prévoyant une solution différente 268
(v) Cantons dont la loi fiscale ne mentionne pas le changement de statut 270
d. Appréciation 271
e. Proposition 275
3. Base légale pour l'imposition lors de la modification en une institution exonérée 278
a. Art. 56 LIFD 278
b. Dispositions générales de détermination du bénéfice imposable 279
c. Base légale pour le report 279
d. Constatations 280
e. Proposition 280
4. Restructurations et modification de statut fiscal 281
IV. Résumé et prise de position critique 285

§ 3 Restructurations (questions choisies) 289

I. Généralités 289
A. Délimitations 289
B. Excursus : Le principe de la valeur nominale 290
1. Généralités 290
2. Critique 292
3. Principe de l'apport en capital 294
II. Augmentation de la valeur nominale et actions gratuites 295
A. Généralités 295
1. Notion 295
2. Base légale 298
a. Aperçu historique 298
b. Droit actuel 299
(i) LIFD 299
(ii) LHID 299
3. Nature de l'imposition 300
a. Doctrine 300
b. Prise de position 301
(i) Application de la démarche basée sur le principe de déterminance 301
(ii) Disparition de réserves latentes ? 302
(iii) Constat 303
B. Fait générateur de l'impôt 305
1. Octroi d'actions gratuites et augmentation gratuite de la valeur nominale 305
2. Cas de restructuration 305
C. Traitement fiscal 306
1. Pratique et jurisprudence 306
a. Actions détenues dans la fortune privée 307
b. Actions détenues dans la fortune commerciale 307
2. Position de la doctrine 308
3. Prise de position 312
a. Quant à l'imposition elle-même 312

b. Quant au moment de l'imposition 313
D. Conséquence de l'introduction du principe de l'apport 315
1. Généralités 315
2. Position de l'administration fédérale des contributions 316
3. Prise de position 317
E. Résumé et prise de position critique 318
III. Transposition 320
A. Généralités 320
1. Notion 320
2. Base légale 322
a. Aperçu historique 322
(i) Pratique 322
(ii) Doctrine 323
b. Droit actuel 325
3. Nature de l'imposition 325
a. Doctrine 325
b. Prise de position 326
B. Faits générateurs 328
C. Traitement fiscal 329
1. Doctrine 329
2. Prise de position 332
D. Conséquence de l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital 333
1. Généralités 333
2. Position de l'administration fédérale des contributions 334
3. Prise de position 335
E. Résumé et prise de position critique 336
IV. Liquidation partielle indirecte 337
A. Généralités 337
1. Notion 337
2. Base légale 338
a. Aperçu historique 338
(i) Pratique 338
(ii) Doctrine 339
b. Réforme II de l'imposition de l'entreprise 341
(i) Projet du Conseil fédéral 341
(a) Présentation 341
(b) Critique de la doctrine 342
(c) Prise de position 345
(ii) LIFD 346
3. Nature de l'imposition 347
a. Doctrine 347
b. Prise de position 348
B. Faits générateurs 350
C. Résumé 351
V. Apports dissimulés de capital 352
A. Généralités 352
1. Notions et délimitations 352
2. Nature de l'imposition 356
a. Doctrine 356

b. Prise de position 357
B. Traitement comptable 358
1. Généralités 358
2. Pratique 358
3. Doctrine 359
4. Prise de position 362
C. Traitement fiscal 364
1. Généralités 364
2. Avant la réforme 1997 de l'imposition des entreprises 364
a. Généralités 364
b. Pratique 365
c. Doctrine 367
d. Prise de position 372
3. Suite à la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise 373
a. Généralités 373
b. Pratique 374
c. Doctrine 376
d. Prise de position 381
(i) Notre conception 381
(ii) Solution retenue 384
4. Suite à l'entrée en vigueur de la LFus 386
a. Généralités 386
b. Pratique 387
c. Doctrine 388
d. Prise de position 389
5. Après la réforme II de l'imposition de l'entreprise 391
a. Généralités 391
b. Pratique 392
c. Doctrine 394
d. Prise de position 394
(i) Existence d'une base légale ? 394
(ii) Réflexion 396
(iii) Solution retenue 398
D. Résumé 400
VI. Transformation d'une société de personnes en société de capitaux 402
A. Généralités 402
1. Notion 402
2. Base légale 403
a. Généralités 403
b. Proposition du Conseil fédéral lors de l'entrée en vigueur de la loi sur la fusion 403
3. Nature de l'imposition 405
a. Doctrine 405
b. Prise de position 405
B. Traitement fiscal 407
C. Résumé 408
VII. Transformation d'une société de capitaux en une société de personnes 409
A. Généralités 409
1. Notion 409

2. Base légale 410
3. Nature de l'imposition 410
a. Doctrine 410
b. Prise de position 412
B. Faits générateurs 413
C. Traitement fiscal 413
1. Généralités 413
2. Sous l'ancien droit 414
3. Droit actuel 415
4. Prise de position 418
D. Résumé 419
VIII. Transformation d'une société de capitaux en association, fondation ou autre personne morale 421
A. Généralités 421
1. Notion 421
2. Base légale 422
3. Nature de l'imposition 422
a. Position de la doctrine 422
b. Prise de position 423
B. Fait générateur 424
C. Traitement fiscal 424
1. Selon l'administration fédérale des contributions 424
2. Selon la doctrine 425
3. Prise de position 426
D. Résumé 429

§ 4 Modifications législatives 431

I. Généralités 431
II. Changement de système (cas choisis) 432
A. Aperçu 432
B. Augmentation du montant limite pour l'obligation de s'inscrire au registre du commerce 432
C. Passage de la méthode du partage de la valeur à celle de la prépondérance 434
D. Modification de critères donnant droit à un allégement fiscal 436
1. Modification des conditions donnant lieu à un statut fiscal privilégié 436
2. Extension de la réduction pour participations aux gains en capital 438
3. Modification des critères donnant droit à la réduction pour participations 439
4. Introduction de l'imposition partielle des revenus de participations 440
E. Abrogation d'une règle prévoyant un délai de blocage 441
F. Introduction du principe de l'apport en capital 442
G. Réduction de l'impôt résiduel à la source (droit fiscal international) 443
1. Généralités 443
2. Traitement fiscal 443
3. La pratique des anciennes réserves 445
H. Modification de règles comptables ? 447
III. Doctrine 450
IV. Prise de position 451
A. Analyse des cas présentés 451
B. Constat 453

C. Principe de non-rétroactivité 455
1. Généralités 455
2. Principe de non-rétroactivité et ses dérogations 455
3. Existence de rétroactivité prohibée en cas de non imposition lors de modification législative ? 457
4. Existence de rétroactivité prohibée en cas d'imposition lors de modification législative ? 457
5. Constat 458
V. Résumé et prise de position critique 458

§ 5 Impôt de départ 461

I. Généralités 461
A. Notion 461
B. Nature de l'imposition 463
C. Quelques distinctions importantes 464
II. Changement de système 466
A. Généralités 466
B. Fin de l'assujettissement en raison d'un rattachement personnel ou économique 467
1. Transfert de siège et transfert de l'administration effective 467
2. Transfert de domicile 467
3. Transfert d'un établissement stable 468
C. Transformation de l'assujettissement en raison d'un rattachement personnel en un assujettissement de nature économique 468
D. Poursuite de manière réduite de l'assujettissement (illimité ou limité) 469
III. Impôt de départ intercantonal 470
A. Généralités 470
B. Situation avant la LHID 472
1. Généralités 472
2. Position de la doctrine 473
3. Jurisprudence 479
a. Situation lorsque la loi cantonale ne prévoyait pas l'impôt de départ 479
b. Situation lorsque la loi cantonale prévoyait expressément l'impôt de départ 480
C. Situation depuis l'entrée en vigueur de la LHID 482
1. Au niveau de l'impôt cantonal et communal 482
a. Généralités 482
b. Pour les personnes physiques 482
c. Pour les personnes morales 483
2. Au niveau de l'impôt fédéral 483
3. Constat 484
D. Résumé et réflexions 485
IV. Impôt de départ international 487
A. Généralités 487
1. Base légale 488
a. Aperçu historique 488
b. Droit actuel 489
(i) Remarques générales 489
(ii) Pour les personnes physiques 490

(iii) Pour les personnes morales 491
(iv) Dans la LHID 491
2. Imposition partielle versus imposition totale 493
a. Problématique 493
b. Prise de position 495
B. Transfert du siège et/ou de l'administration effective d'une personne morale suisse 496
1. Généralités 496
2. Excursus : aperçu en droit civil 497
3. Transfert à l'étranger du siège et de l'administration effective 498
a. Sans maintien d'un établissement stable en Suisse 498
b. Avec maintien d'un établissement stable ou d'un immeuble en Suisse 498
4. Transfert du siège uniquement et transfert de l'administration effective uniquement 499
C. Transfert du domicile d'une personne physique suisse 500
1. Généralités 500
2. Fortune privée 501
a. En général 501
b. Imposition des options 502
(i) Situation avant l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateurs 502
(ii) Situation après l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateurs 503
3. Fortune commerciale 505
D. Transfert d'un établissement stable suisse 506
1. Généralités 506
2. Transfert à l'étranger d'un établissement stable suisse d'une société suisse 507
3. Transfert à l'étranger d'un établissement stable suisse d'une société étrangère 508
E. Transfert d'actifs isolés dans une autre souveraineté fiscale 509
1. Généralités 509
2. Transfert d'actifs à un établissement stable 509
a. Aperçu 509
b. Situation pour les personnes physiques 510
c. Situation pour les personnes morales 511
(i) Position de la doctrine 511
(ii) Prise de position 518
(a) Existence d'une règle fiscale correctrice ? 518
(b) Transfert d'actifs d'un siège suisse à un établissement stable étranger 521
(c) Transfert d'actifs d'un établissement stable suisse à une société étrangère 523
(d) Constat 525
3. Transfert d'actifs à une filiale à l'étranger 525
a. Problématique 525
b. Transfert d'actifs isolés 526
(i) Généralités 526

(ii) Doctrine 526
(iii) Prise de position 530
c. Transfert de participations qualifiées 531
(i) Problématique 531
(ii) Solution proposée par l'AFC 532
(iii) Réglementation transitoire 533
(iv) Remarques 536
F. Restructurations transfrontalières 536
1. Généralités 536
2. Base légale 536
3. Traitement fiscal 537
a. Position des autorités administratives 537
b. Position de la doctrine 538
c. Prise de position 538
G. Assiette de l'impôt 539
1. Généralités 539
2. Position de la doctrine 540
3. Prise de position 545
V. Résumé et prise de position critique 548
A. Résumé/constat 548
B. Propositions 551

Conclusions **553**

I. Généralités 553
II. Points sensibles 554
III. Les efforts pour atténuer les effets de la réalisation systématique 555
IV. Propositions 558

Bibliographie

AGNER PETER / JUNG BEAT / STEINMANN GOTTHARD, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Zurich, 2001 (cité : AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*)

ALLEMANN RICHARD, *Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten*, Berne, Stuttgart, Vienne 1997 (cité : ALLEMANN, *Konzernspitze)*

ALLEMANN RICHARD / BAUMGARTNER IVO, *Steuerneutrale Übertragung von Vermögenswerten zwischen Konzerngesellschaften mit Minderheitsaktionären*, In : Festschrift für Peter Böckli zum 70. Geburtstag, Zurich, 2006, p. 137-172 (cité : ALLEMANN/ BAUMGARTNER, *Steuerneutrale Übertragung*)

ALTENBURGER PETER / CALDERAN MASSIMO / LEDERER WERNER, *Schweizerisches Umstrukturierungsrecht : ein Handbuch zum Fusionsgesetz, zur Handelsregisterverordnung und zum Steuerrecht*, Zurich, Bâle, Genève, 2004 (cité : ALTENBURGER/CALDERAN /LEDERER, *Umstrukturierung*)

ALTHEIM MICHAEL / BERTL ROMUALD / SPORI PETER, *Verbringung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebstätten : ein D-A-CH Rechtsvergleich*, In : ST/ETC, 68(1994), no 6, p. 507-518 (cité : ALTHEIM/BERTL/SPORI, *Verbringung von Wirtschaftsgütern*)

ALTORFER JÜRG, *Steuerneutrale Auflösung der unbesteuerten Reserve : nach Art. 207 Abs. 3 DBG*, In : ST/ECS, 80(2006), no 10, p. 757-762 (cité : ALTORFER, *Steuerneutrale Auflösung*)

ALTORFER JÜRG / ALTORFER JÜRG B., *Das Kapitaleinlageprinzip : ein systemwechsel mit weitreichenden Folgen (2. Teil)*, In : ST/ECS, 83(2009), no 5, p. 309-323 (cité : ALTORFER/ ALTORFER, *Kapitaleinlageprinzip*, 2. Teil)

ALTORFER JÜRG B., *Die Ausdehnung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinne aus wesentlichen Beteiligungen : entscheidende Phase der Umsetzung eines guten Konzeptes*, In : ST/ECS, 72(1998), no 3, p. 165-178 (cité : ALTORFER, *Ausdehnung*)

ALTORFER PETER/DUSS MARCO, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2008 (cité : ALTORFER /DUSS, *DBG-Komm*, n. x ad art. 70)

ALTORFER WERNER, *Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht*, Zurich, St-Gall, 1959 (cité : ALTORFER, *Geschäfts- und Privatvermögen*)

AMONN TONI, *Repetitorium zum Steuerrecht*, Berne, 2007 (cité : AMONN, *Repetitorium*)

AMSCHWAND FABIAN, *Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? : eine Übersicht*, In : StR/RF, 2000, no 7/8, p. 480-492 (cité : AMSCHWAND, *Geschäftsvermögen oder Privatvermögen*)

AMSTUTZ MARC / MABILLARD RAMON, *Fusionsgesetz (FusG), Kommentar zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003*, Basel, 2008 (cité : AMSTUTZ/MABILLARD, *Fusionsgesetz*)

ARNOLD MARTIN, *Nichts Neues unter der Steuersonne? : zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, In : ASA/Archives, 67(1998/1999), no 10, p. 593-612 (cité : ARNOLD, *Nichts Neues*)

ARNOLD MARTIN, *Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht*, In : ASA/Archives, 75(2006/2007), no 5, p. 265-293 (cité : ARNOLD, *Geschäfts- und Privatvermögen*)

ATHANAS PETER, *Aussensteuerliche Bestimmungen in DBG und StHG, In : Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern* (HÖHN ERNST / ATHANAS PETER éd.), p. 405 – 445, Berne, Stuttgart, Vienne, 1993 (cité : ATHANAS, *Aussensteuerliche Bestimmungen*)

ATHANAS PETER / BAUER-BALMELLI MAYA, *Besteuerung der Unternehmung : ausgewählte Probleme : Problemfelder, Schwachstellen und Postulate*, In : StR/RF, 67(1993), no 9, p. 569-578 (cité : ATHANAS/BAUER-BALMELLI, *Besteuerung der Unternehmung*)

ATHANAS PETER / BRÜLISAUER PETER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach DBG*, In : Internationales Steuerrecht in der Schweiz : aktuelle Situation und Perspektiven : Festschrift zum 80. Geburtstag von

Walter Ryser, Berne, 2005, p. 93-119 (cité : ATHANAS/ BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*)

ATHANAS PETER / GIGLIO GIUSEPPE, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2008 (cité : ATHANAS/GIGLIO, *DBG-Komm*, n. x ad art. 52)

AUBERT JEAN-FRANÇOIS, *Traité de droit constitutionnel suisse*, Neuchâtel 1967 (cité : AUBERT, *Traité*)

AUBERT JEAN-FRANÇOIS / MAHON PASCAL, *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, Zurich, Bâle, Genève, 2003 (cité : AUBERT/MAHON, *Petit commentaire*)

BALTHASAR LOUIS, *Die Reservenbesteuerung bei der Verlegung juristischer Personen*, Berne, Francfort-sur-le-Main, 1973 (cité : BALTHASAR, *Reservenbesteuerung*)

BARTHOLET OLIVER, *Transferpreisberichtigung und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht : unter besonderer Berücksichtigung deutsch-schweizerischer Konzernbeziehungen*, Bâle, Francfort-sur-le-Main, 1995 (cité : BARTHOLET, *Transferpreisberichtigung*)

BAUEN MARC / BERNET ROBERT / ROUILLER NICOLAS, *La société anonyme suisse, Droit commercial, Loi sur la fusion, Droit boursier, Droit fiscal*, Genève, Zurich, Bâle, 2007 (BAUEN/BERNET/ROUILLER, *la société anonyme*)

BAUEN MARC / BERNET ROBERT, *Schweizer Aktiengesellschaft : Aktienrecht, Fusionsrecht, Börsenrecht, Steuerrecht*, Zurich, 2007 (cité : BAUEN/BERNET, *Schweizer Aktiengesellschaft*)

BAUEN MARC / JEGHER GION / WENGER BORIS / ZEN-RUFFINEN MARIE-NOËLLE, *Merger Law, Loi sur la fusion, Fusionsgesetz, Legge sulla fusion*, Zurich, Genève, Bâle, 2005 (BAUEN/JEGHER/WENGER/ZEN-RUFFINEN, *Merger Law*)

BAUER-BALMELLI MAJA, *Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht*, In : IFF Forum für Steuerrecht, 2002, no 3, p. 162-183 (cité : BAUER-BALMELLI, *Steuerumgehung*)

BAUER-BALMELLI MAJA, *Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium : am Beispiel des Doppelbesteuerungsabkommens mit*

Osterreich, In : IFF Forum für Steuerrecht, 2004, no 3, p. 201-213 (cité : BAUER-BALMELLI, *Altreservenpraxis*)

BEGUIN PHILIPPE, *La future loi sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels - une révolution? : quelques considérations fiscales concernant la LECCA*, In : ST/ECS, 73(1999), no 5, p. 491-494 (cité : BEGUIN, *future LECCA*)

BEHNISCH URS, *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2002 und 2003 : veröffentlicht in der amtlichen Sammlung und in Spezialzeitschriften*, In : ZBJV, 141(2005), no 7/8, p. 441-526 (cité : BEHNISCH, *Rechtsprechung* 2002-2003)

BEHNISCH URS, *Gibt es den Steuerfreien Kapitalgewinn bei einer Beteiligungsveräusserung noch?*, In : Jusletter du 20 septembre 2004 (cité : BEHNISCH, *steuerfreien Kapitalgewinn*)

BEHNISCH URS, *Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften national und grenzüberschreitend : eine rechtsvergleichende Studie*, Bâle, 1996 (cité : BEHNISCH, *Umstrukturierung*)

BEHR GIORGIO, *Bewertung - ein neues Konzept : RRG will Erwartungslücke der Kapitalgeber schliessen*, In : ST/ECS, 73(1999), no 5, p. 443-450 (cité : BEHR, *Bewertung - ein neues Konzept*)

BEISSE HEINRICH, *Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundstatbestände und grundsätzliche Streitfragen, In : Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Theorie und Praxis des Gewinnverwirklichung durch Umsatzakte und durch Steuerentstrikung sowie des Besteuerungsaufschubs* (éd. Ruppe Hans Georg), Cologne, 1981, p. 13-44, (cité : BEISSE, *Gewinnrealisierung*)

BENZ ROLF, *Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung*, Zurich, 2000 (cité : BENZ, *Grundsätze*)

BERDOZ DENIS, *Commentaire romand, Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct*, YERSIN DANIELLE/NOËL YVES (éd.), Bâle, 2008 (cité : BERDOZ, *CR-LIFD*, n. x ad art. 69)

BERNDT THOMAS / HAAG STEFAN, *Gewinnrealisierung nach IFRS : aktueller Stand und künftige Entwicklung*, In : ST/ECS, 83(2009), no 11, p. 847-852 (cité : BERNDT/HAAG, *Gewinnrealisierung*)

BESSO SIMONE, *Le traitement fiscal du transfert de résidence des personnes physiques, Rapport suisse*, In : Cahiers de droit fiscal international,

Volume LXXXVIIb, La Haye, 2002, p. 533-558 (cité : BESSO, *Rapport suisse*)

BETSCHART PHILIPP, *Grenzlose indirekte Teilliquidation*, In : ST/ECS, 78(2004), p. 873-876 (cité : BETSCHART, *Grenzlose indirekte Teilliquidation*)

BEUSCH MICHAEL, *Was Kreisschreiben dürfen und was nicht : abstrakte Gedanken zum Entwurf des Kreisschreibens Nr. 7 ESTV (Übertragung von Beteiligungsrechten vom Privat- ins Geschäftsvermögen)*, In : ST/ECS, 79(2005), no 8, p. 613-616 (cité : BEUSCH, *Kreisschreiben*)

BEUSCH MICHAEL, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2008 (cité : BEUSCH, *DBG-Komm*, n. x ad art. 102)

BIAGGINI GIOVANNI, *Die vollzugslenkende Verwaltungsverordnung : Rechtsnorm oder Faktum? : Reflexionen über ein juristisches Chamäleon*, In : ZBL, 98(1997), no 1, p. 1-30 (cité : BIAGGINI, *Verwaltungsverordnung*)

BIAGGINI GIOVANNI / SCHÜRER STEFAN, *BV : Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Auszüge aus der EMRK, den UNO-Pakten sowie dem BGG*, Zurich, 2007 (cité : BIAGGINI/SCHÜRER, *Kommentar BV*)

BIETENHOLTZ GERHARD, *Zur Frage der Auslösung einer Steuerpflicht durch Wegzug*, In : ASA/Archives, 16(1947), p. 273-279 (cité : BIETENHOLTZ, *Wegzug*)

BLUMENSTEIN ERNST, *Die Steuerveranlagung bei Verlegung des Geschäftssitzes*, In : ASA/Archives, 14(1945), no 6, p. 225-236 (cité : BLUMENSTEIN, *Verlegung des Geschäftssitzes*)

BLUMENSTEIN ERNST, *Schweizerisches Steuerrecht*, Tübingen, 1926 (cité : BLUMENSTEIN, *Schweizerisches Steuerrecht*)

BLUMENSTEIN ERNST / LOCHER PETER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, Zurich, 2002 (cité : BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*)

BLUMER KARL, *Die kaufmännische Bilanz*, Zurich, 1989 (cité : BLUMER, *kaufmännische Bilanz*)

BÖCKLI PETER, *Schweizer Aktienrecht : mit Fusionsgesetz, Börsengesellschaftsrecht, Konzernrecht, Corporate Governance,*

Recht der Revisionsstelle und der Abschlussprüfung in neuer Fassung unter Berücksichtigung der angelaufenen Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts, Zurich, 2009 (cité : BÖCKLI, *Schweizer Aktienrecht*)

BÖCKLI PETER, *Unternehmens-Umstrukturierungen in der Schweiz : zwölf steuerliche Hemmschuhe*, In : StR/RF, 45(1990), no 5, p. 215-232 (cité : BÖCKLI, *Hemmschuhe*)

BÖCKLI PETER, *Transponierungstheorie : eine systemwidrige Rechtsfolge*, In : ASA/Archives, 57(1988/1989), p. 241-256 (cité : BÖCKLI, *Transponierungstheorie*)

BÖCKLI PETER, *Unternehmens-Umstrukturierungen*, In : ASA/Archives, 61(1992/1993), no 5/6, p. 373-386 (cité : BÖCKLI, *Unternehmens-Umstrukturierungen*)

BÖCKLI PETER, *Fusions- und Spaltungssteuerrecht : gelöste und ungelöste Probleme*, In : ASA/Archives, 67(1998/1999), no 1/2, p. 1-36 (cité : BÖCKLI, *Fusions- und Spaltungssteuerrecht*)

BÖCKLI PETER, *Auswirkungen der neuen Rechunungslegung auf die Gewinnsteuer, Ungereimtheiten, Widersprüche und ungelöste Fragen*, In : ST/ECS, 2011, p. 234-245 (cité : BÖCKLI, *Auswirkungen*)

BÖCKLI PETER, *Das neue OR-Rechnungslegungsrecht, Die fassung des Ständerats unter der kritischen Lupe*, In : ST/ECS, 2010, p. 160-174 (cité : BÖCKLI, *neue OR*)

BÖHI RETO, *Der unterschiedliche Einkommensbegriff im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht und seine Auswirkungen auf die Beitragserhebung*, Berne, 2001 (cité : BÖHI, *Einkommensbegriff*)

BORKOWSKI RUDOLF, *Zur Besteuerung von Gratis-Aktien als Einkommen des Aktionärs*, In : ASA/Archives, 40(1972), p. 417-421 (cité : BORKOWSKI, *Gratis-Aktien*)

BRAUCHLI ROHRER BARBARA/BUSSMANN SAMUEL, *Indirekte Teilliquidation – kehrt nun ruhe ein?*, (1. Teil), In : ST/ECS, 81(2007), p. 775-780 (cité : BRAUCHLI ROHRER/BUSSMANN, *Indirekte Teilliquidation I*)

BRAUCHLI ROHRER BARBARA/BUSSMANN SAMUEL, *Indirekte Teilliquidation – kehrt nun ruhe ein*, (2. Teil), In : ST/ECS, 81(2007), p. 993-1001 (cité : BRAUCHLI ROHRER/BUSSMANN, *Indirekte Teilliquidation II*)

BRÜLISAUER PETER, *Generalthema II des IFA-Kongresses 2006 in Amsterdam : Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten*, In : ASA/Archives, 75(2006/2007), no 6/7, p. 337-378 (cité : BRÜLISAUER, Generalthema II des IFA-Kongresses)

BRÜLISAUER PETER, *Sitzverlegung ins Ausland nach Verrechnungssteuerrecht*, In : IFF Forum für Steuerrecht, 2004, no 1, p. 48-55 (cité : BRÜLISAUER, *Sitzverlegung*)

BRÜLISAUER PETER, *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, Rapport national suisse, In : Cahiers de droit fiscal international, no 91b, Anvers, 2006, p. 641-664 (cité : BRÜLISAUER, *Attribution*)

BRÜLISAUER PETER, *Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, Berne, 2006 (cité : BRÜLISAUER, *thèse*)

BRÜLISAUER PETER, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER/BAUER-BALMELLI MAJA (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2005 (cité : BRÜLISAUER, *VstG-Komm*, n. x ad art. 4)

BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2008 (cité : BRÜLISAUER /KUHN, *DBG-Komm*, n. x ad art. 58)

BRÜLISAUER PETER/HELBING ANDREAS, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2008 (cité : BRÜLISAUER /HELBING, *DBG-Komm*, n. x ad art. 60)

BRÜLISAUER PETER/POLTERA FLURIN, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2008 (cité : BRÜLISAUER /POLTERA, *DBG-Komm*, n. x ad art. 58)

BRÜLISAUER PETER / SUTER CHRISTOPH, das *Kapitaleinlageprinzip (1. Teil),* In : IFF Forum für Steuerrecht, 2011, no 2, p. 110-131 (cité : BRÜLISAUER/SUTER, *Kapitaleinlageprinzip*)

BRÜLISAUER PETER / SUTER CHRISTOPH, das *Kapitaleinlageprinzip (2. Teil),* In : IFF Forum für Steuerrecht, 2011, no 3, p. 182-205 (cité : BRÜLISAUER/SUTER, *Kapitaleinlageprinzip II*)

BUCHLER HANS, *Die Erhöhung des Grundskapitals mit Ausgaben von Gratisaktien*, Berne, 1926 (cité : BÜCHLER : *Gratisaktien*)

BUCHSER MICHAEL, *Indirekte Teilliquidation bei Verkauf dereier Gesellschaften mit anschliessender übernahme zwei Gesellschaften durch eine der drei Gesellschaften : Urteil des Bundesgerichts 2A.537/2005 vom 21. Dezember 2006*, In : Entwicklungen im Steuerrecht, 2009, p. 197-206 (cité : BUCHSER, *Indirekte Teilliquidation*)

BUCHSER MICHAEL/JAU MARTIN, *Methodische Überlegungen zur indirekten Teilliquidation*, In : ASA/Archives, 74(2005/2006), p. 147 (cité : BUCHSER/JAU, *Methodische Überlegungen*)

BUCHSER MICHAEL/JAU MARTIN, *Methodische Überlegungen zur indirekten Teilliquidation,* In : ASA/Archives, 74(2005/2006), p. 125-147 (cité : BUCHSER/JAU, *indirekte Teilliquidation*)

BUGNON MARC, *Commentaire romand, Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct*, YERSIN DANIELLE/NOËL YVES (éd.), Bâle, 2008 (cité : BUGNON, *CR-LIFD*, n. x ad art. 48)

BÜRGY DOMINIK/ZIEGLER PHILIPP, *Zeitpunkt der geldwerten Leistungen, Überlegungen bei Simulierten und nicht marktkonformen konzerninternen Darlehen*, In : IFF Forum für Steuerrecht, 2005, p. 111 – 120 (Cité : BÜRGY/ZIEGLER, *Zeitpunkt*)

CAGIANUT FRANCIS, *Die Besteuerung der Beteiligungsgewinne*, In : ASA/Archives, 42, p. 433 ss. (cité : CAGIANUT, *Beteiligungsgewinne*)

CAGIANUT FRANCIS / HÖHN ERNST, *Die Realisierung von Gewinnen im schweizerischen Unternehmungssteuerrecht, In : Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Theorie und Praxis des Gewinnverwirklichung durch Umsatzakte und durch Steuerentstrikung sowie des Besteuerungsaufschubs* (éd. Ruppe Hans Georg), p. 269-274, Cologne, 1981 (cité : CAGIANUT/HÖHN, *Realisierung*)

CAGIANUT FRANCIS / HÖHN ERNST, *Unternehmungssteuerrecht*, Berne, Stuttgart, Vienne, 1993 (cité : CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*)

CALUORI GUSTAV, *Die Umwandlung von Reserven in Aktienkapital : Die zivilrechtliche Seite des Problems der sogenannten Gratisaktien*, In : Aktiengesellschaft, 33(1960/1961), p. 77 (cité : CALUORI, *Gratisaktien*)

CASANOVA HUGO, *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2007 : kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung)*, In : ASA/Archives, 78(2009/2010), p. 55-94 (cité : CASANOVA, *Rechtsprechung*)

CHAMBRE FIDUCIAIRE COMMISSION D'AUDIT, *Manuel suisse d'audit*, Zurich, 2009 (cité : CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*)

CHARBONNIER ALAIN, *Produits dérivés et concept de réalisation, sous l'angle de la théorie financière du droit comptable et du droit fiscal*, Winterthur, 1996 (cité : CHARBONNIER, *Produits dérivés*)

CONFERENCE DES FONCTIONNAIRES FISCAUX D'ETAT, COMMISSION D'HARMONISATION FISCALE, *Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts / Harmonisation et fiscalité de l'entreprise, Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat*, Muri/Berne, 1995 (cité : CONFERENCE HARMONISATION)

CONRAD STOCKAR/HANS-PETERHOCHREUTENER, *Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil : Stempelabgaben und Verrechnungssteuer*, 1943- (cité : STOCKAR/HOCHREUTENER, *Praxis*)

CONSTANTIN CHARLES, *La réforme de l'imposition des entreprises : deux circulaires de l'Administration fédérale des contributions*, In : RDAF II 1999, p. 193-214 (cité : CONSTANTIN, *réforme*)

CONSTANTIN CHARLES, *Fortune commerciale et fortune privée : du partage à la prépondérance*, In : ST/ECS, 67(1993), no 5, p. 333-336 (cité : CONSTANTIN, *Du partage à la prépondérance*)

CONSTANTIN CHARLES, *Die steuerrechtliche Abrechnung bei Änderung der Besteuerungsregelung einer Unternehmung*, In : Das schweizerische Steuerrecht... : Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, MARKUS REICH / MARTIN ZWEIFEL (éd.), Berne, 1989, p. 313-330 (cité : CONSTANTIN, *Aenderung der Besteuerungsregelung*)

COTTIER ANDRE, *Traité de comptabilité générale, Mécanismes et fondements, techniques de gestion, aspects juridiques*, Genève 1999 (cité : COTTIER, *Traité de comptabilité générale*)

COTTING RENE / BOEMLE MAX, *True and fair View-Konzept versus Fair Presentation, Analyse auf der Grundlage von IAS, US GAAP und VE RRG*, In : ST/ECS, 2000, no 8, p. 788-794 (cité : COTTING/BOEMLE, *True and fair View-Konzept versus Fair Presentation*)

CRONE HANS CASPAR VON DER / KASPAR HANSPETER / GERSBACH ANDREAS / KESSLER FRANZ / DIETRICH MARTIN / BERLINGER KATJA, *Das Fusionsgesetz*, Zurich, Bâle, Genève, 2004 (cité : VON DER CRONE, et al., *Fusionsgesetz*)

DANON ROBERT, *Cession transfrontalière de droits de participations : distinction entre évasion fiscale, "treaty" et "rule shopping"*, In : Evasion fiscale, PIERRE-MARIE GLAUSER (éd.), Genève, 2010, p. 113-148 (cité : DANON, *Cession transfrontalière*)

DANON ROBERT, *Vente et transmission de sociétés de capitaux en droit fiscal suisse : la théorie de la "transposition" et de la "liquidation partielle indirecte"*, In : Droit des sociétés : mélanges en l'honneur de Roland Ruedin, WESSNER PIERRE / BOHNET FRANÇOIS (éd.), Bâle, 2006, p. 391-419 (cité : DANON, *Vente et transmission*)

DANON ROBERT, *Fiscalité directe et restructurations internationales de sociétés de capitaux : analyse comparative du droit suisse, européen et conventionnel*, In : ASA/Archives, 74(2005), no 5, p. 257-311 (cité : DANON, *restructurations internationales*)

DANON ROBERT, *Le principe de l'apport en capital (1ère partie), analyse critique de la circulaire n°29 du 9.12.2010 de l'AFC au regard de questions choisies,* In : IFF Forum für Steuerrecht, 2011/1, p. 5-28 (cité : DANON, *apport de capital*)

DANON ROBERT, *Le principe de l'apport en capital (2ème partie), analyse critique de la circulaire n°29 du 9.12.2010 de l'AFC au regard de questions choisies,* In : IFF Forum für Steuerrecht, 2011/2, p. 87-109 (cité : DANON, *apport de capital II*)

DANON ROBERT / SALOME HUGUES, *De la double imposition internationale*, In : ASA/Archives, 73(2004/2005), p. 337-390 (cité : DANON/SALOME, *double imposition*)

DANON ROBERT, *Commentaire romand, Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct*, YERSIN DANIELLE/NOËL YVES (éd.), Bâle, 2008 (cité : DANON, *CR-LIFD*, n. x ad art. 57-58 et 60)

DANON ROBERT / OBRIST THIERRY, *La théorie dite des "anciennes réserves" en droit fiscal international : commentaire de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2744/2008 du 23 mars 2010*, In : StR/RF, 65(2010), p. 621-629 (cité : DANON/OBRIST, *anciennes réserves*)

DANON ROBERT/OBRIST THIERRY, *Restructurations de sociétés de personne et imposition partielle des rendements de droits de participation commerciaux : nouveau cas d'imposition selon la systématique fiscale? : analyse critique de la position de l'AFC*, In : GesKR, 2010, p. 527-532 (cité : DANON/OBRIST, *Restructurations*)

DAVID CYRILL, *The Relationship between Fiscal and Commercial Accounts in France*, In : Fiscal versus Commercial Profit Accounting, in the Netherlands, France and Germany, DE BRONT GUIDO, ESSERS PETER, ERIC KEMMEREN (éd.), Amsterdam, 1996, p. 23-44 (cité : DAVID, *Relationship*)

DAVID EUGEN, *Die st. gallische Beteiligungsgewinnsteuer : Grundlagen, Verfassungsmaessigkeit, Probleme der Ausgestaltung*, Berne, Stuttgart, 1974 (cité : DAVID, *st. gallische Beteiligungsgewinnsteuer*)

DE BONT GUIDO, *The Relationship between Fiscal and Commercial Accounts in Germany, In : Fiscal versus Commercial Profit Accounting, in the Netherlands, France and Germany*, DE BRONT GUIDO, ESSERS PETER, ERIC KEMMEREN (éd.), Amsterdam, 1996, p. 45-54 (cité : DE BONT, *Relationship*)

DESAX MARCUS, *Von der Methodologie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Steuerrecht*, In : ASA/Archives, 60(1991/1992), no 1/2, p. 31-52 (cité : DESAX, Methodologie)

DE MITRI / GANI RAPHAËL, *Passage de l'immeuble de la fortune commerciale dans la fortune privée – Questions choisies concernant l'application du nouvel article 18a LIFD,* In : StR/RF, 2011, p. 564-580 (cité : DE MITRI/GANI, *Passage)*

DE VRIES DANIEL, *La double imposition intercantonale*, Berne, 2005 (cité : DE VRIES, *double imposition*)

DE VRIES DANIEL, In : DANON ROBERT / OBRIST THIERRY (éd.), *la Jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2010*, RJN 2010, Neuchâtel, 2011 (cité : DE VRIES, RJN 2010)

DIGERONIMO ANGELO, *Das Konzept von Art. 34 RRG (Verhältnis zum Steuerrecht)*, In : ASA/Archives, 69(2000/2001), no 1/2, p. 45-61 (cité : DIGERONIMO, *Art. 34 RRG*)

DIGERONIMO ANGELO, *Le traitement fiscal des participations selon la réforme 1997 de l'imposition des sociétés : (modifications législatives*

du 10 octobre 1997), In : ASA/Archives, 66(1998), no 11/12, p. 693-725 (cité : DIGERONIMO, *traitement fiscal des participations*)

DUSS MARCO, *Indirekte Teilliquidation und Vertrauensschutz*, In : ST/ECS, 81(2007), p. 409-413 (cité : DUSS, *indirekte Teilliquidation*)

DUSS MARCO, *Sprüche voller Widerprüche : von Transponierungen, Seelenwanderungen eines Königs von Judäa, wunderbaren Gärten der Willkür, Gleis neundreiviertel und von Rabbi Eliezers Problem*, In : ST/ECS 75(2001), p.79-86 (cité : DUSS, *Sprüche voller Widerprüche*)

DUSS MARCO / GRETER MARCO / AH JULIA VON, *Die Besteuerung Selbständigerwerbender*, Zurich, Bâle, Genève, 2004 (cité : DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*)

DUSS MARCO/ALTORFER PETER, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2008 (cité : DUSS /ALTORFER, *DBG-Komm*, n. x ad art. 207a)

DUTTWEILER URS, *Bemerkungen zum Kreisschreiben Nr. 1 Steuerperiode 2000/2001 der Eidgenössischen Steuerverwaltung*, In : StR/RF, 2000, p. 757-768 (cité : DUTTWEILER, *Bemerkungen*)

DZAMKO-LOCHER DANIEL, *Der Verlustvortrag nach Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit in der aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung*, RF/StR, 2010, p. 614-620 (cité : DZAMKO-LOCHER, Verlustvortrag)

EGGER WOLFGANG, *Die Besteuerung der Holdinggesellschaft unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts des Kantons Zürich und des Bundes*, Zurich, 1976 (cité : EGGER, *Holdinggesellschaft*)

EGLI HEINZ, *Die Sitzverlegung juristischer Personen im internationalen Privatrecht*, Zurich, 1965 (cité : EGLI, *Sitzverlegung*)

EHRENZELLER BERNHARD / MASTRONARDI PHILIPPE / SCHWEIZER RAINER / VALLENDER KLAUS, *Die schweizerische Bundesverfassung : Kommentar*, Zurich, 2008 (cité : EHRENZELLER/MASTRONARDI/SCHWEIZER/VALLENDER, *BV Kommentar*)

EPPRECHT ERNST, *Der Liquidationsgewinn im Zürcherischen Steuerrecht*, In : ZBl, 1952, no 13/14, p. 289-301 (cité : EPPRECHT, *Liquidationsgewinn*)

ESSERS PETER, *The Relationship between Fiscal and Commercial Accounts in the Netherlands*, In : *Fiscal versus Commercial Profit Accounting, in the Netherlands, France and Germany*, DE BRONT GUIDO, ESSERS PETER, ERIC KEMMEREN (éd.), Amsterdam, 1996, p. 15-22 (cité : ESSERS, *Relationship*)

ETTLIN ERICH / STÜDLE ROLAND, *Umstrukturierungen bei Personengesellschaften : Aspekte der einzelnen Umstrukturierungstatbestände*, In : ST/ECS, 83(2009), no 5, p. 329-336 (cité : ETTLIN/STÜDLE, *Umstrukturierungen bei Personengesellschaften*)

FILLI ALEXANDER, *Die Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen nach dem Recht der Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft, In : Basler juristische Mitteilungen*, 1991, no 2, p. 57-80 (cité : FILLI, *Steuerfolgen*)

FLUBACHER MARCUS JACQUES / FILLI ALEXANDER, *Stammhaus- oder Holdingstruktur? : Versuch einer Analyse unter besonderer Berücksichtigung der fiskalischen Aspekte*, In : StR/RF, 45 (1990), no 12, p. 571-587 (cité : FLUBACHER / FILLI, *Stammhaus- oder Holdingstruktur?*)

GANI RAPHAËL, *La nouvelle Loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateurs, premier aperçu d'un serpent de mer fiscal*, In : Jusletter du 14 février 2011 (cité : GANI, *Participations de collaborateurs*)

GEHRIG THOMAS, *Der Tatbestand der verdeckten Gewinnsauschüttung an einen nahestehenden Dritten*, St. Gallen, Bamberg, 1998 (cité : GEHRIG, *verdeckte Gewinnsauschüttung*)

GEHRIGER/RETTIG, *Steuerwettbewerb – Schweizer Steuersystem weiterhin kompetitiv, Einzelne Kantone mischen bei Gewinnsteuern in Europa vorne mit/ Schweiz bei Mehrwertsteuer führend*, In : ST/ECS, 9/2007, p. 675-683 (cité : GEHRIGER/RETTIG, *Steuerwettbewerb*)

GIGER ERNST, *Die prinzipielle Massgeblichkeit : steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen*, In : StR/RF, 83(2009), no 5, p. 324-328 (cité : GIGER, *Massgeblichkeit*)

GLAUSER PIERRE-MARIE, *IFRS et droit fiscal : les normes true and fair et le principe de déterminance en droit fiscal suisse actuel*, In :

ASA/Archives, 74(2005/2006), no 9, p. 529-587 (cité : GLAUSER, *IFRS et droit fiscal*)

GLAUSER PIERRE-MARIE, *Notion d'évasion fiscale : introduction générale*, In : Evasion fiscale, PIERRE-MARIE GLAUSER (éd.), Genève, 2010, p. 1-19 (cité : GLAUSER, *Notion d'évasion fiscale*)

GLAUSER PIERRE-MARIE, *Steuerrechtliche Aspekte der Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts, insbesondere in Bezug auf die Revision des Rechnungslegungsrechts*, In : GesKR (Sondernummer) 2008, p. 168-173 (cité : GLAUSER, *Steuerrechtliche Aspekte)*

GLAUSER PIERRE-MARIE, *Evasion fiscale et interprétation économique en matière de TVA : la lutte contre les abus dans l'impôt sur la consommation*, In : ASA/Archives, 75(2006/2007), no 11/12, p. 727-766 (cité : GLAUSER, *Evasion fiscale*)

GLAUSER PIERRE-MARIE, *Fiscalité et nouveau droit comptable*, In : StR/RF, 1999, no 7/8, p. 457-468 (cité : GLAUSER, *Fiscalité et nouveau droit comptable*)

GLAUSER PIERRE-MARIE, *Transparence fiscale : vers un nouveau mode d'allocation internationale du profit dans les groupes de sociétés? : commentaire de l'arrêt du 30 janvier 2006 (2A.145/2005) du Tribunal fédéral*, In : StR/RF, 2006, no 7/8, p. 486-505 (cité : GLAUSER, *Transparence fiscale*)

GLAUSER PIERRE-MARIE, *Apports et impôt sur le bénéfice : le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers*, Bruxelles, Genève, Zurich, Bâle, 2005 (cité : GLAUSER, *Apports*)

GLAUSER PIERRE-MARIE, *Goodwill et acquisitions d'entreprises : une analyse sous l'angle du droit fiscal et comptable*, In : *Droit des sociétés : mélanges en l'honneur de Roland Ruedin*, WESSNER PIERRE / BOHNET FRANÇOIS (éd.), Bâle, 2006, p. 421-445 (cité : GLAUSER, *Goodwill*)

GLAUSER PIERRE-MARIE/OBERSON XAVIER, *Commentaire romand, Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct*, YERSIN DANIELLE/NOËL YVES (éd.), Bâle, 2008 (cité : GLAUSER / OBERSON, *CR-LIFD*, n. x ad art. 61)

GRETER MARCO, *Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht*, Zurich, 2000 (cité : GRETER, *Beteiligungsabzug*)

GRETER MARCO, *Steuersystematischer Gewinnausweis bei Übertragung von Anlagevermögen im Konzern : Sonderfall der Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus*, In : ST/ECS, 78(2004), no 11, p. 957-962 (cité : GRETER, *Steuersystematischer Gewinnausweis*)

GRETER MARCO, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2003 (cité : GRETER, StHG-Komm, n. x ad art. 23)

GRISEL ANDRE, *Traité de droit administratif, volume 1*, Neuchâtel, 1984 (cité : GRISEL, *Traité de droit administratif, vol. 1*)

GRISEL ANDRE, *L'application du droit public dans le temps*, In : Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, 75(1974), p. 233-257 (cité : GRISEL, *L'application du droit public dans le temps*)

GROTHERR SIEGFRIED, *Die Diskussion des Massgeblichkeitsprinzips in der Bundesrepublik Deutschland*, In : *Die Massgeblichkeit der Handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*, BERTL ROMUALD / EGGER ANTON / GASSNER WOLFGAN / LANG MICHAEL / NOWOTNY CHRISTIAN (éd.), Vienne, 2003, p. 221–266 (cité : GROTHERR, *Massgeblichkeitsprinzip*)

GROUPE DE DÉFENSE DES SOCIÉTÉS ANONYMES PRIVÉES, *Gutachten über steuerrechtliche Fragen beim Zusammenschluss von Unternehmungen*, Zurich, 1970 (cité : GROUPE DE DÉFENSE DES SOCIÉTÉS ANONYMES PRIVÉES, *Gutachten Zusammenschluss*)

GRÜNINGER HAROLD / HEUBERG RETO, *Basler Kommentar, Fusionsgesetz,* WATTER ROLF / RUDOLF TSCHÖNI / VOGT PETER NEDIM /DAENIKER DANIEL (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2005 (cité : GRÜNINGER/HEUBERG, *BSK-FusG*, n. x ad vor art. 69)

GUGGENBÜHL MARKUS, *Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz*, VISCHER FRANK (éd.), Zurich, Bâle, Genève, 2004 (cité : GUGGENBÜHL, *ZK-FusG*, n. x ad art. 54)

GURTNER PETER, *Änderungen bei der Kapitalgewinnbesteuerung Selbständigerwerbender*, In : *Problèmes actuels de droit fiscal : mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson*, Bâle, Francfort-sur-le-Main, Genève, 1995, p. 43-67 (cité : GURTNER, *Aenderung*)

GURTNER PETER/GIGER ERNST, *Unzulässige Erbenholdingbesteuerung : massive Ausweitung der indirekten Teilliquidationstheorie*, In : StR/RF, 2004, p. 658-667 (cité : GURTNER/GIGER, *Unzulässige Erbenbesteuerung*)

GURTNER PETER, *Umwandlungen im Recht der direkten Steuern*, In : ASA/Archives, 71(2002/2003), no 11/12, p. 735-762 (cité : GURTNER, *Umwandlungen*)

GURTNER PETER, *Verdeckte Kapitaleinlage als Objekt der Gewinnsteuer*, In : StR/RF, 57(2002), no 9, p. 547-557 (cité : GURTNER, *Verdeckte Kapitaleinlage*)

GURTNER PETER, *Die einkommen- und vermögensgewinnsteuerrechtliche Behandlung der Gratisaktien*, In : ASA/Archives, 49(1981), p. 577-633 (cité : GURTNER, *Gratisaktien*)

GURTNER PETER, *Systemwechselfälle bei Beteiligungsübertragnungen (Überlegungen zur Transponierungs- und Teilliquidationstheorie*, In : ASA/Archives 57 (1998/1989), p. 23-51 (cité : GURTNER, *Systemwechselfälle*)

GURTNER PETER, *Steuerrechtliche Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen aus dem Privatvermögen in eine Aktiengesellschaft*, In : *Festschrift 100 Jahre Verband bernischer Notare, Langenthal*, 2003, p. 491-521 (cité : GURTNER, *Steuerrechtliche Behandlung*)

GURTNER PETER, *Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer*, In : ASA/Archives, 61(1992/1993), no 5/6, p. 355-371 (cité : GURTNER, *Steuerobjekt*)

GURTNER PETER, *Geschäftsvermögen und Privatvermögen - Erbrechtlicher Uebergang von Unternehmungen (einige Steuerwirtschaftliche Ueberlegungen)*, In : ASA/Archives, 45 (1976), p. 1-15 (cité : GURTNER, *Geschäftsversmögen und Privatvermögen*)

GURTNER PETER, *Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht*, In : ST/ECS 2010, p. 385-396 (cité GURTNER, *kritische Beurteilung*)

GURTNER PETER, *Neue Rechnungslegung, Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?,* In : ASA/Archives 69 (2000), p. 63-104 (cité : GURTNER, *Prinzipielle Massgeblichkeit*)

GURTNER PETER / LOCHER PETER, *Theoretische Aspekte der Eigenmietwertbesteuerung*, In : ASA/Archives 69 (2000), p. 597-614 (cité : GURTNER/LOCHER, *Eigenmietwertbesteuerung*)

HÄFELIN ULRICH / HALLER WALTER / KELLER HELEN, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, Zurich, 2008 (cité : HÄFELIN/HALLER/KELLER, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*)

HÄFELIN ULRICH / MÜLLER GEORG / UHLMANN FELIX, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Zurich, 2006 (cité : HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*)

HANGARTNER YVO, *Kommentar, Die schweizerische Bundesverfassung*, EHRENZELLER BERNHARD/MASTRONARDI PHILIPPE/VALLENDER KLAUS/SCHWEIZER RAINER (éd.), Zurich, 2008 (cité : HANGARTNER, *BV Kommentar,* n. x ad art. 5)

HASLER DANIEL, *Die Umwandlung von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften nach dem Fusionsgesetz*, Berne, 2007 (cité : HASLER, *Umwandlung*)

HEIL-FROIDEVAUX ADRIENNE, *Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten*, Berne, 2006 (cité : HEIL-FROIDEVAUX, *Praktikabilität*)

HELBLING CARL, *Bilanz- und Erfolgsanalyse : Lehrbuch und Nachschlagewerk für die Praxis mit besonderer Berücksichtigung der Darstellung im Jahresabschluss- und Revisionsbericht*, Berne, 1997 (cité : HELBLING, *Bilanz- und Erfolgsanalyse*)

HEUBERGER RETO, *Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts*, Berne, 2001 (cité : HEUBERGER, *verdeckte Gewinnausschüttung*)

HEUBERGER RETO, *Das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz in den USA und in der Schweiz – ein Rechtsvergleich*, In : ASA/Archives, 71(2003), p. 513-531 (cité : HEUBERGER, *Verhältnis*)

HELBING ANDREAS, *Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht*, Zurich, Bâle, Genève, 2010 (cité : HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*)

HINNY PASCAL, *Die steuerrechtliche Behandlung der Marke im Konzern (einschliesslich Steuerplanung)*, Berne, 1995 (cité : HINNY, *Marke im Konzern*)

HINNY PASCAL, *Realisation stiller Reserven aus Marken beim Übergang zum Holdingstatus?*, In : ASA/Archives, 64(1995/1996), no 10, p. 593-601 (cité : HINNY, *Realisation*)

HINNY PASCAL, *Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht (1. Teil), Ein Vergleich des Schweizer Rechts – Einschliesslich der vom Ständerrat im März 2001 im Rahmen des Fusionsgesetzes beschlossenen änderungen – mit den entsprechenden Bestimmungen des Eu-Steuerrechts*, In : IFF Forum für Steuerrecht, 2001/3, p. 180-198 (cité : HINNY, *Internationale Umstrukturierungen*).

HÖHN ERNST, *Gesetzesauslegung, Rechtsfortbildung und richterliche Gesetzesänderung im Steuerrecht*, In : ASA/Archives, 51(1983), no 8, p. 385-406 (cité : HÖHN, *Gesetzesauslegung*)

HÖHN ERNST, *Gesetz und Verordnung als Rechtsquellen des Abgaberechts*, In : Der Staat als Aufgabe : Gedenkschrift für Max Imboden, Bâle, 1972, p. 173-190 (cité : HÖHN, *Gesetz und Verordnung*)

HÖHN ERNST *Die Bedeutung der Vermögensart (Privatvermögen oder Geschäftsvermögen) im Einkommensteuerrecht*, In : Das schweizerische Steuerrecht... : Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, MARKUS REICH / MARTIN ZWEIFEL (éd.), Berne, 1989, p. 205-218 (cité : HÖHN, *Bedeutung der Vermögensart*)

HÖHN ERNST / WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht, Band I*, Berne, Stuttgart, Vienne, 2001 (cité : HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I)*

HÖHN ERNST / WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht, Band II,* Berne, Stuttgart, Vienne, 2001 (cité : HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II)*

HÖHN ERNST, *Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung*, In : ASA/Archives, (46)1977, p. 145-165 (cité : HÖHN, *Steuerumgehung*)

HÖHN ERNST, « *Videans iudices...* » *Kritische Anmerkungen zur Rechtsprechung zu Art. 21 al. 1 lit. c. BdBSt aus methodologischer Sicht*, In : ASA/Archives, 56(1987), p. 463-477 (cité : HÖHN, *Videans iudices*)

HOLENSTEIN DANIEL, *Von der indirekten Teilliquidation zur Ersatzdividende?, Gesetzesentwurf des Bundesrates zur Unternehmenssteuerreform II*, In : StR/RF, 2005, p. 754–762 (cité : HOLEINSTEIN, *Ersatzdividende*)

HOLMES KEVIN, *The Concept of Income, A multidisciplinary analysis, Amsterdam*, 2001 (cité : HOLMES, *Concept of Income*)

HONOLD KERSTEN / STOCKER RAOUL, *Swiss national Report*, In : Cahier de droit fiscal international, Vol. 96a, La Haye, 2011, p. 699-719 (cité HONOLD/STOCKER, *Cross-border*)

HUBER MARKUS FRANK / HELBING ANDREAS, *Die "ausländische Konzerngesellschaft" gemäss Art. 207a Abs. 3 DBG, Bundesgericht vs. ESTV : eine Standortbestimmung im Anschluss an das Urteil des Bundesgerichts vom 6. Januar 2004*, In : StR/RF, 2004, no 3, p. 162-170 (cité : HUBER/HELBING ANDREAS, *ausländische Konzerngesellschaft*)

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION*, Issues Paper, The tax treatment of transfer of residence by individuals*, Oslo, 2002 (cité : IFA, *transfert of residence*)

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, *Résolutions prises lors du congrès de l'IFA 1986 à New York*, In : ASA/Archives, ASA 55(1986/87), p. 504 ss (cité : IFA, *Résolution IFA New-York*)

IMBODEN MAX, *Aktuelle Aspekte des Prinzips gesetzmässiger Besteuerung*, In : ASA/Archives, 33(1964/1965), p. 193-257 (cité : IMBODEN, *gesetzmässige Besteuerung*)

INEICHEN OTTO/NAEGELI MAX, *Unberechenbares Steuersystem oder glaubwürdige KMU-Politik ?*, In : ST/ECS, 79(2005), p. 803-807 (cité : INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*)

JAKOB WALTER, *Strukturveränderungen im Konzern : Gestaltungsformen und Steuerfolgen*, In : StR/RF, 45(1990), no 4, p. 161-180 (cité : JAKOB, *Strukturveränderungen*)

JAUSSI THOMAS / PFIRTER MARKUS, *Unternehmensnachfolge : steuerliche Aspekte und Stolpersteine : von der steuerlichen Risikominimierung zur steuerlichen Chancennutzung*, In : ST/ECS, 81(2007), no 5, p. 390-396 (cité : JAUSSI/PFIRTER, *Unternehmensnachfolge*)

JUNG MARCEL, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen im harmonisierten Steuerrecht : unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Anteilstausches*, Bâle, Genève, 2004 (cité : JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*)

JUNG MARCEL, *Steuerneutraler Anteilstausch im neuen Umstrukturierungssteuerrecht*, In StR/RF, 60(2005), no. 5, p. 396-417 (cité : JUNG, *Anteilstausch*)

JUNOD ETIENNE, *Die steuersystematische Realisation : ein Überblick mit Gegenüberstellungen bei den direkten Steuern*, In : StR/RF, 2006, no 2, p. 110-127 (cité : JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*)

KALBERMATTER ALEX / WINZAP MAURUS, *Aktuelle Entwicklungen und Schwerpunkthema «Strukturierung und Restrukturierung von Unternehmen »*, In : Tagung zum internationalen Steuerrecht 2011, 13 avril 2011, Zurich (cité : KALBERMATTER/WINZAP, *ISIS Seminar*)

KÄNZIG ERNST, *Grundfragen des Unternehmungssteuerrechts : Festschrift zum 75. Geburstag von Ernst Känzig*, Bâle, 1983 (KÄNZIG, *Grundfragen*)

KÄNZIG ERNST, *Die eidgenössische Wehrsteuer : (direkte Bundessteuer), Die eidgenössischen Steuern*, Bâle, 1982 (cité : KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer*)

KÄNZIG ERNST, *Die eidgenössische Wehrsteuer : (direkte Bundessteuer), Die eidgenössischen Steuern*, Bâle, 1992 (cité : KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer II*)

KÄNZIG ERNST, *Die Sacheinlage nach Aktien- und nach Steuerrecht*, In : Aktiengesellschaft, 38(1966), p. 161 (cité : KÄNZIG, *Sacheinlage*)

KÄNZIG ERNST, *Unternehmungskonzentrationen : eine steuerrechtliche Studie*, Berne, 1971 (cité : KÄNZIG, *Unternehmungskonzentrationen*)

KÄNZIG ERNST, *Von der wirtschaftlichen zur fiskalischen Betrachtungsweise*, In : ASA/Archives, 1975, p. 6 (cité : KÄNZIG, *Betrachtungsweise*)

KAVELAARS PETER, *Accrual versus Realization*, In : *The notion of Income from Capital,* ESSERS PETER / RIJKERS ARIE (éd.), Amsterdam, 2005, p. 127-146 (cité : KAVELAARS, *Accrual versus Realization*)

KEMMEREN ERIC, *Principle of Origin in Tax Conventions, A Rethinking of Models*, Dongen, 2001 (cité : KEMMEREN, *Principle of Origin*)

KNAPP BLAISE, *Précis de droit administratif, Théorie et pratique du droit*, Bâle, Francfort-sur-le-Main, 1982 (cité : KNAPP, *Précis de droit admin*)

KOLLER THOMAS, *Einkommenssteuerrechtliche Probleme bei der erbrechtlichen Unternehmensnachfolge mit Gewinnanteilsrecht abgefundener Miterben*, In : ASA/Archives, 56(1987/1998), no 5, p. 225-244 (cité : KOLLER, *Unternehmensnachfolge*)

KÖLZ ALFRED, *Intertemporales Verwaltungsrecht*, In : Referate und Mitteilungen, Schweizerischer Juristenverein 1983, Bâle, 1983 (cité : KÖLZ, *Intertemporales Verwaltungsrecht*)

KOVACS YVETTE, *No taxation without representation : die Gesetzesdelegation im Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuergesetzes,* Zurich, 1991 (cité : KOVACS, *No taxation without representatio*n)

KRATZ PETER, *Zur Behandlung der Gratisaktien im Rahmen der Vermögensgewinnsteuer*, In : ASA/Archives, 49(1980/1981), p. 289-307 (cité : KRATZ, *Gratisaktien*)

KUHN STEPHAN/BRÜLISAUER PETER, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2003 (cité : KUHN /BRÜLISAUER, StHG-Komm, n. x ad art. 24)

KÜHNE RUDOLF, *Liquidationsgewinn bei Entflechtung einer Aktiengesellschaft (Fabrikations- und Handelsbetrieb/Holdingfunktion)*, In : StR/RF 22(1967), p. 485-488 (cité : KÜHNE, *Entflechtung*)

KUMSCHICK MARIO / KAUFMANN MIRIAM, *Neues Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, Beseitigt das neue Bundesgesetz die Rechtsunsicherheiten, bei der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen?*, In : ST/ECS 6-7(2011), p 513-518 (cité : KUMSCHICK/KAUFMANN, *Mitarbeiterbeteiligungen*)

KUNZ THOMAS, *Holdingstatus : Update betreffend steuerliche Sonderfragen, Teil 1*, In : StR/RF (66)2011, p. 734-747 (cité : KUNZ, *Holdingstatus*)

KUNZ THOMAS, *Holdingstatus : Update betreffend steuerliche Sonderfragen, Teil 2*, In : StR/RF (66)2011, p. 838-844 (cité : KUNZ, *Holdingstatus II*)

KÜNZLER OLIVER, *Konzernübertragung im Privat- und Steuerrecht*, Zurich, Bâle, Genève, 2006 (cité : KÜNZLER, *Konzernübertragung*)

LANG JOACHIM, *Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital*, In : *The notion of Income from Capital*, ESSERS PETER / RIJKERS ARIE (éd.), Amsterdam, 2005, p. 3-30 (cité : LANG, *Influence of tax principles*)

LANG MICHAEL / LÜDICKE JÜRGEN / REICH MARKUS, *Beteilungen im Privatvermögen : die Besteuerung des Wegzugs aus Österreich und Deutschland in die Schweiz,* In : Entwicklungen im Steuerrecht, Zürich, 2009, p. 463-498 (cité : LANG/LÜDICKE/REICH, *Wegzug*)

LANG PETER, *Aufschubstatbestände und Liquidationsgewinne gemäss Unternehmenssteuerreformgesetz II*, In : IFF Forum für Steuerrecht, 2008, no 2, p. 110-124 (cité : LANG, *Aufschubstatbestände*)

LANG PETER, *Aufschubstatbestände und Liquidationsgewinne gemäss Unternehmenssteuerreformgesetz II*, In : *IFF Forum für Steuerrecht*, 2008, no 2, p. 110-124 (LANG, *Aufschubstatbestände*)

LAUBER EMANUEL / HOLENSTEIN REBEKKA, *Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, Auslegeordnung zum neuen Art. 37 b DBG*, In : ST/ECS, 2009, no 4, p. 337-344 (cité : LAUBER/HOLENSTEIN, *Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit*)

LEU JEAN-PIERRE, *Bilan et états financiers des S.A. : aspects comptables, juridiques et fiscaux*, Genève, 1976 (cité : LEU, *Bilan*)

LOCHER KURT / MEIER WALTER / VON SIEBENTHAL RUDOLF / KOLB ANDREAS, *Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978*, B 10.2, n°36, Therwil 1971-1978 (cité : LOCHER/MEIER /VON SIEBENTHAL/KOLB, *Doppelbesteuerungsabkommen*)

LOCHER PETER, *Ernst Känzig und die Ersatzbeschaffungstheorie in der Schweiz*, In : ASA/Archives, 57(1988/1989), no 1/2, p. 53-64 (cité : LOCHER, *Känzig und die Ersatzbeschaffungstheorie*)

LOCHER PETER, *Kommentar zum DBG : Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG*, Bâle, 2001 (cité : LOCHER PETER, *Kommentar I*)

LOCHER PETER, *Kommentar zum DBG : Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49-101 DBG*, Bâle, 2004 (cité : LOCHER, *Kommentar II*)

LOCHER PETER, *Legalitätsprinzip im Steuerrecht*, In : ASA/Archives, 60(1991/1992), no 1/2, p. 1-18 (cité : LOCHER, *Legalitätsprinzip*)

LOCHER PETER, *Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht*, Berne, 1983 (cité : LOCHER, *Grenzen der Rechtsfindung*)

LOCHER PETER, *Die indirekte Teilliquidation im Recht der direkten Bundessteuer*, In : Das schweizerische Steuerrecht... : Festschrift zum

70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, MARKUS REICH / MARTIN ZWEIFEL (éd.), Berne, 1989, p. 219-238 (cité : LOCHER, *Indirekte Teilliquidation*)

LOCHER PETER, *Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht*, In : ASA/Archives, 65(1996/1997), no 8, p. 609-639 (cité : LOCHER, *Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht*)

LOCHER PETER / AMONN TONI, *Vermögensübertragungen im Recht der direkten Steuern*, In : ASA/Archives, 71(2002/2003), no 11/12, p. 763-790 (cité : LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*)

LOCHER PETER, *Steuerrechtliche Folgen des Fusionsgesetzes im Recht der direkten Steuern Zur Einführung*, In : ASA/Archives, 71(2003), p. 673-687 (cité : LOCHER *Steuerrechtliche Folgen*)

LOOSLI PIERRE-ALAIN, *Les sociétés holding et de domicile dans la perspective de l'harmonisation fiscale*, In : StR/RF, 50(1995), no 7, p. 312-326 (cité : LOOSLI, *holding*)

LUDWIG HUBERTUS, *Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz*, VISCHER FRANK (éd.), Zurich, Bâle, Genève, 2004 (cité : LUDWIG, *ZK-FusG*, n. x ad Einführung Steuerrecht)

LUTZ GEORG / HONOLD KERSTEN ALEXANDER, *Indirekte Teilliquidation*, In : IFF Forum für Steuerrecht, 2005, p. 139-155 (cité : LUTZ/HONOLD, *indirekte Teilliquidation*)

MANFRINI PIERRE-LOUIS, *Nature et effets juridiques des ordonnances administratives*, Genève, 1978 (cité : MANFRINI, *Nature et effets juridiques*)

MARAIA JEAN-FRÉDÉRIC, *Swiss national rapport,* In : Residence of Compagnies under Tax Law Treaties an EC Law, MAISTO GUGLIELMO (éd.), 2009 (cité : MARAIA, *Swiss Residence of Compagnies*)

MARTINEZ NATASSIA, *Commentaire arrêt 2C_429/2010*, in : Digitaler Rechtsprechungs-Kommentar, Push-Service Entscheide, publié le 27 septembre 2011 (cité : MARTINEZ, *Digitaler Rechtsprechungs-Kommentar*)

MASSHARDT HEINZ, *Fragen aus dem Gebiet der Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei der Wehrsteuer* (II. Teil) 1959, In : ASA/Archives, 28(1959), no 5, p. 193-207 (cité : MASSHARDT, *Fragen II*)

MASSHARDT HEINZ, *Fragen aus dem Gebiet der Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei der Wehsteuer* (III. Teil), In : ASA/Archives, 30(1961), no 1/2, p. 1-30 (cité : MASSHARDT, *Fragen III*)

MASSHARDT HEINZ / GENDRE FRANÇOIS, *Commentaire IDN : (impôt pour la défense nationale)*, Lausanne, 1980 (cité : MASSHARDT/GENDRE, *Commentaire IDN*)

MATTEOTTI RENÉ, *Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax*, In : ASA/Archives, 73(2005), no 11/12, p. 673-708 (cité : MATTEOTTI, *Gerechtigkeitsüberlegungen*)

MÄUSLI PETER, *Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht*, Berne, Stuttgart, Vienne, 1993 (cité : MÄUSLI PETER, *Ansässigkeit*)

MÄUSLI PETER / OERTLI MATHIAS, *Das schweizerische Steuerrecht : ein Grundriss mit Beispielen*, Muri-Berne, 2008 (cité : MÄUSLI/OERTLI, *Grundriss*)

MEIER-HAYOZ ARTHUR, *Sitzverlegungen juristischer Personen von und nach der Schweiz*, In : Schweizerische Beiträge zum fünften internationalen Kongress für Rechtsvergleichung, Bruxelles, Zurich, 1958, p. 63-79 (cité : MEIER-HAYOZ, *Sitzverlegungen*)

MEIER ROBERT, *Die Aktiengesellschaft : ein Rechtshandbuch für die praktische Arbeit in der schweizerischen Aktiengesellschaft*, Zurich, Bâle, Genève, 2005 (cité : MEIER, *Aktiengesellschaft*)

MEIER-MAZZUCATO GIORGIO, *Entgeltliche Unternehmensnachfolge von KMU mit Schwerpunkt steuerliche Aspekte*, Berne, 2009 (cité : MEIER-MAZZUCATO, *Unternehmensnachfolge*)

MERLINO NICOLAS, *Commentaire romand, Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct*, YERSIN DANIELLE/NOËL YVES (éd.), Bâle, 2008 (cité : MERLINO, *CR-LIFD*, n. x ad art. 21)

MERLINO NICOLAS / MORAND DOMINIQUE, *Fusions, acquisitions et restructurations d'entreprises : aspects fiscaux suite à la LFus et à la RIE II*, Bâle, 2009 (cité : MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*)

MEYER CONRAD, *Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen : Einführung in Wesen, Technik und Bedeutung des modernen Management Accounting*, Zurich, 2008 (cité : MEYER, *Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen*)

MONTAVON PASCAL, *Droit suisse de la SA : droit et fiscalité, comptes annuels, comptes de groupe*, Lausanne, 1997 (cité : MONTAVON, *Droit suisse de la SA*)

MOOR PIERRE, *Droit administratif, Volume 1, Les fondements généraux*, Berne, 1994 (cité : MOOR, *Droit administratif, Vol. 1*)

MORAND CHARLES-ALBERT, *Le principe de la légalité et l'interventionnisme étatique*, In : Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts : Festschrift für Otto K. Kaufmann zum 75. Geburtstag, Berne, Stuttgart, 1989, p. 139-155 (cité : MORAND, *légalité*)

MÜLLER THOMAS, *Die solidarische Mithaftung bei der Sitzverlegung ins Ausland*, In : StR/RF, 2000, no 2, p. 78-91 (cité : MÜLLER, *Sitzverlegung*)

NEUHAUS MARKUS, *Fusionsgesetz - Steuerfolgen bei Verletzung von Sperrfristen : Steuerbilanz, Massgeblichkeitsprinzip, Nennwertprinzip, Mehrfachbesteuerungen, Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und anderes*, In : IFF Forum für Steuerrecht, 2001, no 1, p. 24-36 (cité : NEUHAUS, *Fusionsgesetz*)

NEUHAUS MARKUS, *Verdeckte Gewinnausschüttungen aus steuerlicher Sicht*, In : Verdeckte Gewinnausschüttungen, Zürich, 1997, p. 13-61 (cité : NEUHAUS, Verdeckte Gewinnausschüttungen)

NEUHAUS MARKUS, *Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz : steuerrechtliche Berührungspunkte*, In : ASA/Archives 69(2000/2001), no 1/2, p. 11-43 (cité : NEUHAUS, *Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz*)

NEUHAUS MARKUS / INAUEN CORNEL, *Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Das Obligationenrecht II*, HONSELL HEINRICH/VOGT NEDIM PETER/WATTER ROLF (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2008 (cité : NEUHAUS/INAUEN, *BSK-OR II*, n. x ad art. 665)

NEUHAUS MARKUS / BLÄTTLER JÖRG, *Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Das Obligationenrecht II*, HONSELL HEINRICH/VOGT NEDIM PETER/WATTER ROLF (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2008 (cité : NEUHAUS /BLÄTTLER, *BSK-OR II*, n. x ad art. 960)

NEUHAUS MARKUS / BALKANYI PATRICK, *Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Das Obligationenrecht II*, HONSELL

HEINRICH/VOGT NEDIM PETER/WATTER ROLF (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2008, (cité : NEUHAUS /BALKANYI, *BSK-OR II*, n. x ad art. 665)

NEUHAUS MARKUS / ILG PETER, *Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Das Obligationenrecht II*, HONSELL HEINRICH/VOGT NEDIM PETER/WATTER ROLF (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2008 (cité : NEUHAUS /ILG, *BSK-OR*, n. x ad art. 662a)

NOËL YVES, *Commentaire romand, Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct*, YERSIN DANIELLE/NOËL YVES (éd.), Bâle, 2008 (cité : NOËL, *CR-LIFD*, n. x ad art. 16, 18, 20 et 33a LIFD)

NOËL YVES, *Note sur l'arrêt du 9 avrildu Tribunal fédéral concernant l'attribution de participations à la fortune privée ou commerciale*, In : RDAF 2011 II, p. 30-32 (cité : NOËL, *Note*)

OBERSON RAOUL, *Le principe de la capacité contributive dans la jurisprudence fédérale*, In : Steuerrecht im Rechtsstaat : Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag / ERNST HÖHN / KLAUS VALLENDER (éd.), Berne, Stuttgart, 1990, p. 125-135 (cité : OBERSON R., *capacité contributive*)

OBERSON RAOUL, *La société dite holding en droit fiscal genevois, Nouvelles directives administratives*, In : StR/RF (44)1989, p. 267-278 (OBERSON R., *La société dite holding)*

OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, Genève, 2007 (cité : OBERSON, *Droit fiscal suisse*)

OBERSON XAVIER, *Le principe de la légalité en droit des contributions publiques*, In : RDAF 1996, p. 265-279 (cité : OBERSON, *légalité*)

OBERSON XAVIER, *Droit fiscal international*, Berne, 2009 (cité : OBERSON, *Droit fiscal international*)

OBERSON XAVIER / GLAUSER PIERRE-MARIE, *Commentaire romand, Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct*, YERSIN DANIELLE/NOËL YVES (éd.), Bâle, 2008 (cité : OBERSON /GLAUSER, *CR-LIFD*, n. x ad art. 19 et ad art. 61)

OBERSON XAVIER, *Transfert d'exploitation d'une entreprise de personnes à une personne morale, Impôts directs/Droits de timbre/TVA*, In : ST/ECS, 2004, no 11, p. 975-980 (cité : OBERSON, *Transfert d'exploitation*)

OBERSON XAVIER / HOWARD HULL, Switzerland in International Tax Law, Amsterdam, 2006 (Oberson/Hull, Swizterland)

OBRIST THIERRY, *Privatisation et apports dissimulés de capital – Traitement fiscal de la dissolution d'une provision créée alors que la société était exonérée*, in: Push-Service des arrêts, publié le 10 février 2011 (cité : OBRIST, *Privatisation*)

OBRIST THIERRY, *La théorie des anciennes réserves dans le cadre de l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne*, In : Jusletter, 23 août 2010 (cité : OBRIST, *théorie)*

OBRIST THIERRY, *L'activité lucrative indépendante en droit fiscal et en droit privé – une analyse comparative de la notion*, In : Le droit décloisonné, interférences et interdépendance entre droit privé et droit public, JEAN-PHILIPPE DUNAND / PASCAL MAHON (éd.), Genève, Zurich, Bâle, 2009, p. 457-481 (cité : OBRIST, *activité*)

OECHSLIN-SAUPPER EVELINE, *Cross border reorganization of corporations*, In : ASA/Archives, 65(1996/1997), no 2/3, p. 255-274 (cité : OECHSLIN-SAUPPER, *Cross border reorganization*)

OESCH MAX P., *Die steuerliche Behandlung der Wertzuwachsgewinne auf dem beweglichen Privatvermögen*, Berne, 1975 (cité : OESCH, *Wertzuwachsgewinne*)

OESCH RICHARD, *Die Holdingbesteuerung in der Schweiz : eine Studie über ihre Grundlage und Ausformung*, Zurich, 1976 (cité : OESCH, *Holdingbesteuerung*)

OESTERHELT STEFAN / WINZAP MAURUS, *Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Linzenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen*, In : ASA/Archives, 74(2005/2006), no 8, p. 449-503 (cité : OESTERHELT/WINZAP, *Quellensteuerbefreiung*)

PASCHOUD JEAN-BLAISE, *Commentaire romand, Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct*, YERSIN DANIELLE/NOËL YVES (éd.), Bâle, 2008 (cité : PASCHOUD, *CR-LIFD*, n. x ad art. 52)

PATRY ROBERT, *Le problème des directives de l'Administration fédérale des contributions*, In : ASA/Archives, 59(1990), no 1/2, p. 23-29 (cité : PATRY, *problème des directives*)

PEDROLI ANDREA, *L'imposizione del capital gains in Svizzera e in alcuni importanti stati esteri : studio di diritto svizzero e di diritto*

comparato, Bâle, Genève, Munich, 2002 (cité : PEDROLI, *capital gains*)

PEDROLI ANDREA, *Commentaire romand, Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct*, YERSIN DANIELLE/NOËL YVES (éd.), Bâle, 2008 (cité : PEDROLI, *CR-LIFD,* n. x ad art. 102)

PETER HENRY / BIRCHLER FRANCESCA, *Les restructurations transfrontalières sous l'empire de la LFus*, In : Revue suisse du notariat et du registre foncier, 85(2004), no 3, p. 170-196 (cité : PETER/BIRCHLER, *restructurations transfrontalières*)

PETER HENRY, *Commentaire LFus : commentaire de la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine ainsi que des dispositions des lois fédérales modifiées par la LFus*, PETER HENRY / TRIGO TRINDADE RITA (Ed.), Genève, Zurich, Bâle 2005 (cité : PETER, *Commentaire LFus*, n. x ad art. 54)

PFUND ROBERT, *Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Einleitung und Erläuterungen zu Art. 1 bis 20 des Gesetzes*, Basel, 1971 (cité : PFUND*, Verrechnungssteuer*)

PICHON MAURICE, *Fortune commerciale et fortune privée*, In : ST/ECS, 64(1990), no 4, p. 190-194 (cité : PICHON, *Fortune commerciale et fortune privée*)

PONCE FLORAN, *L'évasion fiscale en droit interne : état des lieux de l'évasion fiscale en matière d'impôts directs dans la jurisprudence et la doctrine*, In : RDAF II, 2010, p. 125-167 (cité : PONCE, *évasion fiscale*)

PROBST RUDOLF, *DBG - das Gesetz über die direkte Bundessteuer, tome. 2, Juristische Personen (Art. 49-82, 206, 207, 222)*, Bâle, Francfort-sur-le-Main, 1995 (cité : PROBST, *direkte Bundessteuer*)

RABAGLIO ORLANDO, *Transponierung und Teilliquidation, Wie weiter nach dem Urteil des Bundesgerichtes vom 11. Juni 2004*, In : TREX, 2005, p. 220-224 (cité : RABAGLIO, *Transponierung*)

REICH MARKUS, *Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht*, Zurich, 1983 (cité : REICH, *Realisation stiller Reserven*)

REICH MARKUS, *Ungerechfertigte Bereicherung und andere rechtsgrundlose Vermögensübergänge im Einkommenssteurrecht*, In : IFF Forum für Steuerrecht 2004, p. 3-21 (cité : REICH, *Ungerechfertigte Bereicherung)*

REICH MARKUS, *Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, In : Problèmes actuels de droit fiscal : mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, Bâle, Francfort-sur-le-Main, Genève, 1995, p. 115-140 (cité : REICH, *selbständige Erwerbstätigkeit*)

REICH MARKUS, *Die Abgrenzung von geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht*, In : SJZ, 14(1984), p. 221-230 (cité : REICH, *Abgrenzung*)

REICH MARKUS, *Steuerrechtliche Aspekte des Fusionsgesetzes*, In : IFF Forum für Steuerrecht, 2001, no 1, p. 4-23 (cité : REICH, *Steuerrechtliche Aspekte*)

REICH MARKUS, *Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip*, In : Steuerrecht : Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Berne, Stuttgart, Vienne, 1995, p. 255-289 (cité : REICH, *Vermögensertragsbegriff)*

REICH MARKUS, *Die steuerneutrale Reservenübertragung bei Unternehmensumstrukturierungen - neuere Entwicklung und Tendenzen*, In : Das schweizerische Steuerrecht... : Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, MARKUS REICH, MARTIN ZWEIFEL, (éd.), Berne, 1989, p. 379-403 (cité : REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*)

REICH MARKUS, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht*, In : ASA/Archives, 53(1984), no 1/2, p. 5-28 (cité : REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*)

REICH MARKUS, *Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien*, In : Steuerrecht im Rechtsstaat : Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, ERNST HÖHN, KLAUS VALLENDER (éd.), Berne, Stuttgart, 1990, p. 97-124 (cité : REICH, *normativen Leistungsfähigkeit*)

REICH MARKUS, *Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen*, In : ASA/Archives, 54(1986), no 11/12, p. 609-652 (cité : REICH, *Verdeckte Vorteilszuwendungen*)

REICH MARKUS, *Damoklesschwerter der Steuerplanung : Steuerumgehung und Steuerkriminalität*, In : Steuerrecht : Best of zsis, 2006, p. 133-144 (cité : REICH, *Damoklesschwerter*)

REICH MARKUS, *Umstrukturierungen im Steuerrecht : Randnotizen zur Revision der steuerrechtlichen Umstrukturierungsvorschriften*, In : ST/ECS, 72(1998), no 4, p. 263-274 (cité : REICH, *Umstrukturierungen*)

REICH MARKUS, *Steuerrecht*, Zurich, 2009 (cité : REICH, *Steuerrecht*)

REICH MARKUS, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2008 (cité : REICH, *DBG-Komm*, n. x ad art. 16 et 18)

REICH MARKUS, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2008 (cité : REICH, *DBG-Komm*, n. x ad art. 61)

REICH MARKUS, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (éd.), Bâle, Genève, Munich, 2003 (cité : REICH, *StHG-Komm*, n. x ad art. 8)

REICH MARKUS, *Realisation stiller Reserven und Unternehmensumstrukturierungen : unzureichende konzeptionelle Grundlagen der Steuerharmonisierungsgesetzgebung*, In : ST/ECS, 67(1993), no 9, p. 579-585 (cité : REICH MARKUS, *Unternehmensumstrukturierungen*)

REICH MARKUS, *Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen*, Bâle, Genève, Munich, 2000 (cité : REICH, *Grundriss*)

REICH MARKUS, *Steuerrechtliche Aspekte der Ausgleichleistungen und Abfindungen gemäss FusG*, In : Festschrift für Peter Bœckli zum 70. Geburtstag, Zurich, 2006, p. 261-287 (cité : REICH, *Ausgleichleistungen*)

REICH MARKUS / DUSS MARCO, *Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht*, Bâle, Genève, Munich, 1996 (cité : REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*)

REICH MARKUS / WALDBURGER ROBERT, *Rechtsprechung im Jahr 2002*, In : IFF Forum für Steuerrecht, 2003, no 3, p. 221-233 et no 4, p. 298-312 (cité : REICH/WALDBURGER, *Rechtsprechung im Jahr 2002*)

RETO ARNOLD, *Gesetzliche Regelung der indirekten Teilliquidation – Ende gut, alles gut?*, In : StR/RF, 2007, p. 78–92 (cité : ARNOLD, Gesetzliche Regelung)

REYMOND JACQUES-ANDRE, *Le principe de la légalité de l'impôt et l'interprétation des lois fiscales : étude de jurisprudence*, In : Mélanges offerts à la Société suisse des juristes, Genève, 1976, p. 261-293 (cité : REYMOND, *principe de la légalité*)

REYMOND JACQUES-ANDRE, *Le traitement fiscal des fusions de sociétés anonymes*, Mémoires, Genève, 1975 (cité : REYMOND, *traitement fiscal*)

REYMOND JACQUES-ANDRE, *Apparences et réalités économiques en droit fiscal ou "De l'autre côté du miroir"*, In : La semaine judiciaire, 112(1990), no 10, p. 145-160 (cité : REYMOND, *Apparences*)

REYMOND JACQUES-ANDRE, *L'imposition des transferts de siège et des fusions intercantonales de sociétés est-elle contraire à la constitution fédérale?*, in : SAG/SAS, 46 (1974), p. 120 (cité : REYMOND, *transfert de siège*)

RICHNER FELIX / FREI WALTER / KAUFMANN STEFAN, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, Zurich, 1999 (cité : RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Kommentar ZH-StG*)

RICHNER FELIX / FREI WALTER / KAUFMANN STEFAN, *Handkommentar zum DBG*, Zurich, 2003 (cité : RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar*)

RICHNER FELIX / FREI WALTER / KAUFMANN STEFAN / MEUTER HANS ULRICH, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, Zurich, 2006 (cité : RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *ZH-Kommentar*)

RIEDER LUKAS/SIEGWART HANS, *Neues Brevier des Rechnungswesens*, Berne, Stuttgart, Vienne, 1997 (cité : RIEDER/SIEGWART, *Neues Brevier*)

RIEDWEG PETER, *Spaltung von Gesellschaften nach Entwurf Fusionsgesetz und Vorschlag steuerlicher Anpassungen*, In : StR/RF, 1998, no 4, p. 198-214 (cité : RIEDWEG, *Spaltung*)

RIEDWEG PETER / DAENIKER DANIEL, *Holdingspaltung im Zivil- und Steuerrecht*, In : Festschrift für Peter Böckli zum 70. Geburtstag,

Zurich, 2006, p. 111-135 (cité : RIEDWEG/DAENIKER, *Holdingspaltung*)

RIEDWEG PETER/GRÜNBLATT DIETER, *Basler Kommentar zum Fusionsgesetz*, WATTER ROLF/VOGT NEDIM PETER/TSCHÄNI RUDOLF/DAENIKER DANIEL (éd.), Bâle, Genève Munich, 2005 (cité : RIEDWEG /GRÜNBLATT, *BSK-FusG*, n. x ad Teil 1 vor 69)

RIMLE ALOIS, *Fusionsgesetz, Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung sowie die einschlägigen Bestimmungen des IPRG und des Steuerrechts*, Baker & McKenzie (éd.), Berne, 2003 (RIMLE, *Fusionsgesetz*, n. x ad art. 54)

RIVIER JEAN-MARC, *Vérité comptable et vérité fiscale ?*, In : Das schweizerische Steuerrecht... : Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, MARKUS REICH, MARTIN ZWEIFEL (éd.), Berne, 1989, p. 405-418 (cité : RIVIER, *Vérité comptable*)

RIVIER JEAN-MARC, *La liquidation partielle des sociétés anonymes*, In : StR/RF, (45)1990, p. 13–22 (cité : RIVIER, *Liquidation partielle*)

RIVIER JEAN-MARC, *La fiscalité de l'entreprise constituée sous forme de société anonyme*, Lausanne, 1994 (cité : RIVIER, *fiscalité de l'entreprise*)

RIVIER JEAN-MARC, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, Lausanne, 1998 (cité : RIVIER, Droit fiscal)

ROLLI BERNARD, *Commentaire romand, Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct*, YERSIN DANIELLE/NOËL YVES (éd.), Bâle, 2008 (cité : ROLLI, *CR-LIFD*, n. x ad art. 49)

ROUILLER ANDRÉ, *Unternehmungsteilungen*, In : ASA/Archives, 56(1987/1988), no 6/7, p. 303-311 (cité : ROUILLER, *Unternehmungsteilungen*)

ROXAN, *Influence of inflation,* In : *The notion of Income from Capital,* ESSERS PETER / RIJKERS ARIE (éd.), Amsterdam, 2005, p. 223-248 (cité : ROXAN, *Influence of inflation).*

RYSER WALTER, *La réduction pour participations, les sociétés holding et de "domicile"*, In : ASA/Archives, 61(1992/1993), no 5/6, p. 387-403 (cité : RYSER, *réduction*)

RYSER WALTER / ROLLI BERNARD, *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs)*, Berne, 2002 (cité : RYSER/ROLLI, *précis*)

SALOM JESSICA, *L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international*, Genève, 2010 (cité : SALOM, *attribution*)

SAUPPER EVELINE / WEIDMANN Markus, *Basler Kommentar zum Fusionsgesetz*, WATTER ROLF/VOGT NEDIM PETER/TSCHÄNI RUDOLF/DAENIKER DANIEL (éd.), Bâle, Genève Munich, 2005 (cité : Saupper/Weidmann, *FusG-BSK*, n. x ad art. 3)

SCHÄRRER ERWIN, *Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren Steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär*, In : ASA/Archives, 43(1974), p. 273-308 (cité : SCHÄRRER, *Kapitaleinlagen*)

SCHÄRRER ERWIN, *Unternehmensteilung und Umstellung vom Handelsbetrieb auf "Holdingbetrieb" - Steuerliche Behandlung der stillen Reserven*, In : StR/RF, 20(1965), p. 115-118 (cité : SCHÄRRER, *Unternehmensteilung*)

SCHAUMBURG HARALD, *Spezielle Gewinnrealisierungsprobleme im aussensteuerlichen Kontext*, In : Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Theorie und Praxis des Gewinnverwirklichung durch Umsatzakte und durch Steuerentstrikung sowie des Besteuerungsaufschubs, Ruppe Hans Georg, (éd.), p. 247-258, Cologne, 1981 (cité : SCHAUMBURG, *Gewinnrealisierungsprobleme*)

SCHEIDEGGER LUKAS / LEHMANN RALPH, *Die Teilbesteuerung von Beteiligungserträgen - Ziel erreicht? : Kreisschreiben 22 und 23 zur USTR II*, In : ST/ECS, 83(2009), no 5, p. 300-305 (cité : SCHEIDEGGER / LEHMANN, *Teilbesteuerung*)

SCHENKER URS, *Der steuerfreie private Kapitalgewinn beim Unternehmensverkauf – eine Regel mit Ausnahmen*, In : Mergers & Acquisitions VIII, Zurich, Bâle, Genève, 2006, p. 211-246 (cité : SCHENKER, *Unternehmensverkauf*)

SCHERRER BRUNO, *Kreisschreiben, Rundschreiben, Merkblätter und andere Merkwürdigkeiten*, In : IFF Forum für Steuerrecht, 2001, no 2, p. 217–221 (cité : SCHERRER, *Kreisschreiben*)

SCHENK DEBORAH, *A positive Account of the Realization Rule*, In : Tax Law Review, 57(2004), no 3, p. 355–396 (cité : SCHENK, *Realization*)

SCHREINER PETER CHRISTIAN, *Die Besteuerung der stillen Reserven beim interkantonalen Transfer von Wirtschaftsgütern*, Arlesheim, 1992 (cité : SCHREINER, *interkantonale Transfer*)

SCHÜLE KURT, *Wird das neue Rechnungslegungsrecht tatsächlich steuerneutral sein*, In : ST/ECS 2011, 2011, p. 48-49 (cité : SCHÜLE, *neue Rechnungslegungsrecht*)

SENN SILVIA MARIA, *Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen : unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips*, Zurich, 1999 (cité : SENN, *verfassungsrechtliche Verankerung*)

SIMONEK MADELEINE, *Die Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen zwischen Ehegatten*, In : ASA/Archives, 65(1996/1997), no 6/7, p. 513-539 (cité : SIMONEK, *Abgrenzung*)

SIMONEK MADELEINE, *Massgeblickeit und Privatisierung*, In : IFF Forum für Steuerrecht 2002, p. 3-15 (cité : SIMONEK, *Privatisierung*)

SIMONEK MADELEINE, *Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenunternehmers : unter Berücksichtigung der direkten Bundessteuer und der Steuern des Kantons Bern*, Berne, 1994 (cité : SIMONEK, *Geschäftsnachfolge bei Ableben*)

SIMONEK MADELEINE, *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2002 : direkte Bundessteuer*, In : ASA/Archives, 73(2004/2005), no 1/2, p. 1-25 (cité : SIMONEK, *Rechtsprechung* 2002)

SIMONEK MADELEINE / HONGLER PETER, *Massgeblickeitsprinzip und neue Rechnungslegung, die steuerliche Massgeblickeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungesrecht*, In : IFF Forum für Steuerrecht, 2010, p. 262-279 (cité : SIMONEK/HONGLER, *Massgeblichkeit*)

SMITH ADAM, *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, Klassiker der Nationalökonomie, Düsseldorf, Darmstadt, 1986 (cité : SMITH, *wealth of nations*)

SPORI PETER, *Zur steuersystematischen Realisation*, In : ASA/Archives, 57(1988/1989), no 1/2, p. 65-93 (cité : SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*)

SPORI PETER, *Umstrukturierung von Unternehmen nach neuem Bundessteuerrecht*, In : Neue Bundesrecht über die direkten Steuern : direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, ERNST HÖHN, PETER ATHANAS (éd.), Berne, 2003, p. 285-316 (cité : SPORI, *Umstrukturierung*)

STADELMANN THOMAS, *Die Unternehmenssteuerreform II : auf dem Weg zur verfassumgsmässigen Besteuerung*, *Ausgewählte Überlegungen und Vorschläge zur Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzip*s, In : Jusletter weblaw 25 avril 2005 (cité : STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform II)*

STOCKAR CONRAD, *Umstrukturierungen nach Fusionsgesetz : Hinweise zu den Vorschlägen der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen*, In : ST/ECS, 72(1998), no 1/2, p. 51-58 (cité : STOCKAR, *Umstrukturierungen*)

STOCKER PETER, *Die steuerliche Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von der privaten Vermögensverwaltung, Neue Literatur zum Recht*, Bâle, Francfort-sur-le-Main, 1992 (cité : STOCKER, *Die steuerliche Abgrenzung*)

STOLL GEROLD, *Grundfragen des Gewinnausweises ohne Umsatzakt – Entnahme, Bestriebsaufgabe, Strukturwandel, Änderung der Gewinnermittlungsart*, In : Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Theorie und Praxis des Gewinnverwirklichung durch Umsatzakte und durch Steuerentstrikung sowie des Besteuerungsaufschubs, RUPPE HANS GEORG (éd.), p. 207 - 246, Cologne, 1981 (cité : STOLL, *Gewinnausweises ohne Umsatzakt*)

STREICHEN, *Deferral Possibilities – a Response*, In : *The notion of Income from Capital,* ESSERS PETER / RIJKERS ARIE (éd.), Amsterdam, 2005, p. 183-188 (cité : STREICHEN, *Deferral Possibilities)*

STUDER WALTER, *Das schweizerische Bilanzsteuerrecht*, Bâle, 1968 (cité : STUDER, *Bilanzsteuerrecht*)

TIPKE KLAUS / LANG JOACHIM, *Steuerrecht*, Cologne, 2010 (cité : TIPKE/LANG, *Steuerrecht*)

TORRIONE HENRI, *Abus (impôt éludé), fraude et soustraction en droit fiscal suisse : une étude comparative de ces notions à partir de la jurisprudence du TF et de l'arrêt du TAF du 5.3.2009 dans l'affaire UBS*, In : Evasion fiscale PIERRE-MARIE GLAUSER (éd.), Genève, 2010, p. 149-191 (cité : TORRIONE, *Abus*)

TORRIONE HENRI, *Commentaire romand, Code des Obligations II*, TERCIER PIERRE/AMSTUTZ MARC (éd.), Bâle, 2003 (cité : TORRIONE, *CR-CO II*, n. x ad art. 665)

TSCHANNEN PIERRE / MÜLLER MARKUS / ZIMMERLI ULRICH, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Berne, 2009 (cité : TSCHANNEN/MÜLLER/ZIMMERLI, *Allgemeines Verwaltungsrecht*)

UEBELHART PETER / MORF CATHERINE, *Unternehmenssteuerreform II, erste kritische Übersicht Würdigung und Verbesserungsvorschläge*, In : ST/ECS, 79(2005), p. 702-719 (cité : UEBELHART/MORF, *Unternehmenssteuerreform*)

UEBELHART PETER / RETO ARNOLD, *Erweiterte indirekte Teilliquidationstheorie erschwert Unternehmensnachfolge : eine Bestandesaufnahme unter besonder Berücksichtigung des Entwurfs des Kreisschreibens Nr. 7 der Eidg. Steuerverwaltung*, In : StR/RF, 2005, p. 274-294 (cité : UEBELHART/ARNOLD, *Erweiterte indirekte Teilliquidationstheorie*)

URECH NICOLAS / LAFFELY MAILLARD GLADYS, *Commentaire romand, Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct,* YERSIN DANIELLE/NOËL YVES (éd.), Bâle, 2008 (cité : URECH/LAFFELY MAILLARD, *CR-LIFD*, n. x ad art. 56)

UTZINGER BEAT, *Übertragung von Beteiligungen auf ausländische Konzerngesellschaften : eine Standortbestimmung und Analyse der Ausführungsbestimmungen der EStV zu Art. 207a Abs. 3 DBG*, In : StR/RF, 2000, no 4, p. 230-247 (cité : UTZINGER, Übertragung von Beteiligungen)

UNTERSANDER OLIVER, *Kapitaleinlageprinzip und Unternehmenssteuerreform II*, Zurich, Bâle, Genève, 2005 (cité : UNTERSANDER, *Unternehmenssteuerreform II*)

UNTERSANDER OLIVIER, *Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht*, Zurich, Bâle, Genève, 2003, (cité : UNTERSANDER, *Kapitalrückzahlungsprinzip*)

VALLENDER KLAUS / WIEDERKEHR RENÉ, *Kommentar, Die schweizerische Bundesverfassung*, EHRENZELLER BERNHARD/MASTRONARDI PHILIPPE/VALLENDER KLAUS/SCHWEIZER RAINER (éd.), Zurich, 2008 (cité : Vallender/Wiederkehr, *BV Kommentar,* n. x ad art. 127*)*

VERREY BASTIEN, *L'imposition différée du gain immobilier : harmonisation fédérale et droit cantonal comparé*, Genève, Zurich, Bâle, 2011 (cité : VERREY, *imposition différée*)

VON SIEBENTHAL RUDOLF / SPORI PETER, *Transfer von Wirtschaftsgütern in eine und aus einer Steuerhoheit, Rapport national suisse*, In : Cahiers de droit fiscal international, vol. 71a, Anvers, 1986 (cité : VON SIEBENTHAL/SPORI, *Transfer von Wirtschaftsgütern*)

VON STRENG ETIENNE / DE GOTTRAU NICOLAS / DE KALBERMATTEN CHRISTOPH, *Suisse, fiscal, bancaire et financier, juridique, social,* In : Dossier Internationaux Francis Lefebre, Levallois, 2007 (cité : VON STRENG/DE GOTTRAU/DE KALBERMATTEN, *Suisse*)

VON STRENG ETIENNE / KRAFFT JEAN-PHILIPPE, *Régime holding selon la nouvelle information genevoise No 8/2003*, In : StR/RF, (59)2004, p. 70–77 (cité : VON STRENG/KRAFFT, *Régime holding)*

VUILLE JEAN-MARC, *Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft, unter Berücksichtigung der steuerlichen Folgen*, Winterthur, 1966 (cité : VUILLE, *Umwandlung*)

WACKERNAGEL JACOB, *Über das Verhältnis von Gesetz und Verordnung im Steuerrecht*, In : Festgabe zum siebzigsten Geburtstag von Erwin Ruck, Kitzingen, 1952, p. 229-248 (cité : WACKERNAGEL, *Verhältnis von Gesetz*)

WALDKIRCH HANS, *Aktienkapital durch Verwendung von Reserven*, In : ASA/Archives, 40(1971), p. 177-181 (cité : WALDKIRCH, *Verwendung von Reserven*)

WALKER BEAT, *Umstrukturierung und Steuern*, Berne, 2001 (cité : WALKER, *Umstrukturierung*)

WALKER BEAT, *Der steuerbare Unternehmungsgewinnn (personen- und Kapitalunternehmen)*, In : Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern : direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, HÖHN ERNST/ ATHANAS PETER (éd.), Berne, Stuttgart, Vienne, 1993 (cité : WALKER, *Steuerbare Unternehmungsgewinn*)

WEIDMANN HEINZ, *Steuerfragen bei Unternehmungsumwandlungen und –teilungen*, In : StR/RF, (41)1986, p. 1-11 (cité : WEIDMANN, *Steuerfragen*)

WEIDMANN HEINZ / BÜHLER JOSEF, *Die steuerliche Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Kapitaleinlagen*, In : StR/RF, 39(1984), no 7, p. 315-338 et no 8, p. 365-389 (cité : WEIDMANN/BÜHLER, *steuerliche Behandlung*)

WEIDMANN MARKUS, *Realisation und Zurechnung des Einkommens*, In : IFF Forum Für Steuerrecht, 2009, p. 83-108 (cité : WEIDMANN, *Realisation*)

WEIDMANN MARKUS, *Das intertemporale Steuerrecht in der Rechtsprechung*, In : ASA/Archives, 76(2007/2008), no 10, p. 633-664 (cité : WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*)

WEIDMANN MARKUS, *Einkommensbegriff und Realisation : zum Zeitpunkt der Realisation von Ertrag und Einkommen im Handels- und Steuerrecht*, Zurich, 1996 (cité : WEIDMANN, *Einkommensbegriff*)

WETTER BEATRICE, *Die Besteuerung von Privatentnahmen aus Einzelunternehmen im baselstädtischen und zürcherischen Steuerrecht und im Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer, Winterthur*, 1987 (cité : WETTER, *Privatentnahme*)

WIDLER ANTON, *Die echte Realisation im StHG und DBG : (unter besonderer Berücksichtigung der Einbringung einzelner Aktiven in ein Tochtergesellschaft durch eine juristische Person)*, In : Zürcher Steuerpraxis, 2(1993), no 3, p. 153-175 (cité : WIDLER, *echte Realisation*)

WIDMER ANNE, *La réduction pour participations ("privilège holding")*, Etudes de droit fiscal suisse et international, Bâle, Genève, Munich, 2002 (cité : WIDMER, *réduction pour participations*)

WIDMER LUKAS, *Das Legalitätsprinzip im Abgaberecht*, Zurich, 1988 (cité : WIDMER, *Legalitätsprinzip*)

WIDMER MAX / KRONAUER MARKUS, Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten, In : Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, ERNST HÖHN (éd.), Berne, Stuttgart, Vienne, 1993, 226 ss (cité : WIDMER/KRONAUER, Zuteilung)

WIDRIG MARCEL, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Wallisellen, 2001 (cité : WIDRIG, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften)

WIPFLI HANS, *Besteuerurung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen*, Müri/Berne, 2001 (cité : WIPFLI, *Besteuerung*)

WIMAN BERTIL, *Emigration Taxes*, In : *The notion of Income from Capital,* ESSERS PETER / RIJKERS ARIE (éd.), Amsterdam, 2005, p. 263-275 (cité : WIMAN, *Emigration Taxes*)

WUERMLI RICHARD, Mergers and Acquisitions in Switzerland, National and Transnational, Amsterdam, 2002 (cité : WUERMLI, Mergers and Acquisition)

YERSIN DANIELLE, *Harmonisation fiscale et droit cantonal*, In : RDAF 1994, p. 169-188 (cité : YERSIN, *Harmonisation*)

YERSIN DANIELLE, *La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier*, In : ASA/Archives, 67(1998/1999), no 3, p. 97-116 (cité : YERSIN, *distinction*)

YERSIN DANIELLE, *Quelques réflexions sur l'apport de biens à une entreprise*, In : ASA/Archives, 49(1980), no 4, p. 161-196 (cité : YERSIN, *Quelques réflexions*)

YERSIN DANIELLE, *Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable*, Lausanne, 1977 (cité : YERSIN, *Apports et retraits*)

YERSIN DANIELLE, *Commentaire romand, Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct*, YERSIN DANIELLE/NOËL YVES (éd.), Bâle, 2008 (cité : YERSIN, *CR-LIFD*, n. x ad Remarques préliminaires)

ZIHLER FLORIAN, *Das zukünftige Rechnungslegungsrecht, gemäss Art. 957 ff. E-OR – Zwischenhalt nach der Erstberatung im Stände- und Nationalrat*, In : St/ECS, 2011, no1-2, p. 40-47 (cité : ZIHLER, *Rechnungslegungsrecht*)

ZUPPINGER FERDINAND / BÖCKLI PETER / LOCHER PETER / REICH MARKUS, *Steuerharmonisierung : Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, Berne, 1984 (cité : ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER ET AL., *Steuerharmonisierung*)

ZWAHLEN BERNHARD, *Das neue Recht der direkten Bundessteuern aus der Sicht der Kantone : ungelöste Fragen, grosser Handlungsbedarf*, In : ST/ECS, 67(1993), no 5, p. 281-288 (cité : ZWAHLEN, *Das neue Recht*)

ZWAHLEN BERNHARD, *Privatvermögen, Vermögensertrag, Vermögensgewinn*, in : Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, HÖHN ERNST / ATHANAS PETER, (éd.), Bern, Stuttgart, Vienne, 1993 (cité : ZWAHLEN, *Privatvermögen*).

ZWEIFEL MARTIN / BEUSCH MICHAEL, *Ausgewählte Fragen zur Bedeutung der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung*, In :

Festschrift für Peter Böckli zum 70. Geburtstag, Zurich, 2006, p. 61-76 (cité : ZWEIFEL/BEUSCH, *Bedeutung der Handelsbilanz*)

Autres documents utilisés

Messages

Message concernant l'approbation d'une convention entre la Suisse et les Pays-Bas contre les doubles impositions du 25 août 2010, in FF 2010 2543 ss (cité : MESSAGE CDI CH-NL)

Message du Conseil fédéral du 21 décembre 2007 concernant la révision du code des obligations (Droit de la société anonyme et droit comptable ; adaptation des droits de la société en nom collectif, de la société en commandite, de la société à responsabilité limitée, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce), FF 2008 1407 (cité : MESSAGE révision CO)

Message du Conseil fédéral du 22 juin 2005 concernant la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II), FF 2005 4469 cCité : MESSAGE RIE II)

Message du Conseil fédéral du 17 novembre 2004 sur la loi fédérale régissant l'imposition des participations de collaborateurs, FF 2005, 519 (cité : MESSAGE participations collaborateurs)

Avant-projet du Message du Conseil fédéral concernant la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II), http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/00731/index.html?lang=fr (cité : MESSAGE AP RIE II)

Message du Conseil fédéral du 23 juin 2004 concernant la modification du code des obligations du 23 juin 2004 (Transparence des indemnités versées aux membres du conseil d'administration et de la direction), FF 2004 3745 ss (cité : MESSAGE modification CO de 2004)

Message du Conseil fédéral du 13 juin 2000 concernant la loi fédérale du 3 novembre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (Loi sur la fusion ; LFus), FF 2000 3995 (cité : MESSAGE LFus)

Message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 concernant la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), FF 1983 III 1 (cité : MESSAGE LHID)

Message du Conseil fédéral du 23 février 1983 concernant la révision du droit des sociétés anonymes, RS 83.015, p. 200 (cité : MESSAGE révision SA de 1983)

Projets de loi

Projet de révision du code des obligations : droit de la société anonyme et droit comptable, FF 2008 1571

Projet de loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II), FF 2005 4611

Projet de loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateur, FF 2005, 547

Projet de loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (Loi sur la fusion ; LFus), FF 2000 4184

Avant-projet de loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels, http://www.ejpd.admin.ch/content/dam/data/wirtschaft/gesetzgebung/revision/vn-veber-f.pdf (cité : AP-LECCA)

Documents administratifs

Circulaire AFC n°31 du 22 décembre 2010 concernant les exploitations agricoles - report de l'imposition en cas d'affermage (cité : circulaire AFC, affermage)

Circulaire AFC n°29 du 9 décembre 2010 concernant le principe de l'apport en capital (cité : circulaire AFC, apport en capital)

Circulaire AFC n°28 du 3 novembre 2010 concernant l'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante (cité : circulaire AFC, bénéfice de liquidation)

Informations pratiques CSI du mois d'août 2010 à l'intention des administrations fiscales cantonales concernant l'exonération des institutions poursuivant des buts culturels (cité : informations CSI, buts culturels)

Circulaire AFC n°27 du 17 décembre 2009 concernant la réduction d'impôt sur les rendements de participations à de sociétés de capitaux et sociétés coopératives (cité : circulaire AFC, réduction pour participations)

Circulaire AFC n°26 du 16 décembre 2009 concernant les nouveautés concernant l'activité lucrative indépendante suite à l'adoption de la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II (cité : circulaire AFC, réforme II)

Circulaire AFC n°23 du 17 décembre 2008 concernant l'imposition partielle des rendements provenant de participations détenus dans la fortune commerciale ou déclarée comme fortune commerciale (cité : circulaire AFC, imposition partielle)

Circulaire AFC n°22 du 16 décembre 2008 concernant l'imposition partielle des rendements provenant de participations détenus dans la fortune commerciale ou déclarées comme fortune commerciale (cité : circulaire AFC, imposition partielle fortune privée)

Informations pratiques CSI à l'intention des administrations fiscales cantonales du 18 janvier 2008 concernant l'exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts cultuels, Déductibilité des libéralités (cité : informations CSI, exonération fiscale)

Circulaire AFC n°14 du 6 novembre 2007 concernant la LPI - Liquidation partielle indirecte (cité : circulaire AFC, LPI)

Directives AFC du 15 juillet 2005 relatives à la 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 (cité : directive AFC, suppression IA)

Circulaire AFC n°5 du 1er juin 2004 sur les restructurations (cité : circulaire AFC, restructurations)

Rapport du 23 octobre 2003 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats concernant l'initiative parlementaire sur la révision de la législation régissant les fondations, FF 2003 7425 ss (cité : rapport, révision législation sur les fondations)

Circulaire AFC n°8 du 18 décembre 2001 concernant la répartition fiscale internationale des sociétés principales (cité : circulaire AFC, sociétés principales)

Rapport du Conseil fédéral sur un traitement uniforme et cohérent des activités lucratives dépendante et indépendante en droit fiscal et en droit des assurances sociales du 14 novembre 2001, publié in : FF 2001 1076 (cité : rapport du Conseil fédéral, traitement uniforme et cohérent)

Orientation du 3 juillet 2001 de la Conférence Suisse des impôts sur l'imposition des sociétés holding, des sociétés de domicile et des sociétés mixtes (cité : orientation CSI Holding)

Circulaire AFC n°1 du 19 juillet 2000 concernant la période fiscale 2001/2002 (cité : circulaire AFC, période 2001/2001)

Circulaire AFC n°10 du 10 juillet 1998 concernant le transfert de participations à des sociétés du groupe à l'étranger (cité : circulaire AFC, transfert de participations à l'étranger)

Rapport du groupe de travail « impôt lors de restructurations » du 12 juin 1996 (version actualisée, août 1997)

Lettre-signature du 14 juillet 1997 concernant l'apport de participations dans une société dominée par les héritiers de l'apportant (cité : lettre-signature AFC, holding d'héritiers)

Circulaire AFC n°9 concernant les 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 (cité : circulaire AFC, réforme 1997)

Circulaire AFC n°5 du 30 avril 1997 concernant l'imposition des actions et options de collaborateurs (cité : circulaire AFC, options de collaborateurs)

Notice AFC A 1995 concernant les amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales (cité : notice AFC, amortissements)

Circulaire AFC n°12 du 8 juillet 1994 concernant l'exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique (art. 56, let. g LIFD) ou des buts cultuels (art. 56, let. h LIFD) ; déductibilité des versements bénévoles (art. 33, 1er al., let. i et art. 59, let. c LIFD) (cité : circulaire AFC, exonérations)

Circulaire n°2 de l'AFC du 12 novembre 1992 concernant le revenu provenant de l'activité lucrative indépendante selon l'art. 18 LIFD (extension de l'assujettissement aux bénéfices en capital, passage à la méthode de la prépondérance et application générale de cette nouvelle méthode dans le nouveau droit) (cité : circulaire AFC, activité lucrative indépendante)

Notice sur la circulaire n°2 de l'AFC du 12 novembre 1992 concernant le revenu provenant de l'activité lucrative indépendante selon l'art. 18 LIFD (extension de l'assujettissement aux bénéfices en capital, passage à la méthode de la prépondérance et application générale de cette méthode dans le nouveau droit) (cité : notice AFC, activité lucrative indépendante)

Circulaire AFC n°6 du 2 février 1987 concernant l'apport de participations dans une société dominée par le même actionnaire (cité : circulaire AFC, apports de participations)

Notice AFC du 28 mai 1976 concernant les amortissements sur les immeubles commerciaux et délimitation, pour les immeubles privés, entre les dépenses maintenant la valeur et les dépenses augmentant la valeur (cité : notice AFC, amortissements sur immeubles)

Circulaire AFC du 7 avril 1972 en rapport avec l'augmentation du montant limite pour l'obligation de s'inscrire au registre du commerce (cité : circulaire AFC, modification ORC)

Autres

Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (cité : Directive européenne, 2005/19/CE)

Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents (cité : Directive européenne, 90/434/CEE)

Liste des abréviations

aCst.féd	Ancienne Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874
AFC	Administration fédérale des contributions
AFisE	Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesure équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, RS 0.641.926.81
AIFD	Arrêté du Conseil fédéral concernant l'impôt fédéral direct (remplacé par la LIFD dès 1995)
al.	alinéa(s)
AP-LECCA	Avant-projet de loi sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels
art.	article(s)
ASA	Archives de droit fiscal suisse (Archiv für Schweizeriches Abgaberecht), Berne
BO CE	Bulletin officiel du Conseil des Etats
BO CN	Bulletin officiel du Conseil national
Cf.	*Confer*
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1907, RS 210
CDI	Convention de double imposition
CHF	Franc suisse
CO	Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations), RS 220
Consid.	considérant(s)
CSI	Conférence suisse des impôts

Cst. féd	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, RS 101
DFF	Département fédéral des finances
éd.	édition / éditeur(s)
etc.	*etcaetera*
FF	Feuille fédérale
FIFO	First In, First Out
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GesKR	Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht
HIFO	Highest In, First Out
IFRS	International Financial Reporting Standards
IDN	Impôt sur la défense nationale
JAB	Jurisprudence administrative bernoise
LAMal	Loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance maladie, RS 832.10.
LBFA	Loi fédérale du 4 octobre 1985 sur le bail à ferme agricole, RS 221.213.2
LDIP	Loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé, RS 291
LPGA	Loi fédérale du 6 octobre 2000 sur la partie générale du droit des assurances sociales, RS 830.1
JdT	Journal des Tribunaux, Lausanne
LCdir	Loi sur les contributions directes du 21 mars 2000, RSN 631.0
LFisE	Loi fédérale concernant l'accord avec la communauté européenne relative à la fiscalité de l'épargne, RS 641.91
LFus	Loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (Loi sur la fusion), RS 221.301
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990, RS 642.14

LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990, RS 642.11
LIA	Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965, RS 642.21
LI	Loi d'impôts. Cette abréviation suivie du sigle usuel des cantons (LIAG, LIAI, LIAR, LIBE, LIBL, LIFR, LIGL, LIGR, LIJU, LILU, LINE, LIOW, LINW, LISCH, LISO, LITG, LIUR, LIVD, LIVS, LIZH) fait référence à la loi sur les impôts directs du canton considéré.
LIFO	Last In, Last Out
LT	Loi fédérale sur les droits de timbre du 27 juin 1973, RS 641.10
MC-OCDE	Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE
n. ou n°	numéro
NAS	Normes d'audit suisses
NStP	Neue Steuerpraxis
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique
OECD Comm	Commentaire du modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune
OIA	Ordonnance d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 19 décembre 1966, RS 642.211
OIBL	Ordonnance sur l'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante du 17 février 2010, RS 642.114
op. cit.	*opere citato* (dans l'ouvrage cité)
ORC	Ordonnance du 17 octobre 2007 sur le registre du commerce, RS 221.411
p.	page (s)
Para.	Paragraphe
PME	Petites et moyennes entreprises
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal, Lausanne

RF	Revue fiscale
RIE II	Réforme II de l'imposition de l'entreprise
RJN	Revue de jurisprudence neuchâteloise
RO	Recueil officiel des lois fédérales
RPC	Recommandations relatives à la présentation des comptes
RS	Recueil systématique des lois fédérales
SAG	Schweizer Aktiengesellschaft
SAS	Société anonyme suisse
SGGVP	St. Gallische Gerichts- und Verwaltungspraxis
SJ	La Semaine judiciaire, Genève
ss	suivant(e)s
StE	Steuerentscheid
StR	Steuer-Revue (=Revue Fiscale), Muri/Berne
TA-FR	Tribunal administratif du canton de Fribourg
TF	Tribunal fédéral suisse
US	United States
ZBI	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht, Zürich
ZBJV	Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins
ZStP	Zürcher Steuerpraxis

Introduction

I. Objet de la recherche

La présente recherche a pour objet l'étude des cas de figure de « réalisation systématique » en droit suisse. Au-delà des cas traditionnellement présentés en tant que tels par la doctrine, nous verrons que des considérations de systématique fiscale se cachent derrière de nombreux états de fait donnant lieu au prélèvement de l'impôt sur le bénéfice ou sur le revenu.

La réalisation est une notion fondamentale en droit fiscal. Parfois présentée comme fait générateur de l'impôt sur le revenu et sur le bénéfice, elle représente un concept clef dont l'importance n'échappera pas au juriste engagé dans la pratique de la fiscalité. A de nombreuses reprises, nos instances administratives ou judiciaires ont tenté de déterminer quand et à quelles conditions un revenu ou un bénéfice doit être appréhendé.

En principe, un impôt doit pouvoir être prélevé lorsqu'une certaine plus-value est transformée en une forme qui le rend disponible. On parle dans ce contexte de réalisation effective.

Dans la mesure où le résultat de l'entreprise est celui qui ressort de ses comptes, les réévaluations d'actifs et les diminutions de la valeur comptable des passifs ont des effets sur le résultat de l'entreprise. Au moment de la passation d'une écriture faisant ressortir une plus-value comptable, l'autorité fiscale retiendra qu'une réalisation comptable a lieu.

Parallèlement à la notion de réalisation effective et de réalisation comptable, un autre phénomène moins évident - plus contestable aussi - s'est développé. Ce mécanisme dont le but est de combler certaines lacunes du système fiscal prévoit une action du fisc au moment où ses expectatives sont mises en danger et que l'imposition d'un potentiel économique n'est plus garantie. C'est ce mécanisme, appelé réalisation systématique, qui est l'objet principal de la présente recherche.

Bien qu'il ne s'agisse pas d'une particularité du système fiscal suisse, le terme de réalisation systématique n'est pas employé dans les systèmes fiscaux étrangers.

La problématique examinée ici a été mise sous les feux de la rampe lors de la réforme II de l'imposition de l'entreprise. Le législateur, conscient des problèmes d'application qu'engendre une imposition à un moment où aucun afflux d'argent n'a lieu, a cherché à introduire des mécanismes d'atténuation et de report d'imposition.

II. Plan

Dans un premier temps, nous présenterons l'objet de l'impôt sur le bénéfice et la fonction qu'a la réalisation dans ce contexte. Nous découvrirons que le principe de bénéfice total (« *Totalgewinn* ») qui vise à appréhender la capacité contributive des entreprises a dû être relativisé en application du principe de périodicité. Selon ce dernier, seul le résultat afférent à une période fiscale donnée doit être attribué à cette période. Dans ce contexte, la réalisation a une fonction d'attribution temporelle du bénéfice.

Nous chercherons ensuite à mieux cerner la notion de réalisation. Dans ce cadre, nous distinguerons, conformément à ce qui se fait traditionnellement en doctrine, la réalisation effective, comptable et systématique. Nous présenterons ensuite la conception de réalisation systématique telle qu'elle est aujourd'hui comprise par la doctrine selon laquelle, ce phénomène ne représente pas une réalisation mais plutôt l'application d'une règle fiscale correctrice permettant à l'autorité fiscale de s'écarter du résultat obtenu en application du droit comptable, en défaveur du contribuable.

Après cela, nous nous concentrerons sur le concept de réalisation systématique et chercherons à en déterminer les caractères et critères fondamentaux. Nous verrons notamment que le phénomène de réalisation systématique est dans une relation particulière avec deux principes fondamentaux constitutionnels, le principe de la légalité et celui d'imposition selon la capacité contributive.

La quatrième partie de la présente recherche, qui est aussi la plus volumineuse, analysera en détail les cas de figure de réalisation systématique. Nous verrons tout d'abord les trois situations traditionnellement présentées par la doctrine comme des cas de réalisation systématique. Il s'agit du transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale, de l'impôt de départ ainsi que le changement de statut fiscal de sociétés. Nous ne nous limiterons pas à l'examen de ces cas mais nous nous confronterons à d'autres cas dans lesquels un changement de

système fiscal a lieu. Nous porterons notamment notre attention sur le traitement des actions gratuites ou de l'augmentation de la valeur nominale du capital-actions, de la transposition, de la liquidation partielle indirecte, des apports dissimulés de capital, de la transformation d'une société de capitaux en une société de personnes ou en une association ou une fondation ainsi que de cas de révisions législatives entraînant des modifications du système fiscal.

Nous terminerons par une conclusion en forme de recommandations au législateur.

III. Délimitation

La présente recherche se limite à l'examen du traitement fiscal des cas de figure de réalisation systématique au regard de l'impôt sur le bénéfice et de l'impôt sur le revenu.

Les conséquences des opérations examinées du point de vue de l'impôt anticipé, du droit de timbre et de la TVA ne sont notamment pas examinées. En outre, nous excluons aussi du cadre de la présente recherche les impôts sur les donations et sur les successions, domaines régis par le droit cantonal non-harmonisé.

La doctrine et la jurisprudence ont été prises en compte jusqu'au 31 octobre 2011.

Chapitre premier : Objet de l'impôt sur le bénéfice

§ 2 Fonction

Conformément à l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net[2]. La détermination du bénéfice imposable a pour but d'appréhender le bénéfice du contribuable selon sa capacité contributive[3].

Conformément au principe de l'accroissement net du patrimoine, on considère que le bénéfice imposable correspond à l'augmentation du capital propre entre le début et la fin de la période fiscale[4].

Le bénéfice d'une entreprise découle d'une série de processus individuels qu'il est indispensable d'enregistrer par écrit[5]. Il est en effet évident qu'on ne peut pas constater de manière fiable le résultat d'une entreprise sans certains documents écrits. Parmi les différents moyens à disposition pour déterminer le bénéfice imposable, le législateur est confronté à certaines difficultés pratiques et doit faire certains choix. Il doit notamment décider si le droit fiscal peut procéder de manière autonome à la détermination du bénéfice imposable ou s'il doit se baser sur le droit comptable[6]. La présentation de ces deux[7] différentes conceptions fait l'objet du chapitre suivant.

---

2 La loi ne définit pas le bénéfice, cf. GLAUSER, *Apports*, p. 65.

3 GLAUSER, *Apports*, p. 67 ; SIMONEK, *Privatisierung*, p. 10 ; pour un aperçu de la notion d'imposition selon la capacité contributive, cf. *infra*, p. 153 ss.

4 OBERSON, *droit fiscal suisse*, p. 187.

5 REICH, *Steuerrecht*, p. 348.

6 LOCHER, *Kommentar II,* n. 2 ad art. 58.

7 Pour GURTNER, il existe trois variantes de base : l'autonomie totale entre le droit commercial et le droit fiscal, l'assimilation totale du bilan commercial au bilan fiscal et le principe de déterminance relative avec la possibilité que l'autorité fiscale fasse certaines retouches, cf. GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 385.

§ 3 Mise en œuvre

I. Conceptions possibles

A. Principe de déterminance

Selon le principe de déterminance des comptes ou « *Massgeblichkeitsprinzip* »[8], le bénéfice imposable est celui qui ressort des comptes commerciaux. Le bilan et le compte de résultat commercial représentent le point de départ et la base de la détermination du résultat comptable[9].

Ce système, souhaitable d'un point de vue de l'unité de l'ordre juridique[10] comporte des avantages pratiques indéniables. En effet, vu que le bilan commercial est employé pour déterminer le résultat imposable, le contribuable ne doit pas tenir deux bilans séparés[11], ce qui lui épargne naturellement des frais administratifs. On évite également de devoir établir des règles complexes pour déterminer le résultat en droit fiscal et on peut recourir aux normes comptables claires et acceptées de manière générale[12]. Dans la mesure où les personnes en charge de l'établissement des comptes emploient les mêmes principes que les fiscalistes, certaines incompréhensions peuvent ainsi être évitées. En outre, vu que les comptes annuels sont révisés par un organe indépendant, la tâche de l'autorité fiscale est limitée à un examen de la déclaration fiscale, en l'occurrence les comptes annuels, sous l'angle d'éventuelles règles fiscales correctrices. On peut dans ce sens dire que l'organe de révision fait le « préexamen » de l'autorité fiscale[13]. En outre, on prête au principe de déterminance une « fonction

---

8 Le principe de « *Massgeblichkeit* » est inspiré du droit allemand. Pour un aperçu des discussions actuelles sur le sujet en droit allemand, cf. GROTHERR, *Massgeblickeitsprinzip*, p. 221 ss.

9 ZWEIFEL/BEUSCH, *Bedeutung der Handelsbilanz,* p. 63.

10 SIMONEK/HONGLER, *Massgeblichkeit*, p. 265 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 3 ad art. 58 ; HEUBERGER, *Verhältnis*, p. 522 ; BENZ, *Grundsätze*, p. 197.

11 REICH, *Steuerrecht*, p. 349 ; SIMONEK, *Privatisierung*, p. 11 ; SIMONEK/HONGLER, *Massgeblichkeit*, p. 264 s ; LOCHER, *Kommentar II,* n. 3 ad art. 58 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 6 ad art. 57-58 ; BENZ, *Grundsätze*, p. 197.

12 Dans ce sens : REICH, *Steuerrecht*, p. 349 ; GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 388.

13 HEUBERGER, *Verhältnis*, p. 523.

disciplinante »[14]. On entend par là le fait que le droit fiscal étant lié au droit comptable, il est moins sujet à modifications[15].

En revanche, il est parfois reproché au principe de déterminance de ne pas assez tenir compte de la différence des objectifs poursuivis par le droit comptable et le droit fiscal[16]. En outre, alors que ce qui est communément appelé principe de déterminance matériel, selon lequel le droit fiscal reprend les principes édictés par le droit commercial[17], est généralement bien accepté[18], il n'en va pas de même pour le principe de déterminance formel, ni pour le principe de déterminance inversé[19]. Ces deux phénomènes font fréquemment l'objet de critiques de la part de la doctrine[20]. Cette dernière considère en effet qu'aussi bien le principe de déterminance formel que le principe de déterminance inversé ont pour effet que le droit fiscal a trop de pouvoir sur le droit comptable[21].

Ce système qui est connu dans la majorité des Etats de droit civil[22] est généralement appliqué avec certaines nuances. En dépit des avantages manifestes et en raison peut-être des inconvénients que le principe de déterminance comprend, ce dernier n'est appliqué par aucun Etat de manière absolue[23]. Dans la majeure partie des Etats, le résultat imposable correspond au résultat comptable pour autant qu'aucune règle correctrice fiscale,

---

14 « *Disziplinierende Wirkung* », cf. LOCHER, *Kommentar II,* n. 3 ad art. 58.

15 « *Die Autorität des Handelsrechts setzt der Wechselanfälligkeit des Steuerrechts Grenzen* », cf. SPORI, *Differenzierte Massgeblichkeit*, p. 109.

16 Cf. HEUBERGER, *Verhältnis*, p. 524.

17 Pour un aperçu du principe de déterminance matériel, cf. *infra,* p. 10.

18 Notamment GURTNER selon lequel le principe de déterminance matériel est pratiquement non contesté, cf. GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 388.

19 Pour un aperçu de ces notions, cf. *infra,* p. 10 ss.

20 Notamment, SPORI, *Differenzierte Massgeblichkeit*, p. 110 ; HEUBERGER, *Verhältnis*, p. 525 ; GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 385.

21 Selon GURTNER, on lui reproche de représenter « *einen massiven Übergriff des Steuerrrechts auf das Rechnungslegungsrecht dar* » qui crée sa « *Deformation und Verfälschung* », cf. GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 388.

22 HEUBERGER, *Verhältnis*, p. 514 ; c'est le cas notamment de la Belgique, de la France, de l'Italie, de la Grèce, du Luxembourg, du Portugal et de l'Espagne mais aussi du Japon, cf. GURTNER, *Prinzipielle Massgeblichkeit*, p. 79. L'Allemagne a dans ce contexte une position particulière en raison du fait qu'elle a abandonné l'application du principe de déterminance formelle dans le cadre de la loi de modernisation du droit comptable (« *Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes* ») entrée en vigueur le 29 mai 2009. Les contribuables peuvent désormais faire certains choix autorisés par le droit fiscal qui ne correspondent pas à leur comptabilité commerciale.

23 Dans ce sens, cf. GURTNER, *Prinzipielle Massgeblichkeit*, p. 80, selon lequel : « *Soweit ersichtlich, wird der steuerbare Gewinn in keinem Land nach der sog. Einheitsbilanz errichtet* ».

différente du droit comptable n'intervienne[24]. Comme nous allons le voir, c'est d'ailleurs ce concept (application d'un « principe de déterminance de principe ») qui a été retenu par le législateur helvétique. Avant de présenter la situation en droit suisse (ch. II), nous proposons d'exposer dans le chapitre suivant l'autre conception possible, en l'occurrence, le « *two book system* ».

B. Two book system

Dans un système gouverné par le « *two book system* »[25], un bilan fiscal est établi indépendamment de l'existence du bilan commercial. Contrairement à un système soumis au principe de déterminance, le résultat imposable n'est pas celui qui ressort des comptes commerciaux mais bien celui qui apparaît au bilan fiscal du contribuable. Le droit fiscal contient une définition autonome du bénéfice imposable[26] et se libère ainsi de l'emprise du droit commercial.

Dans un tel système, que l'on retrouve principalement (mais pas uniquement)[27] dans les Etats de « *common law* »[28], le droit fiscal contient des règles sur le principe de comptabilisation et d'évaluation différentes de celles prévalant en droit comptable[29]. La personne en charge de l'établissement du bilan comptable emploie donc d'autres valeurs, d'autres principes et d'autres règles que celle en charge de l'établissement du bilan fiscal et les résultats de ces deux documents diffèrent régulièrement.

Les avantages du « *two book system* » sont dans les grandes lignes les désavantages du principe de déterminance. Il faut ainsi mentionner en particulier le fait que la modification d'une règle comptable contribuant à la

---

24 GURTNER, *Prinzipielle Massgeblichkeit*, p. 80.

25 Également appelé, « *formal und materiel eigenständige Steuerbilanz* », cf. GURTNER, *Prinzipielle Massgeblichkeit*, p. 76. Nous n'avons pas connaissance d'une expression équivalente en français. Il est important de ne pas confondre le « *two book system* » tel que présenté ici avec l'existence simultanée d'un bilan fiscal (formalisée ou non) et d'un bilan commercial tel que cela se produit parfois en pratique (dans ce sens, GLAUSER, *Apports*, p. 173). Il ne faut en particulier pas déduire de l'emploi de la notion de bilan fiscal dans le cadre de la présente recherche que le système fiscal suisse est gouverné par un « *two book system* ».

26 HEUBERGER, *Verhältnis*, p. 515.

27 Les Pays-Bas ou le Danemark notamment sont des Etats de droit civil qui connaissent un « *two book system* ».

28 HEUBERGER, *Verhältnis*, p. 515 ; c'est le cas notamment de la Grande-Bretagne, de l'Irlande, de l'Australie, du Canada et des Etats-Unis, cf. GURTNER, *Prinzipielle Massgeblichkeit*, p. 80.

29 HEUBERGER, *Verhältnis*, p. 515 ; GLAUSER, *Apports*, p. 173.

détermination du bénéfice n'a pas d'incidence sur la détermination du bénéfice pour le droit fiscal ce qui rend l'imposition plus prévisible[30] vu qu'elle est indépendante d'éventuels développements en droit comptable. En outre, la problématique du principe de déterminance inversée qui a pour effet que le droit fiscal a une influence peu souhaitable sur le droit comptable est en principe évitée[31].

Cela dit, le « *two book system* » comprend également des désavantages évidents. Il est en contradiction avec le principe d'unité du système juridique et peut à ce titre engendrer des incompréhensions entre les comptables et les fiscalistes[32]. Ce système de détermination du bénéfice imposable augmente également les frais administratifs des contribuables qui sont dès lors contraints d'établir deux comptabilités séparées. En outre, le législateur fiscal doit créer lui-même un ensemble de normes et principes d'imposition sans qu'il lui soit possible de se référer à un quelconque dispositif mis en place par le droit comptable.

II. Le modèle suisse : le principe de déterminance

A. Généralités

Le législateur suisse a opté pour l'application du principe de déterminance des comptes[33]. Ce principe[34] auquel la doctrine se réfère parfois en tant que «

30 HEUBERGER, *Verhältnis*, p. 525.

31 HEUBERGER, *Verhältnis*, p. 526.

32 HEUBERGER, *Verhältnis*, p. 526.

33 GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 385 ; SIMONEK/HONGLER, *Massgeblichkeit*, p. 264 ; RIVIER, *Vérité comptable*, p. 405 ; ZWEIFEL/BEUSCH, p. 63 ; REICH, *Ausgleichleistungen*, p. 264 ; HEUBERGER, *verdeckte Gewinnausschüttung*, p. 163 ; JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 97 ss ; GIGER, p. 324 ss ; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmensteuerrecht*, p. 152 ; OBERSON, *droit fiscal suisse*, p. 187 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 348 ; SPORI, *Differenzierte Massgeblichkeit*, p. 108 ; SIMONEK, *Privatisierung*, p. 9 ; SIMONEK/HONGLER, *Massgeblichkeit*, p. 264 ; GURTNER, *Prinzipielle Massgeblichkeit*, p. 77 ; BENZ, *Grundsätze*, p. 194 ; ZWEIFEL/BEUSCH, *Bedeutung der Handelsbilanz,* p. 62 ; BRÜLISAUER/POLTERA, *DBG-Komm*, n. 11 s ad art. 58 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 269 ; CHARBONNIER, *Produits dérivés*, p. 205 ; GLAUSER, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 168 ; BAUEN/BERNET/ROUILLER, *la société anonyme*, p. 413.

principe d'autorité du bilan commercial »[35], « principe de l'importance déterminante du bilan commercial pour le droit fiscal »[36] ou encore « *Massgeblichkeitsprinzip* »[37] ressort de l'art. 58 al. 1 lit. a LIFD selon lequel « le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent […] »[38]. Ainsi, les autorités fiscales se basent sur la comptabilité commerciale de l'entreprise, pour définir le bénéfice imposable des personnes morales. Il en va de même d'ailleurs pour définir le revenu imposable des contribuables exerçant une activité lucrative indépendante[39] et astreints à l'obligation de tenir des comptes.

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[40]. La doctrine considère en principe que l'application du principe de déterminance découle indirectement de l'art. 24 al. 1 LHID[41].

Alors que l'application du principe de déterminance a été, partiellement du moins, remise en question lors de précédents projets[42], cette situation ne devrait pas être modifiée si le projet du Conseil fédéral de modification du

---

34 Le premier auteur à avoir mentionné le terme de « principe de déterminance des comptes » est GLAUSER, *Apports*, p. 67 ; l'administration fédérale des contributions emploie le terme d' « importance déterminante », cf. notamment circulaire AFC, Restructurations, ch. 4.2.5.2.1 ; le traducteur de l'arrêt « *R investment Group* » du Tribunal fédéral du 11 mars 2002 emploie le terme de « théorie du bilan », cf. RDAF 2002 II 131 ; pour notre part, nous considérons que « principe de déterminance » est une traduction adéquate pour « *Massgeblichkeitsprinzip* ».

35 MESSAGE révision CO, p. 1533.

36 MESSAGE révision CO, p. 1533.

37 Ce terme vient du droit allemand qui connaît dans ce contexte les mêmes principes. En effet, les auteurs allemands considèrent que le bilan fiscal est un « *abgeleitete Handelsbilanz* », cf. notamment BEISSE, *Gewinnrealisierung,* p. 15 ; cf. également DE BONT, *Relationship*, p. 45 ; on retrouve dans la littérature anglophone les termes de « *unity principle* », cf. pour un exemple DAVID, *Relationship*, p. 26 ou de « *linkage principle* ».

38 Dans le cadre de la révision du droit comptable suisse actuellement en préparation aux chambres fédérales, le conseiller national Ruedi Noser a proposé d'introduire deux nouvelles dispositions (63a LIFD et 24a LHID) qui auraient prévu explicitement le principe de déterminance des comptes pour le droit fiscal ; cette proposition a été rejetée à 77 voix contre 72, cf. SCHÜLE, *neue Rechnungslegungsrecht*, p. 49 ; il n'en demeure pas moins que le principe de déterminance des comptes restera applicable si le projet du Conseil fédéral entrait en vigueur, cf. BÖCKLI, *neue OR,* p. 162.

39 Cf. notamment, REICH, *Steuerrecht*, p. 348 ; ce point découle de l'art. 18 al. 3 LIFD.

40 BENZ, *Grundsätze*, p. 194.

41 GLAUSER, *Apports*, p. 69 ; KUHN/BRÜLISAUER, *DBG-Komm*, n. 9 ad art. 58.

42 GLAUSER, *Fiscalité et nouveau droit comptable*, p. 468.

droit comptable tel qu'il est actuellement en consultation entre en vigueur[43]. Dans son MESSAGE concernant la révision du Code des obligations, le Conseil fédéral propose en effet de maintenir l'application de ce principe[44].

Cela dit, le législateur suisse a retenu une solution intermédiaire[45] 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 déterminance de principe[46]. Il faut par là entendre que le résultat obtenu selon le droit commercial est sujet à certaines retouches opérées en application du droit fiscal[47]. Dans cette mesure, le droit fiscal contient certaines règles correctrices qui ont pour objet d'adapter le résultat comptable aux besoins du droit fiscal. Ces dispositions ont pour effet de modifier le bilan établi selon le droit commercial et qui respectent ce dernier pour créer un bilan qui sera employé pour les besoins de la taxation. Nous présenterons ci-dessous la notion de modification de bilan qui doit être strictement distinguée de celle de correction de bilan qui vise à rétablir le respect du droit comptable (let. C). Au préalable, il nous semble opportun de présenter les notions de principe de déterminance matériel et formel (let. B).

B. Principe de déterminance matériel, principe de déterminance formel et déterminance inversée

La doctrine distingue traditionnellement le principe de déterminance formel du principe de déterminance matériel[48]. Le présent chapitre a pour objet de présenter ces deux notions.

On entend par principe de déterminance matériel le fait que le droit fiscal reprend l'ensemble des normes et principes comptables[49]. Le

---

43 Dans ce sens : BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 236 ; GLAUSER, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 170.

44 MESSAGE révision CO, p. 1533, cf. également, GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 385.

45 « *eine Mittellösung* », cf. LOCHER, *Kommentar II,* n. 2 ad art. 58.

46 « *prinzipielle Massgeblichkeit* ».

47 GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 385 ; SIMONEK/HONGLER, *Massgeblichkeit*, p. 264 ; GURTNER, *Prinzipielle Massgeblichkeit*, p. 65 et 76 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 6 ad art. 57-58 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 2 ad art. 58 et n. 13 ad art. 58 ; JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 97.

48 LOCHER, *Kommentar II,* n. 5 ad art. 58 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 33 ad art. 57-58 ; BENZ, *Grundsätze*, p. 195 s.

contribuable est lié aux principes abstraits tels que prévus par le droit comptable[50]. On peut dire que le droit fiscal incorpore les règles comptables et les principes d'établissement des comptes[51]. Cela vaut pour le principe de comptabilisation ainsi que pour les règles d'évaluation. Là où le droit comptable laisse un choix ou une marge d'appréciation au contribuable, ces largesses valent également pour le droit fiscal, à moins que ce dernier ne prévoie une règle contraire[52]. Dans cette même mesure, les principes de détermination du résultat qui ne sont pas prévus par le droit comptable ne peuvent pas être appliqués en droit fiscal[53].

En revanche, on entend par principe de déterminance formel, le fait que le résultat fiscal ressort du bilan comptable tel qu'il a été concrètement établi par le contribuable[54]. Ainsi, sont déterminants pour le droit fiscal non seulement les principes abstraits du droit comptable mais également la manière dont ils sont effectivement mis en œuvre. Le contribuable aussi bien que l'autorité fiscale sont liés aux comptes annuels qui sont remis à cette dernière[55] et uniquement ce qui figure au bilan commercial est reconnu fiscalement[56]. Le principe de déterminance formel a ainsi une fonction protectrice[57] pour le contribuable dans la mesure où l'autorité fiscale ne pourra pas effectuer des choix qu'il n'a pas fait lui-même[58]. A l'inverse, il devra se laisser opposer les décisions qu'il a prises et sera lié aux appréciations concrètes qu'il a faites dans son bilan.

---

49 GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 386 ; GLAUSER, *Apports*, p. 71 ; SPORI, *Differenzierte Massgeblichkeit*, p. 108 ; SIMONEK/HONGLER, *Massgeblichkeit*, p. 264 ; GURTNER, *Prinzipielle Massgeblichkeit*, p. 76 ; selon LOCHER, le droit comptable est le « *Grundlage und Richtschnur* » de la détermination du résultat fiscal, cf. LOCHER, *Kommentar II,* n. 6 ad art. 58 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 34 ad art. 57-58 ; JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 97.

50 BENZ, *Grundsätze*, p. 195.

51 GLAUSER, *Apports*, p. 71.

52 LOCHER, *Kommentar II,* n. 6 ad art. 58.

53 REICH, *Steuerrecht*, p. 350.

54 GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 386 ; GLAUSER, *Apports*, p. 73 ; SPORI, *Differenzierte Massgeblichkeit*, p. 109 ; SIMONEK/HONGLER, *Massgeblichkeit*, p. 264 ; GURTNER, *Prinzipielle Massgeblichkeit*, p. 76 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 47 ad art. 57-58 ; JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 97 s.

55 REICH, *Steuerrecht*, p. 350 ; LOCHER, *Kommentar II,* n. 69 ss ad art. 58.

56 BENZ, *Grundsätze*, p. 195 ; HEUBERGER, *Verhältnis*, p. 515.

57 GLAUSER parle de « double effet protecteur » pour faire référence au fait que le principe de déterminance formelle vaut en faveur du contribuable comme en faveur du fisc, cf. GLAUSER, *Apports*, p. 75 ss.

58 SPORI, *Differenzierte Massgeblichkeit*, p. 108.

Enfin, on parle de déterminance inversée[59] lorsque la société contribuable fait des choix dans le bilan commercial en raison des implications fiscales que ces choix auront[60]. En conséquence, des écritures comptables sont passées en fonction de paramètres fiscaux et non pas sur la base d'une analyse comptable. Ce phénomène se ressent particulièrement dans le domaine des amortissements lorsque le contribuable prend en considération les directives du fisc dans le bilan commercial[61]. De manière paradoxale, le droit fiscal déploie ainsi un effet sur le droit comptable[62].

C. Correction du bilan, modification du bilan et règles fiscales correctrices

Une distinction est traditionnellement faite entre la correction d'un bilan et la modification d'un bilan. La présentation de cette distinction fait l'objet du présent chapitre.

Un bilan qui ne respecte pas le droit commercial doit être corrigé pour les besoins de l'imposition[63]. En effet, seul un bilan conforme au droit commercial est déterminant pour l'autorité fiscale[64]. Les états de fait économiques sont appréhendés par le droit fiscal tels qu'ils auraient dû être inscrits au bilan en application du droit commercial et non pas comme ils ont été effectivement représentés de manière erronée[65]. Si le bilan ne respecte pas le droit comptable, il est en conséquence corrigé. On parle dans ce cas de correction de bilan (« *Bilanzberichtigung* ») qui doit être effectuée d'office par l'autorité fiscale[66]. Une correction de bilan a lieu notamment lorsque ce dernier contient des actifs sur-évalués, des passifs sous-évalués, des actifs qui ne peuvent pas être comptabilisés[67] ou lorsqu'il omet de mentionner

59 « *Umgekehrte Massgeblichkeit* ».

60 GLAUSER, *Apports*, p. 77 ; GLAUSER, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 169 ; SPORI, *Differenzierte Massgeblichkeit*, p. 110 ; GURTNER, *Prinzipielle Massgeblichkeit*, p. 76 ; LOCHER, *Kommentar II,* n. 8 ad art. 58 ; HEUBERGER, *Verhältnis*, p. 515 ; GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 386.

61 Par exemple : GLAUSER, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 169.

62 GURTNER, *Prinzipielle Massgeblichkeit*, p. 76.

63 Cf. notamment LOCHER, *Kommentar II,* n. 15 ad art. 58.

64 BENZ, *Grundsätze*, p. 194 ; GLAUSER, *Apports*, p. 82.

65 ZWEIFEL/BEUSCH, *Bedeutung der Handelsbilanz,* p. 63.

66 OBERSON, *droit fiscal suisse*, p. 188 ; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmensteuerrecht*, p. 164 ; BENZ, *Grundsätze*, p. 195 s ; ZWEIFEL/BEUSCH, *Bedeutung der Handelsbilanz,* p. 63 ; GLAUSER, *Apports*, p. 83.

67 Par exemple un goodwill originaire, cf. GLAUSER, *Apports*, p. 83.

certains passifs[68]. C'est le cas également des distributions dissimulées de bénéfice qui représentent déjà des violations du droit commercial[69].

En revanche, on parle de modification de bilan (« *Bilanzänderung* ») lorsqu'une écriture respectant le droit comptable est remplacée par une autre écriture elle aussi conforme au droit comptable[70]. Le contribuable change ici son appréciation comptable d'un état de fait dans les limites autorisées par le droit en vigueur. On considère en principe qu'une modification est possible avant l'approbation des comptes[71], respectivement avant la remise des états financiers au fisc. En revanche, une modification de bilan qui interviendrait après qu'une décision de taxation définitive ait été rendue n'a pas d'effet pour l'autorité fiscale[72].

Ni la correction de bilan, ni sa modification telle que présentée ci-dessus, ne doivent être confondue avec l'application de règles fiscales correctrices. Ces dernières sont nécessaires en raison de la différence d'objectifs poursuivis par la détermination du résultat comptable et du résultat fiscal[73]. En effet, le droit comptable vise principalement la protection des créanciers et est basé sur le principe de prudence[74]. Dans cette mesure, il contient principalement des valeurs maximales auxquelles les actifs peuvent être évalués et des valeurs minimales auxquelles les passifs doivent être pris en compte. En revanche, le droit fiscal a pour but d'appréhender le résultat du contribuable selon sa capacité contributive effective et fixe des valeurs minimales pour les actifs et des valeurs maximales pour les passifs[75].

Comme exemples de règles correctrices fiscales, nous pouvons mentionner la reprise des amortissements, la correction de valeurs ainsi que la non-admission de provisions qui ne sont pas justifiées commercialement.

---

68 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmensteuerrecht*, p. 164 ; CHARBONNIER, *Produits dérivés*, p. 206.

69 BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 269 s.

70 GLAUSER, *Apports*, p. 90 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 43 ad art. 57-58 ; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmensteuerrecht*, p. 165 ; OBERSON, *droit fiscal suisse*, p. 188.

71 Pour autant qu'une procédure d'approbation des comptes soit prévue, pour les sociétés anonymes, cf. art. 698 al. 2 ch. 4 CO.

72 La doctrine relève cependant qu'il est en principe possible de modifier un bilan qui a servit à une taxation entrée en force aux conditions de la procédure de révision ou de rappel d'impôt, cf. GLAUSER, *Apports*, p. 90 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 44 ad art. 57-58.

73 Dans ce sens : GLAUSER, *Apports*, p. 96 ss ; GLAUSER, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 168 s ; SIMONEK, *Privatisierung*, p. 9 ; LOCHER, *Kommentar II,* n. 22 ad art. 58.

74 Concernant l'application du principe de prudence en droit comptable suisse, cf. *infra,* p. 82.

75 Selon GLAUSER, le droit fiscal cherche à se rapprocher d'un système « *true and fair* », cf. GLAUSER, *Apports*, p. 97.

Ces écritures, conformes au droit comptable, ne sont dès lors pas reconnues par l'autorité fiscale[76]. Parmi les règles explicitement mentionnées par la loi, la doctrine[77] distingue les règles fiscales correctrices constitutives des règles fiscales correctices déclaratives. Les premières sont dites constitutives car elles ont un effet sur la détermination du bénéfice imposable et représentent des règles de droit fiscal permettant une modification du bilan. C'est le cas notamment de la disposition selon laquelle les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial sont ajoutés au bénéfice imposable[78]. En effet, ces écritures sont autorisées par le droit commercial[79] alors qu'elles sont interdites par le droit fiscal[80]. La mention expresse de leur non-tolérance par le droit fiscal a donc un effet constitutif. En revanche, les règles fiscales déclaratives ne font que rappeler ce qui est déjà prescrit par le droit comptable. Elles sont déclaratives car elles n'ont pas de portée propre mais confirment uniquement l'application du droit comptable.

76 Sur la notion de reprise de charges non justifiées commercialement, cf. *infra,* p. 92.

77 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmensteuerrecht*, p. 164 ; OBERSON, *droit fiscal suisse*, p. 188 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 270 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 62 ad art. 57-58.

78 Art. 58 al. 1 lit. b, 2ème tiret LIFD.

79 Elles le sont en raison de l'application généralisée du principe de prudence en droit commercial, cf. *infra,* p. 82 s.

80 Dans ce sens : BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 270.

§ 4 Théorie du bénéfice total et principe de périodicité de l'imposition

I. Théorie du bénéfice total

Selon la théorie du bénéfice total (« *Totalgewinn* »), la capacité contributive d'une entreprise devrait être déterminée une seule fois, à la fin de sa vie sociale[81]. Seul le bénéfice généré durant toute l'existence d'une entreprise est représentatif de la capacité contributive de l'entreprise[82]. Dans cette mesure, une entreprise ne devrait pas être imposée sur un bénéfice plus élevé que celui qu'elle a généré pendant son existence[83]. Le bénéfice total représente ainsi la différence entre la fortune de départ et la fortune au jour de la clôture des comptes, additionné de tous les retraits de capital et diminué de tous les apports de capital.

Cette conception permet une appréhension du profit généré par l'entreprise conforme au principe d'imposition selon la capacité contributive. Cela dit, une telle approche est incompatible avec les besoins de l'Etat qui nécessite des rentrées fiscales régulières[84]. Pour cette raison et pour des motifs de praticabilité, l'impôt est prélevé en application du principe de périodicité[85]. Le chapitre suivant propose de présenter ce dernier principe.

II. Principe de périodicité

Selon le principe de périodicité[86], l'impôt dû par une entreprise se calcule sur la base du bénéfice qui a été effectivement engendré durant une période

---

81 GLAUSER, *Apports*, p. 18.

82 RIVIER, *Droit fiscal*, p. 361.

83 SIMONEK, *Privatisierung*, p. 10 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 45.

84 DANON, *CR-LIFD*, n. 59 ad art. 57-58.

85 BRÜLISAUER/POLTERA, *DBG-Komm*., n. 43 ad art. 58 ; cf. également arrêt du TF 2C_33/2009 du 27 novembre 2009, consid. 2.2 = StR 2010, 318 = StE 2010 B 23.9 n° 13.

86 Les auteurs germanophones parlent de « *Periodizitätsprinzip* ».

fiscale donnée[87]. D'après ce concept, qui vaut pour le droit comptable comme pour le droit fiscal en vertu du principe de déterminance[88], les pertes et les profits doivent être attribués à la période correspondante[89]. Pour le Tribunal fédéral, « le principe de périodicité repose sur la théorie de l'accroissement net du patrimoine, selon laquelle le revenu acquis par un contribuable se compose de tout accroissement de son patrimoine constaté au cours d'une période déterminée »[90].

Le législateur suisse a décidé d'imposer les personnes morales lors de chaque exercice commercial[91]. Il a consacré dans la loi[92] le principe de périodicité de l'imposition, selon lequel la comptabilité doit être bouclée périodiquement, en principe une fois par année.

Le principe de périodicité est ainsi en opposition avec le concept de bénéfice total[93] et en représente une limite importante[94]. En effet, alors que le premier attribue le profit et les pertes à une période déterminée de la vie de l'entreprise, le second exige au contraire que la vie de l'entreprise soit considérée comme un tout indissociable et s'oppose à une segmentalisation de cette dernière.

Un débat a lieu en doctrine au sujet de la portée du principe de périodicité. La majorité de la doctrine[95] considère que le principe de périodicité n'a qu'une portée technique. Dans cette mesure, il servirait à répartir la matière fiscale de la manière la plus conforme au concept de bénéfice total qui lui est supérieur[96]. De même, il serait justifié uniquement en raison du besoin de l'Etat d'assurer une source régulière de rentrées

---

87 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmensteuerrecht*, p. 166 s ; SIMONEK, *Privatisierung*, p. 10 ; arrêt du TF 2C_33/2009 du 27 novembre 2009, consid. 2.2 = StR 2010, 318 = StE 2010 B 23.9 n° 13.

88 « *Es gibt im Bilanzsteuerrecht kein vom Buchführungsrecht losgelöstes steuerrechtliches Periodizitätsprinzip* », cf. REICH, *Steuerrecht*, p. 356.

89 Elles doivent être « *periodengerecht* », cf. REICH, *Steuerrecht*, p. 355.

90 Arrêt du TF 2C_33/2009 du 27 novembre 2009, consid. 3.3 = RF 2010, p. 318 = StE 2010 B 23.9 n° 13 ; cf. également arrêt du TF 2C_429/2010 du 9 août 2011, consid. 2.1.

91 DANON, *CR-LIFD*, n. 57 ad art. 57-58.

92 Pour les personnes morales, notamment aux articles 79 LIFD en relation avec l'art. 58 LIFD, cf. arrêt du TF 2C_628/2010 du 28 juin 2011 et arrêt du TF 2C_429/2010 du 9 août 2011, consid. 2.1.

93 DE VRIES, RJN 2010, p. 149.

94 DANON, *CR-LIFD*, n. 58 ad art. 57-58.

95 DANON, *CR-LIFD*, n. 59 ad art. 57-58 ; GLAUSER, *Apports*, p. 18 ; SIMONEK, *Privatisierung*, p. 10 ; BRÜLISAUER/POLTERA, *DBG-Komm.*, n. 44 ad art. 58 ; REICH, *Ungerechtfertigte Bereicherung,* p. 9.

96 SIMONEK, *Privatisierung*, p. 10.

fiscales[97]. Cela dit, le Tribunal fédéral tend à conférer au principe de périodicité une portée matérielle. En effet, dans une récente décision[98], controversée en doctrine[99] mais confirmée ultérieurement[100], notre haute Cour a retenu que « le principe de périodicité étant ancré dans la loi, il s'agit d'un principe de droit matériel et non seulement d'une règle de nature technique servant à la perception de l'impôt. Au vu de son importance, il doit être « pris en compte, de préférence au principe de l'imposition du bénéfice total » [101].

A notre avis, le principe de périodicité a uniquement une fonction technique, justifiée par des raisons de praticabilité. L'Etat a besoin de source de revenus réguliers et c'est pour cette raison qu'il limite l'application du principe du bénéfice total. En outre, ce dernier principe nous paraît plus conforme à celui d'imposition selon la capacité contributive. Dans cette mesure, nous rejoignons l'avis de la doctrine majoritaire.

III. Fonction délimitatrice du principe de réalisation

Nous l'avons vu, selon le principe de périodicité, les produits et les charges doivent être attribués à une certaine période. Les auteurs germanophones parlent dans ce contexte de « *periodengerechte Gewinnermittlung* »[102] ou de « *Prinzip richtiger Periodenabgrenzung* »[103]. Ces deux termes font référence au fait que le bénéfice ainsi que les pertes doivent être appréhendés lors de la période fiscale à laquelle ils sont attribués. Cette nécessité d'attribution temporelle concerne le droit comptable aussi bien que le droit fiscal. Ces

97 GLAUSER, *Apports*, p. 18 ; REICH, *Ungerechtfertigte Bereicherung*, p. 9.

98 Arrêt du TF 2C_33/2009 du 27 novembre 2009 = StR 2010, 318 = StE 2010 B 23.9 n° 13. Dans cet arrêt le Tribunal fédéral a nié à un contribuable la possibilité d'employer ses pertes provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante pour compenser d'autres revenus non commerciaux de la période fiscale ayant suivi la cessation de cette activité lucrative.

99 Commenté notamment par DE VRIES, qui approuve la solution du Tribunal fédéral cf. DE VRIES, RJN 2010, p. 149 ss et par DZAMKO-LOCHER qui désaprouve la solution du Tribunal fédéral, cf. DZAMKO-LOCHER, *Verlustvortrag,* p. 619 s.

100 Cf. notamment arrêt du TF 2C_429 du 9 août 2011 dans lequel le Tribunal fédéral retient que « *Genauso wenig kann das sog. Totalgewinnprinzip systematisch über den Periodizitätsgrundsatz gestellt werden* », cf. arrêt précité, consid. 2.2.1 ; la solution retenue par notre haute Cour dans cet arrêt est soutenue par MARTINEZ, cf. MARTINEZ, *Digitaler Rechtsprechung-Kommentar*, n. 10.

101 Arrêt du TF 2C_33/2009 du 27 novembre 2009, consid. 3.3 = StR 2010, 318 = StE 2010 B 23.9 n° 13.

102 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmensteuerrecht*, p. 167.

103 BENZ, *Grundsätze*, p. 127.

deux domaines sont en effet confrontés à la même tâche qui consiste à répartir la substance économique créée sur différents exercices.

L'attribution des produits et des charges à la période fiscale correspondante s'effectue en fonction du principe de réalisation[104]. La réalisation représente le moment auquel un revenu ou une perte se matérialise. Il est ainsi d'un point de vue comptable le moment auquel une inscription dans la comptabilité de l'entreprise peut avoir lieu. D'un point de vue du fiscal, il représente le moment auquel une imposition survient. Le chapitre suivant a pour effet de présenter dans un premier temps la pertinence du principe de réalisation en droit compable (chapitre 2ème, § 1) puis dans quelle mesure, ce principe est repris en droit fiscal (chapitre 2ème § 3). Par la suite, nous présenterons la notion de réalisation en droit fiscal qui est le concept clef de la présente recherche (chapitre 2ème, § 3).

104 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmensteuerrecht*, p. 167 ; KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer*, n. 6 ss ad art. 21 ; GLAUSER, *Apports*, p. 58.

Chapitre deuxième : Principe de réalisation

§ 1 Principe de réalisation en droit comptable

I. Notion

D'une manière générale, le principe de réalisation prescrit quand un revenu ou un bénéfice doit être inscrit au bilan[105]. Ce principe, dont sont marquées les prescriptions du Code des obligations[106], détermine le moment auquel un produit ou une charge doit être considéré comme établi et par conséquent inscrit dans la comptabilité et dans le bilan annuel[107]. Avant sa réalisation un gain ne peut être incorporé dans le bénéfice de l'exercice[108] car il n'est que fictif, dans la mesure où il n'est pas définitif et peut disparaître[109]. Ceci vaut même si, en raison des circonstances concrètes, on peut considérer qu'il est certain que les plus-values seront réalisées plus tard[110]. Un revenu n'est donc comptabilisé que lorsqu'il s'est concrétisé en une somme d'argent ou une créance et non pas déjà au moment où il pourrait être concrétisé[111]. Dès lors, les prestations de services ne sont prises en compte que lorsqu'elles sont mises à disposition de l'entreprise. Les produits d'une autre nature sont comptabilisés quant à eux uniquement lorsqu'ils sont fondés sur un avis de crédit du débiteur ou sur une créance irrévocable[112].

Au vu du fait que le principe de réalisation est un principe fondamental du droit comptable[113], il est étonnant qu'il ne soit pas ancré dans le Code des

---

105 RIVIER, *Vérité comptable*, p. 412 ; NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR II*, n. 23 ad art. 960 ; RIVIER, *fiscalité de l'entreprise*, p. 203 ; SIMONEK/HONGLER, *Massgeblichkeit*, p. 271.

106 GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 394. En revanche, les IFRS ne connaissent pas le principe de réalisation, cf. BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 243.

107 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 23.

108 CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 4.1., p. 47.

109 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 23 ; STUDER, *Bilanzsteuerrecht*, p. 52.

110 C'est le cas par exemple lorsqu'il est certain que les marchandises en stock pourront être vendues à un prix supérieur à leur valeur comptable, dans ce sens, cf. STUDER, *Bilanzsteuerrecht*, p. 107.

111 ATF 105 Ib 406, consid. 4a, p. 410 ; NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR II*, n. 21 ad art. 960.

112 DANON, *CR-LIFD*, n. 25 ad art. 57-58.

113 BERNDT/HAAG, *Gewinnrealisierung*, p. 853 ; STUDER, *Bilanzsteuerrecht*, p. 52.

obligations suisse[114]. Aucune disposition légale de notre droit comptable ne mentionne expressément le terme de réalisation au sens où nous l'employons ici[115]. Cela dit, il découle indirectement d'un certain nombre de dispositions et principes que nous présentons dans le paragraphe suivant.

Il est reconnu par la doctrine[116] et la jurisprudence[117], que le principe de réalisation est un corollaire du principe de prudence qui lui figure dans la loi[118]. Certains auteurs considèrent qu'il ressort du principe de sincérité[119]. Dans ce sens, une comptabilité qui ne respecte pas le principe de réalisation ne permet pas que les intéressés puissent se rendre compte aussi exactement que possible de la situation économique de l'entreprise au sens de l'art. 959 CO[120]. Le principe de réalisation ressort également des prescriptions du Code des obligations relatives aux évaluations des postes au bilan[121]. C'est le cas notamment de l'art. 665 CO[122] qui consacre le principe du prix d'acquisition. Comme nous le verrons[123], selon ce dernier un actif immobilisé peut être évalué au plus à son prix d'acquisition ou à son coût de revient. Les augmentations de valeurs au-delà de la valeur historique ne peuvent dès lors pas être prises en compte avant d'être réalisées[124]. Dans cette mesure, le principe de réalisation a des effets au niveau de la détermination du résultat et de l'évaluation des postes au bilan[125]. Au niveau de la détermination du

114 Il ne l'est pas non plus dans le projet de modification du CO.

115 De nombreuses dispositions du Code des obligations mentionnent le terme de réalisation mais pas dans un sens comptable. Ainsi, par exemple, l'art. 216c al. 2 CO utilise le concept de réalisation forcée et l'art. 551 al. 1 CO mentionne la réalisation des gages. Employée dans ces contextes, la notion de réalisation n'a pas de lien avec celle que nous cherchons à appréhender dans la présente recherche.

116 SIMONEK/HONGLER, *Massgeblichkeit*, p. 271 ; BÖCKLI, *Aktienrecht*, p. 872 ; BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 235 ; TORRIONE, *CR-CO II*, n. 5 ad art. 665 ; BÜRGY/ZIEGLER, *Zeitpunkt*, p. 115 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 23 ; RIVIER, *fiscalité de l'entreprise*, p. 203 ; RIVIER, *Vérité comptable*, p. 413 ; CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, p. 4.1., p. 47 ; NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR II*, n. 21 ad art. 959 ; BÖCKLI, *neue OR,* p. 171 ; cette constatation vaut également pour le droit allemand, très proche sur ce point du droit suisse, cf. BEISSE, *Gewinnrealisierung,* p. 15.

117 ATF 115 Ib 55, consid. 5b, p. 59 ss.

118 Art. 662a al. 2 ch. 3 CO.

119 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 23.

120 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 24.

121 STUDER, *Bilanzsteuerrecht*, p. 52.

122 Selon cette disposition, « l'actif immobilisé peut être évalué au plus à son prix d'acquisition ou à son coût de revient, déduction faite des amortissements nécessaires ».

123 Cf. *infra,* p. 84.

124 TORRIONE, *CR-CO II*, n. 5 ad art. 665.

125 SIMONEK/HONGLER, *Massgeblichkeit*, p. 271 ; YERSIN, *Apports et retraits*, p. 23.

résultat, nous l'avons vu, une inscription comptable n'a lieu qu'au moment de la réalisation du bénéfice. Au niveau de l'évaluation des postes au bilan, les biens ne peuvent être comptabilisés à une valeur supérieure à leur valeur historique.

Le chapitre suivant a pour objet de présenter le principe d'imparité, intimement lié à celui de réalisation.

II. Principe d'imparité

Alors que les produits doivent être comptabilisés uniquement au moment de leur réalisation, les charges peuvent l'être au moment déjà où un commerçant diligent pourrait reconnaître leur probabilité. Cette inégalité de traitement est instaurée par le principe d'imparité, d'après lequel le moment du passage d'une écriture est différent selon qu'il s'agisse d'une plus-value ou d'une moins-value[126]. C'est cette absence de parallélisme qui est appelée « principe d'imparité ».

Le principe de réalisation vaut uniquement pour l'enregistrement comptable des plus-values[127]. Ces dernières ne peuvent être portées au bilan avant leur réalisation. En revanche, les moins-values (diminutions de valeurs d'actifs) doivent être, conformément au principe d'imparité, comptabilisées et portées en diminution du bénéfice de l'exercice au cours duquel elles menacent de se produire[128]. Elles sont donc prises en compte avant d'être « réalisées », au moment déjà où elles sont reconnaissables[129]. On les porte au

126 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 24 ; STUDER, *Bilanzsteuerrecht*, p. 52 ; TORRIONE, *CR-CO II*, n. 15 ad art. 665 ; RIVIER, *Vérité comptable*, p. 414 ; BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 235, nbp 24.

127 STUDER, *Bilanzsteuerrecht*, p. 52.

128 SIMONEK/HONGLER, *Massgeblichkeit*, p. 273 ; NEUHAUS/INAUEN, *BSK-OR II*, n. 10b ad art. 665.

129 GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 385 ; ATF 105 Ib 406, consid. 4a, p. 410 ; NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR II*, N 21 ad art. 960 ; TORRIONE, *CR-CO II*, n. 15 ad art. 665 ; STUDER, *Bilanzsteuerrecht*, p. 107.

bilan dès qu'elles deviennent prévisibles[130], respectivement actuelles[131]. Ce phénomène est connu sous le terme d'anticipation des pertes[132].

Cette inconséquence du droit comptable, respectivement cette inégalité de traitement entre les profits et les pertes, intervient dans le but de protéger les créanciers de l'entreprise et toutes les personnes qui y sont intéressées. Ce principe découle donc directement du principe de prudence[133] et est en contradiction avec celui de sincérité et d'intégrité des comptes commerciaux[134]. Même s'il faut reconnaître que le principe d'imparité est lié à l'application de celui de la prudence, le cantonner à cet unique concept nous paraît réducteur. La raison de cette différence de traitement est que la diminution de valeur implique une diminution du pouvoir économique de l'entreprise. Il s'agit pour cette dernière d'une réalité et non pas d'une simple possibilité comme celle de tirer profit d'une conjoncture favorable[135].

130 ATF 115 Ib 55, consid. 5b, p. 59 ; RIVIER, *Vérité comptable*, p. 414.

131 ATF 116 II 533, consid. 2a/dd, p. 534-540 ; NEUHAUS/INAUEN, *BSK-OR II*, n. 10b ad art. 665.

132 Pour BENZ, le terme d'anticipation des pertes est trompeur. En effet, même si l'inscription d'un gain dans la comptabilité d'une entreprise suit des critères différents que ceux valant pour la reconnaissance d'une perte, une anticipation de cette dernière n'est pas possible, cf. BENZ, *Grundsätze*, p. 100.

133 NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR II*, n. 22 ad art. 960 ; TORRIONE, *CR-CO II*, n. 15 ad art. 665 ; RIVIER, *Vérité comptable*, p. 413 ; 136 II 88, consid. 5.4, p. 99 ; ATF n° 2A.99/2004, consid. 4.1 et ATF 2A.157/2001 du 11 mars 2002 = StE 2002 B 72.13.1, n. 3, consid. 2c ; CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 4.1., p. 47 ; BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 235 ; selon l'ancien droit, le principe d'imparité était déduit de l'art. 670 al. 2 aCO selon lequel la constitution de provisions pour les engagements éventuels, l'exécution des contrats de livraison et d'autres affaires encore en suspens étaient possible, cf. RIVIER, *Vérité comptable*, p. 414.

134 NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR II*, n. 21 ad art. 960.

135 De cet avis également : STUDER, *Bilanzsteuerrecht*, p. 53.

§ 2 Reprise du principe de réalisation en droit fiscal

Il est généralement reconnu qu'une imposition sur le revenu ou le bénéfice peut avoir lieu uniquement lorsqu'un gain est réalisé[136]. La réalisation est en effet un élément essentiel de toute imposition du revenu ou du bénéfice[137]. Selon la doctrine[138], le principe de réalisation est un principe directeur du droit fiscal.

Cela dit, le principe de réalisation n'est pas mentionné explicitement en droit fiscal suisse[139]. Il est cependant déduit de celui de déterminance ou « *Massgeblichkeitsprinzip* »[140]. En effet, en imposant que le droit fiscal se base sur les prescriptions de la comptabilité commerciale pour déterminer le revenu fiscal, le législateur crée un lien intime entre ces deux domaines[141]. En effet, le moment et la façon de procéder à des inscriptions comptables déterminés selon le droit comptable valent également pour le droit fiscal. Le droit fiscal reprend les principes régissant l'établissement régulier des comptes en général et le principe de réalisation en particulier. Dans cette mesure, le principe de réalisation du droit comptable tel que présenté ci-dessus s'applique de la même manière en droit fiscal.

---

136 JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 110-111 ; WEIDMANN, *Realisation*, p. 106 ; DESAX, *Methodologie*, p. 35 ; KÄNZIG, *Grundfragen*, p. 195 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 98-99 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 217 ; YERSIN, *Apports et retraits*, p. 23 ; JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 95 ; INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 804 ; VUILLE, *Umwandlung*, p. 126 ; BUGNON, *CR-LIFD*, n. 5 ad art. 48.

137 L'imposition du capital ou de la fortune ne dépend pas de la réalisation de la substance économique imposée.

138 Pour BÖCKLI notamment, « *das Realisationsprinzip macht als Leitgrundsatz den Eck- und Schlusstein des ganzen heutigen Gewinnsteuerrechtes aus* », cf. BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 238.

139 Selon BÖCKLI, il est uniquement contenu de manière implicite, cf. BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 238.

140 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 65 ; YERSIN, *Apports et retraits*, p. 25 ; BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 238 ; selon JUNG : « *das steuerliche Realisations- und Verlustantizipationsprinzip wird im Geschäftsvermögen aufgrund des steuerlichen Massgeblichkeitsprinzips durch das handelsrechtliche Realisations- und Verlustantizipationsprinzip verdrängt* », cf. JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 99.

141 Pour un aperçu du principe de déterminance tel qu'il est appliqué en Suisse, cf. *supra,* p. 8 ss.

Dès lors, si le principe de réalisation en droit comptable détermine si et quand un produit doit être comptabilisé, ce même principe en droit fiscal prévoit que seuls les revenus et bénéfices réalisés peuvent être imposées.

§ 3 Notion de réalisation en droit fiscal

I. Fonction

La question de la réalisation d'un gain est essentielle en droit fiscal de l'entreprise[142]. Elle est notamment au centre de la problématique fiscale, dans les questions de restructurations[143] et constitue une condition essentielle à l'imposition des gains en capitaux[144].

La réalisation est considérée par la doctrine[145] comme le fait générateur de l'imposition du revenu. Les auteurs germanophones parlent de « *äussere Anknüpfungspunkt* »[146], c'est-à-dire le point de rattachement extérieur de l'imposition. On peut également dire qu'elle en est la précondition. En effet, conformément à la notion même du revenu, un gain peut être imposé uniquement lorsqu'il est réalisé[147]. Dans ce sens, un revenu fiscal n'existe pas avant sa réalisation[148]. Selon une autre conception, la réalisation est la « limite » entre le revenu économique et le revenu fiscal[149]. Pour notre part, nous préférons parler de fait déclencheur de l'imposition dans la mesure où ce terme met mieux en lumière le fait que le phénomène sous-jacent à l'imposition du revenu et du bénéfice est l'augmentation de patrimoine mais que cette imposition n'est « déclenchée» qu'au moment de la réalisation.

---

142 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 65 ; WEIDMANN, *Realisation*, p. 106 ; DESAX, *Methodologie*, p. 35 ; STUDER, *Bilanzsteuerrecht*, p. 52.

143 REICH, *Grundriss*, p. 31 ; GRETER, *Steuersystematischer Gewinnausweis*, p. 957.

144 OESCH, *Wertzuwachsgewinne*, p. 106.

145 RYSER/ROLLI, *précis*, p. 161 ; ECKERT, *CR-LIFD*, n. 9 ad art. 17 ; OBERSON, *droit fiscal suisse*, p. 83.

146 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 66 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 76.

147 KÄNZIG, *Grundfragen*, p. 195 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 98-99 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 217 ; YERSIN, *Apports et retraits*, p. 23 ; JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 95 ; INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 804.

148 DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 60.

149 Selon JUNG, « *Das Realisationsereignis legt auf der Zeitachse fest, wann wirtschaftliche Wertzuwächse und –minderungen steuerlich berücksichtigt werden. Es definiert die « Linie zwischen wirtschaftlichem und steuerbarem Einkommen* », cf. JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 95-96.

Des augmentations de valeurs existent avant leur réalisation. Elles peuvent être engendrées pour plusieurs raisons notamment conjoncturelles ou économiques. Cependant, en droit suisse, c'est uniquement au moment de leur réalisation que des plus-values peuvent être appréhendées fiscalement[150]. Pour le droit fiscal, on peut dire qu'un gain en capital n'existe que lorsqu'il est réalisé[151]. Avant cet événement, le fisc n'a aucune prétention sur les réserves latentes[152]. Ainsi, on peut dire que le principe de réalisation tempère celui de l'accroissement de la fortune net[153]. D'un point de vue économique l'augmentation de fortune non réalisée représente déjà une plus grande capacité contributive. Cela dit, en conditionnant l'imposition à la réalisation, une augmentation de fortune n'est pas imposée au moment où elle a lieu mais uniquement au moment où la réalisation se produit[154,155].

Déterminer si un revenu est réalisé permet de répondre à deux questions. Cet exercice permet de déterminer d'une part si un gain doit être imposé et d'autre part quand il doit l'être[156]. Dans un premier temps, la question de la réalisation permet de déterminer si un revenu ou un bénéfice existe, respectivement s'il doit être imposé. Dans ce contexte, il faut répéter qu'une plus-value ne constitue pas un revenu tant qu'elle n'est pas formalisée par l'événement que constitue la réalisation. Cette plus-value

---

150 Ce point avait déjà été reconnu par la doctrine en 1926. Ainsi, ERNST BLUMENSTEIN employait déjà le principe de réalisation pour distinguer l'augmentation de valeur économique et la notion de revenu fiscal, cf. BLUMENSTEIN, *Schweizerisches Steuerrecht*, p. 183.

151 DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 60.

152 Selon DESAX, « *Genausowenig wie des Neffe Anspruch hat auf die Erbschaft seines reichen Onkels, solange dieser noch lebt, genausowenig hat der Staat einen Anspruch auf die Besteuerung von noch nicht realisierten Gewinn oder Einkommen oder noch nicht realisierten stillen Reserven. In beiden Fällen besteht bestenfalls eine Anwartschaft, jedoch kein latenter Anspruch* », cf. DESAX, *Methodologie*, p. 36.

153 Cf. MESSAGE RIE II, p. 4510.

154 « *Altough a pure economic definition of income includes unrealised accruals in asset values as income for a measurement period, in practice generally only realised capital gains are included in taxable income or otherwise trigger a tax impost* », cf. HOLMES, *Concept of Income*, p. 381.

155 Il faut également garder à l'esprit que conditionner l'imposition à une réalisation est favorable au contribuable (dans ce sens, cf. ROXAN, *Influence of inflation*, p. 241). En effet, on peut considérer qu'il a bénéficié d'un différé d'imposition jusqu'au moment de la réalisation. Pendant la période où son bien économique avait pris de la valeur, le contribuable n'a ainsi pas dû s'acquitter de l'impôt. Il est d'ailleurs intéressant de constater que certains auteurs retiennent qu'un report d'impôt peut être considéré comme un prêt sans intérêt de la part du fisc (cf. notamment STREICHEN, *Deferral Possibilities*, p. 186).

156 KÄNZIG, *Grundfragen*, p. 195 ; GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 394 ; BÜRGY/ZIEGLER, *Zeitpunkt*, p. 115.

n'est par ailleurs considérée comme revenu que dans cette mesure. Dans un second temps, la réalisation permet d'attribuer fiscalement un revenu à une période fiscale[157]. Il s'agit là de la fonction temporelle de la réalisation déjà décrite ci-dessus[158], selon laquelle un revenu doit être appréhendé fiscalement uniquement au moment où les conditions de la réalisation sont remplies. En vertu du principe de périodicité[159], cet élément ne doit pas être sous-estimé.

Pour le surplus, nous pouvons également relever que la question de la réalisation d'un gain se pose de la même manière pour les gains ordinaires et extraordinaires, c'est-à-dire aussi bien pour les rendements réguliers, notamment les rendements provenant d'une exploitation ou de la mise à disposition d'éléments économiques que ceux irréguliers ou uniques, comme notamment les gains provenant d'aliénation d'éléments de la fortune commerciale[160].

II. Définition

Malgré sa très grande importance pratique, les lois fiscales ne définissent pas la notion de réalisation[161]. Ceci est dû en grande partie à l'extrême diversité des cas de figure où une réalisation entre en ligne de compte. Il est dès lors impossible d'en formuler une définition légale valable pour toutes les situations[162].

La doctrine n'est pas unanime sur la définition de la réalisation. Depuis longtemps déjà[163], elle cherche à en préciser les contours, sans qu'aucune conception ne l'emporte. Cela dit, en procédant à une analyse des différentes définitions retenues par la doctrine, on peut percevoir l'importance de certains éléments sur lesquels nous nous proposons de revenir dans les paragraphes suivants.

---

157 RYSER/ROLLI, *précis*, p. 161.

158 Cf. *supra,* p. 17.

159 Cf. *supra,* p. 15 s.

160 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 65.

161 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 99 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 107 ; YERSIN, *CR-LIFD*, n. 72 ad remarques préliminaires ; SALOM, *attribution*, p. 26 ; CAGIANUT/HÖHN, *Realisierung,* p. 269.

162 KÜNZLER, *Konzernübertragung*, p. 118 ; BERNDT/HAAG, *Gewinnrealisierung*, p. 853.

163 Voir les exemples de définition de la notion de réalisation datant notamment de 1948 cités in : OESCH, *Wertzuwachsgewinne*, p. 107.

De manière générale, on peut dire que la réalisation est une transformation d'une valeur économique en une autre forme de valeur[164]. Par là, des biens sont aliénés et transformés en argent, en créances ou en un autre droit. La plus-value que le bien aliéné renfermait est matérialisée et est transformée en gain, qui apparaît dans les comptes commerciaux[165]. La réalisation marque ainsi le passage respectivement la transformation de la plus-value créée (« *entstandenem oder geschaffenem* ») en un gain[166]. On peut donc retenir que la réalisation est un événement qui transforme un enrichissement virtuel – par exemple parce qu'un bien a bénéficié d'une plus-value – en enrichissement réel, l'entreprise ayant reçu une somme d'argent ou une créance en contrepartie du bien[167]. En principe, on peut dire qu'un revenu est réalisé lorsqu'il est effectivement recueilli sous une forme qui le rende disponible et, par conséquent, cessible[168]. Comme nous le verrons, cette définition consacre la notion de réalisation au sens étroit. Elle correspond dans les grandes lignes à la notion de réalisation effective mais chacun de ces éléments ne se retrouvera pas dans les cas de réalisation comptable ou systématique[169].

III. Notions employées dans le cadre de la présente thèse

Même si la nouvelle doctrine remet en cause la classification même des types de réalisation (réalisation effective, comptable et systématique), nous nous référons ponctuellement et dans le but de les distinguer aux trois types de réalisation traditionnellement mentionnés par la doctrine.

---

164 La réalisation nécessite une « *Umwandlung einer Leistung in eine andere Wertform* », cf. REICH, *DBG-Komm*, n. 25 ad art. 18 ; DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 60 ; NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR*, n. 21 ad art. 960 ; KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 23 ad art. 24 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 24.

165 Dans ce sens SPORI, selon lequel la réalisation est l'événement qui est apte à faire ressortir les réserves qui étaient jusqu'à présent latentes (« *still und latent* ») et partant, autorise leur imposition, cf. SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 65.

166 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 23 ; Pour REICH, « *der Realisationsbegriff markiert die Schwelle von Mehrwert zum steuerbaren Gewinn* », cf. REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 76 ; KÜNZLER, *Konzernübertragung*, p. 114.

167 RIVIER, *fiscalité de l'entreprise*, p. 246.

168 RYSER/ROLLI, *précis*, p. 162.

169 C'est d'ailleurs pour cette raison que nous ne considérons pas ces dernières comme des cas de réalisation.

Comme nous le verrons ci-dessous[170], la notion de réalisation systématique est selon la conception défendue ici l'application d'une règle fiscale correctrice qui permet de s'écarter du bénéfice déterminé par le droit comptable. Dès lors, lorsqu'une règle fiscale correctrice intervient, un bénéfice n'est pas réalisé selon le droit comptable mais est malgré cela appréhendé par le droit fiscal. Ainsi, en lieu et place de la notion de réalisation systématique et dans la mesure du possible, nous nous référerons principalement à la notion de règle fiscale correctrice et à celle d'imposition en raison de la systématique fiscale.

[170] Cf. *infra,* p. 50 ss, en particulier 55 s.

§ 4 Les types traditionnels de réalisation et la conception basée sur le principe de déterminance

I. Généralités

Nous l'avons vu[171], il n'existe pas une notion de réalisation valable dans toutes les situations[172]. Depuis un certain temps déjà[173] la doctrine a cherché à appréhender cette notion fondamentale en droit fiscal en procédant à une classification tripartiques. Ainsi, la doctrine[174] distingue traditionnellement entre trois types de réalisation : la réalisation effective, la réalisation comptable et la réalisation systématique. Cette classification est également utilisée par l'administration fédérale des contributions[175].

Le présent chapitre se propose de passer en revue ces différentes notions (ch. II, ch. III, ch. IV) avant de présenter la conception de réalisation

---

171 Cf. *supra,* p. 25 ss.

172 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 66 ; KÜNZLER, *Konzernübertragung*, p. 118 ; CAGIANUT/HÖHN, *Realisierung,* p. 269.

173 Les auteurs les plus anciens ne connaissaient pas la notion de réalisation systématique. Ainsi, en 1971, KÄNZIG ne mentionnait pas encore la notion de réalisation systématique, cf. KÄNZIG, *Unternehmungskonzentrationen*, p. 17 ; (le texte de base de KÄNZIG sur la notion de réalisation a été publié pour la première fois dans les archives de droit fiscal en 1972 mais reflète les propos tenus par KÄNZIG dans une conférence à Saint-Gall en 1971. Le texte que nous citons (et les numéros de pages y relatif) est celui qui a été publié en 1983 à l'occasion du 75ème anniversaire du Prof. KÄNZIG et qui s'intitule « *Grundfragen des Unternehmenssteuerrecht* », cf. KÄNZIG, *Grundfragen*, p. 196 ; mêmes remarques pour OESCH qui, dans sa thèse datant de 1975, ne mentionne que la réalisation effective et la réalisation comptable, cf. OESCH, *Wertzuwachsgewinne*, p. 106 ; YERSIN, en 1977, ne mentionne pas non plus la notion de réalisation systématique, YERSIN, *Apports et retraits*, p. 25 ss ; comme nous le verrons ci-dessous, le concept de réalisation systématique n'a pas de longue tradition en Suisse, cf. *infra,* p. 59.

174 Entre autres : RYSER/ROLLI, *précis*, p. 162 ; BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 179 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 21 s ; LOCHER, *Kommentar I* n. 78 ad art. 18 LIFD ; SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 66 ; GLAUSER, *Apports*, p. 140 ; REICH, *Grundriss*, p. 38 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 99 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 271 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 442 ; LUDWIG, *ZK-FusG*, n. 12 ad Einführung Steuerrecht ; VON DER CRONE*, et al.*, *Fusionsgesetz*, p. 486 ; DESAX, *Methodologie*, p. 35 ; MONTAVON, *Droit suisse de la SA*, p. 33 ; HINNY, *Marke im Konzern,* p. 124 ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 293 ; CAGIANUT/HÖHN, *Realisierung,* p. 269 ss ; AMONN, *Repetitorium,* p. 131 ss ; MEIER-MAZZUCATO, *Unternehmensnachfolge,* p. 234 ; HASLER, *Umwandlung*, p. 256 ss.

175 Cf. circulaire AFC, restructurations, ch. 2.2.1.

basée sur le principe de déterminance des comptes, qui remet en cause cette classification (ch. V).

II. Réalisation effective

A. Notion

Le droit fiscal suisse ne connaît pas de définition de la notion de réalisation valable dans toutes les situations. Pour cause une telle définition serait impossible au vu de la diversité des situations dans lesquelles la problématique se pose[176]. Dans ce contexte, il faut relever que la notion de réalisation effective est celle qui crée le plus de difficultés[177].

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 une autre forme[178]. Un élément économique sort de la fortune de son titulaire et ce dernier acquiert un droit à une contre-prestation[179]. C'est donc un échange de prestations qui caractérise la réalisation effective[180]. Selon la doctrine[181], la réalisation effective « intervient lorsqu'un produit est matériellement recueilli ou s'agissant de gains de capital, lorsqu'une plus-value s'actualise et est concrètement dégagée par la création d'un équivalant disponible lors de l'aliénation du bien qu'il recèle, ou encore lorsqu'un afflux de biens originaire se produit sous une forme concrète et immédiatement disponible ». Ce type de réalisation est appelé « effectif »[182] ou « véritable »[183] car il repose sur des faits économiques et non pas uniquement sur des faits formels comme c'est le cas des autres types de

176 Cf. *supra,* p. 25 s.

177 KÜNZLER, *Konzernübertragung*, p. 114.

178 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 99 ; CAGIANUT/HÖHN, *Realisierung,* p. 270 ; MEIER-MAZZUCATO, *Unternehmensnachfolge,* p. 235 ; HASLER, *Umwandlung*, p. 257.

179 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 66 ; LOCHER, *Steuerrechtliche Folgen*, p. 676 ; pour GURTNER, la réalisation effective nécessite habituellement une transaction sur le marché (« *ein Umsatz am Markt* »), cf. GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 394.

180 REICH, *Grundriss*, p. 38 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 106.

181 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 162.

182 La doctrine germanophone parle de « *echte Realisierung* ».

183 La notion de réalisation « véritable » est peu employée en doctrine, pour un exemple, cf. YERSIN, *Apports et retraits*, p. 26.

réalisation[184]. Elles se basent en effet directement sur l'échange de prestations et non pas sur une particularité du système. Dans ce sens, la réalisation effective n'est pas « *systembedingt* »[185].

Les cas de figure qui donnent lieu à une réalisation effective sont extrêmement variés[186]. Il serait impossible de les énumérer de manière exhaustive. A titre d'exemple, une réalisation effective peut intervenir lors de vente, d'échange, de partage successoral ou encore d'expropriation[187]. La réalisation effective est ainsi en principe constituée d'une aliénation basée sur un acte juridique (« *eine rechtsgeschäftliche Veräusserung* »)[188] qui constitue un acte volontaire (« *gewollter Umsatzakt* »)[189]. Il se peut cependant que la sortie du bien commercial soit involontaire. Ce sera notamment le cas lorsqu'un bien est exproprié ou qu'il est détruit et que son propriétaire reçoit une compensation[190]. Cela dit, le fait que l'acte soit volontaire ou ait été fait sous une quelconque forme de contrainte n'a pas d'influence sur ses conséquences fiscales[191]. Dans tous les cas, l'entreprise n'a pas uniquement le droit mais également l'obligation de décompter les réserves latentes lorsqu'une réalisation effective intervient[192].

Dans la mesure où la présente recherche a pour objet le principe de réalisation systématique, nous nous contenterons de faire un survol des différentes théories ayant trait à la réalisation effective.

184 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 92 ; Cette affirmation se base sur la conception que la réalisation comptable et la réalisation systématique sont des conséquences du principe de déterminance.

185 Le terme vient de REICH qui considère que la réalisation comptable est « *systembedingt* » vu qu'elle est une conséquence du principe de déterminance, cf. REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 117 ; la réalisation systématique est également « *systembedingt* » vu qu'elle conditionnée par l'existence de système fiscaux différents.

186 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 107.

187 REICH, *Grundriss*, p. 38.

188 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 66.

189 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 106.

190 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 106 ; SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 66.

191 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 106.

192 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 106.

B. Conditions d'admission de la réalisation effective

1. Les deux conditions de base

Nous l'avons vu dans le chapitre précédent, la réalisation effective est définie comme étant une aliénation onéreuse d'un élément économique. Ce phénomène est donc lié à la présence de deux éléments principaux. Il s'agit de la sortie d'un bien commercial de la sphère d'influence de l'entreprise ou de l'entrepreneur d'une part, et du fait que l'entreprise ou l'entrepreneur acquiert un droit à une contre-prestation d'autre part. Ces deux premières conditions de base de la réalisation effective sont actuellement reconnues par la grande majorité de la doctrine[193].

Il est apparu très tôt que ces deux conditions ne sauraient suffire pour définir quand un gain doit être imposé et que la notion de réalisation doit être complétée par un critère supplémentaire. Une controverse doctrinale a cependant lieu au sujet de la nature de ce troisième critère constitutif de la réalisation effective. Le présent chapitre cherche à appréhender les deux conditions de base de manière critique et à présenter la controverse doctrinale qui a eu lieu au sujet du troisième critère.

a. La sortie d'un bien de la sphère d'influence de l'entreprise ou de l'entrepreneur

La première condition, celle de la sortie d'un bien de la sphère d'influence de l'entreprise ou de l'entrepreneur (« *Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus dem Geschäftsvermögens des Unternehmens oder der Unternehmers* »), appelle les remarques suivantes.

La forme la plus courante de sortie d'un élément économique d'une entreprise est l'aliénation d'un élément de sa fortune commerciale. Une telle aliénation a lieu par exemple lors de l'exécution d'un contrat de vente ou d'échange, d'un transfert de patrimoine, dans le cadre d'une expropriation ou lorsqu'un bien est détruit par un événement naturel[194].

---

193 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 551 et 557 ; KÄNZIG, *Grundfragen*, p. 197 ; SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 67 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 273 ; GLAUSER, *Apports*, p. 143 ; OBERSON/GLAUSER, *CR-LIFD*, n. 11 ad art. 19 LIFD ; YERSIN, *Apports et retraits*, p. 28 ; CAGIANUT/HÖHN, *Realisierung,* p. 271 ; LOCHER, *Steuerrechtliche Folgen*, p. 676.

194 KÄNZIG, *Grundfragen*, p. 197.

Selon KÄNZIG[195], cette première condition était remplie dans le cas du prélèvement privé. En effet, cet auteur considérait qu'un bien sortait de la sphère d'influence de l'entreprise ou de l'entrepreneur. Pour les auteurs plus récents, le prélèvement privé ne constitue cependant pas un cas d'aliénation, respectivement de réalisation effective. Pour la nouvelle doctrine en effet, aucun changement de titularité n'a lieu, dans la mesure où une raison individuelle et un entrepreneur constituent le même sujet fiscal[196]. Cette problématique sera abordée dans le cadre de l'analyse du prélèvement privé[197].

b. La contre-prestation

Le deuxième élément constitutif de la réalisation effective fait référence au gain créé par la sortie du bien de la sphère d'influence de l'entreprise. L'aliénation du bien est ainsi un acte de réalisation uniquement lorsqu'elle est onéreuse[198]. Ce sera typiquement le cas dans les contrats de vente ou d'échange. Une expropriation est également en règle générale onéreuse et une contre-prestation est en principe due. Par contre, il se peut qu'en cas de destruction d'un bien suite à un événement naturel, aucune rémunération ne soit due, par exemple parce que le bien n'était pas assuré. Dans ce cas, les réserves latentes afférentes au bien détruit disparaissent avec le bien et on ne saurait parler de gain, respectivement de réalisation.

Il n'est pas nécessaire que la contre-prestation soit une somme d'argent. Il suffit qu'elle soit une contre-prestation ayant un caractère économique[199]. C'est le cas notamment de l'échange où la contre-prestation est constituée d'un autre bien. Les aliénations gratuites (par exemple, les donations, successions, avancements d'hoirie) ne constituent en revanche pas des cas de réalisation effective et les éventuelles réserves latentes afférentes au bien transféré ne doivent en principe pas être imposées. Cela dit, comme nous le verrons plus tard[200], la question de la réalisation systématique doit être examinée dans ces situations. En effet, on peut retenir que le bien est

195 KÄNZIG, *Grundfragen*, p. 197.

196 Entre autre : CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 551.

197 Cf. *infra,* p. 169 ss.

198 KÄNZIG, *Grundfragen*, p. 197.

199 OESCH, *Wertzuwachsgewinne*, p. 109.

200 Cf. *infra,* p. 169 ss en particulier 193 ss et 196 ss.

transféré dans la fortune privée de l'entrepreneur avant d'être transmis à un tiers et que l'acte en question constitue dès lors un prélèvement privé[201].

2. Le troisième critère

a. Selon l'école de KÄNZIG

Le troisième élément est le critère constitutif le plus important de la notion de réalisation. Il est aussi celui qui a le plus été influencé par le Professeur KÄNZIG[202], qui a joué un rôle de pionnier dans ce contexte[203] et est considéré comme le père de la notion de réalisation fiscale[204]. Il a en effet développé un troisième critère à la réalisation effective et l'a successivement affiné.

Selon lui, le troisième critère nécessaire de la notion de réalisation effective a trait à la nature de la contre-prestation. Il ne suffit pas que l'entreprise reçoive une contre-prestation, il faut encore que celle-ci soit librement disponible[205]. Pour qu'une aliénation soit constitutive d'une réalisation, l'entreprise, respectivement l'entrepreneur doit pouvoir disposer de la contre-prestation non pas seulement du point du vue du droit civil mais également économiquement[206]. Une réalisation est donc exclue lorsque le bien aliéné doit être compensé par un bien nécessaire à l'exploitation de l'entreprise. Dans ce cas, l'entrepreneur ne peut pas disposer librement de la contre-prestation vu que cette dernière est nécessairement liée au destin de l'entreprise.

Selon cette conception, lorsque'une entreprise aliène un élément de la fortune nécessaire de son exploitation, les réserves latentes y afférentes ne sont pas imposables car la direction de l'entreprise doit acquérir un nouvel objet en remplacement. Elle ne peut donc pas en disposer librement mais doit le réinvestir. En revanche, lorsqu'une entreprise aliène de la fortune neutre (c'est-à-dire de la fortune qui n'est pas nécessaire à l'exploitation de

---

201 C'est-à-dire un transfert de la fortune commerciale à la fortune privée appréhendé par l'art. 18 al. 2 LIFD.

202 LOCHER, *Känzig und die Ersatzbeschaffungstheorie*, p. 53 ; il est intéressant de relever que KÄNZIG a développé sa théorie alors que la loi ne mentionnait pas le remploi ou la neutralité fiscale des restructurations.

203 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 557 ; GLAUSER, *Apports*, p. 141.

204 *« Vater des steuerwirtschaftlichen Realisationsbegriffs »,* cf. LOCHER, *Steuerrechtliche Folgen*, p. 677 et REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 73.

205 KÄNZIG, *Unternehmungskonzentrationen*, p. 19-20 ; KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer*, n. 166 ad art. 21 al. 1 lit. d AIFD ; KÄNZIG, *Grundfragen*, p. 203.

206 KÄNZIG, *Unternehmungskonzentrationen*, p. 19.

l'entreprise), les réserves latentes afférentes sont imposables car l'entreprise reçoit une contre-prestation dont elle peut disposer librement. Cela dit, KÄNZIG admet l'existence d'une réalisation lorsqu'un élément nécessaire à l'exploitation est aliéné mais qu'exceptionnellement il n'est pas remplacé de même que dans le cas où un élément non nécessaire à l'exploitation est aliéné et que la contre-prestation reçue est employée pour acquérir un élément nécessaire à l'exploitation[207].

Selon KÄNZIG, il est dès lors nécessaire de déterminer, lors de chaque aliénation de biens commerciaux, de droits, de parties d'entreprises ou même d'entreprises entières, si la contre-prestation reçue est librement disponible ou si l'entreprise ou l'entrepreneur doit acquérir un bien en remplacement[208]. Selon cet auteur, on peut donc considérer qu'une aliénation onéreuse d'éléments individuels de la fortune commerciale conduit en principe à une réalisation à moins qu'il existe un cas de réemploi. C'est ainsi que KÄNZIG a développé la notion de remploi[209] que notre système juridique connaît actuellement[210].

De nombreux auteurs[211] parfois avec certaines nuances[212] se sont ralliés à la conception de KÄNZIG. Cela dit, comme nous le verrons dans le paragraphe suivant, le critère de la libre disponibilité est très controversé en doctrine et a fait l'objet d'une virulente querelle.

---

207 KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer*, n. 166 ad art. 21 al. 1 lit. d.

208 KÄNZIG, *Unternehmungskonzentrationen*, p. 20.

209 Selon LOCHER, la notion de réalisation et celle de remploi sont chacune un des côtés de la médaille, cf. LOCHER, *Känzig und die Ersatzbeschaffungstheorie*, p. 54.

210 Actuellement prévu par la loi aux art. 30 et 64 LIFD et art. 8 al. 4, 23 al. 4 et 24 al. 4 LHID.

211 LOCHER, *Kommentar I*, n. 81 ss ad art. 18 LIFD ; BLUMENSTEIN/LOCHER considèrent que depuis que le remploi a été réglé dans la loi en application de la conception de KÄNZIG, il n'y a plus de place pour d'autres théories, cf. BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 273 ; LOCHER, *Känzig und die Ersatzbeschaffungstheorie*, p. 64 ; implicitement aussi : OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 99 ; RYSER/ROLLI, *précis,* p. 162 ; RIVIER, *fiscalité de l'entreprise*, p. 246 ; AMONN, *Repetitorium,* p. 131 ; HASLER, *Umwandlung*, p. 257.

212 C'est le cas notamment de JUNG qui développe une notion de la réalisation fiscale qui met lui aussi l'accent sur le maintien de l'investissement et qui se rapproche ainsi de l'école de KÄNZIG. Cet auteur développe une conception de réalisation en 2 niveaux. Une opération constitue une réalisation imposable uniquement lorsque deux conditions cumulatives sont remplies. Le premier niveau respectivement, la première condition est remplie lorsqu'une aliénation onéreuse est effectuée. La seconde a trait à la continuité fiscale (« *steuerrechtliche Kontinuitätsprinzip* »). Aucune imposition ne saurait avoir lieu lorsque l'investissement est maintenu dans l'objet aliéné. Selon nous, cette position est très proche de celle de la libre disponibilité de la contre-prestation développée par KÄNZIG (du même avis, cf. OBERSON/GLAUSER, *CR-LIFD*, n. 11 ad art. 19). Pour plus de détails sur la position de JUNG, cf. JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 108 ss et p. 132 et p. 189 et JUNG, *Anteilsaustausch*, p. 396 ss.

b. Selon l'école de HÖHN, CAGIANUT et WALDBURGER

L'école Saint-Galloise[213] a développé une troisième condition, différente de celle retenue par KÄNZIG mais se référant elle aussi à la nature de la contre-prestation. Selon ce courant de pensée, pour admettre la présence d'une réalisation effective, il faut que la contre-prestation ait une identité économique différente du bien aliéné.

Comme mentionné, ce critère est différent de celui retenu par KÄNZIG et mérite notre attention. Ces auteurs refusent d'appliquer le critère de la libre disponibilité car ils considèrent que celui-ci est trop large (« *zu weitgehend* ») et crée des problèmes de distinction[214]. Selon eux, le critère de la libre disponibilité de la contre-prestation qui déduit un droit à un report d'impôt en fonction de la contre-prestation et de l'utilisation qu'en fait l'entreprise[215] serait fausse. Pour l'école Saint-Galloise, l'élément central de la notion de réalisation effective est la transformation des réserves latentes en un autre élément économique et non pas l'utilisation que fait l'entreprise de la contre-prestation reçue en échange du bien aliéné. En outre, la conception défendue pas KÄNZIG irait trop loin dans le sens où aucun produit d'aliénation de biens commerciaux d'une entreprise n'est totalement disponible économiquement mais devrait raisonnablement être réinvesti dans l'entreprise pour en garantir la continuité. Pour le surplus, les auteurs mentionnés considèrent qu'il est très difficile en pratique de déterminer si un bien est librement disponible[216].

Selon cette conception, il faut appliquer le critère du défaut d'identité économique. Vu que la transformation de réserves latentes en un autre type de valeur fait partie des éléments constitutifs de la notion de réalisation, aucune réalisation ne peut avoir lieu lorsque l'élément économique sur lequel la plus-value est transférée est identique à l'élément économique transféré[217]. En outre, lorsque le bien acquis en remplacement est identique à celui qui a été aliéné, aucune augmentation de la capacité contributive n'a lieu. La situation économique de l'entreprise n'est pas modifiée par l'aliénation et l'entrepreneur n'augmente pas sa capacité financière qu'il

---

213 GLAUSER parle d'école Saint-Galloise en raison du fait que ces trois auteurs ont enseigné ou enseignent toujours à l'Université de Saint-Gall, cf. GLAUSER, *Apports*, p. 145. Nous nous proposons de reprendre ce terme.

214 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 558 ; CAGIANUT/HÖHN, *Realisierung,* p. 272.

215 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 557.

216 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 558.

217 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 556.

pourrait employer pour d'autres buts économiques ou dans un but privé. Dans ces circonstances, le décompte des réserves latentes doit être repoussé à plus tard, respectivement un report d'impôt doit être accordé[218]. L'échelle pour déterminer s'il y a identité entre le bien aliéné et la contre-prestation n'est pas absolue et elle fait appel à des critères économiques[219]. Cette notion d'identité économique s'interprète cependant de manière très stricte.

C. Le moment de la réalisation effective

1. Généralités

Comme nous l'avons vu[220], il est communément admis qu'un bénéfice n'est imposable que lorsqu'il est réalisé. Cela dit, il est n'est pas aisé de déterminer avec précision le moment de la réalisation d'un revenu. Il existe dans la pratique une telle diversité de contrats et d'états de fait qu'il n'est pas possible de dresser une liste exhaustive des situations où la question de la réalisation d'un revenu se pose[221]. Cette incertitude est augmentée en raison du fait que la loi ne précise pas quand un revenu doit être considéré comme réalisé[222].

Plusieurs moments entrent en considération[223]. On peut ainsi retenir que les plus-values sont réalisées au moment de la conclusion du contrat[224] ou à celui de la facturation, au moment où les contractants effectuent leur prestation où à celui de l'échéance de la créance[225]. En cas de vente immobilière, l'inscription dans le registre foncier peut aussi entrer en ligne de compte. Dans le cadre d'une transaction sur titres, on pourrait penser à l'inscription au registre des actionnaires ou à l'éventuelle modification au

---

218 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 556.

219 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 556.

220 Cf. *supra,* p. 25 s.

221 Dans ce sens : BERNDT/HAAG, *Gewinnrealisierung*, p. 853 ; KÜNZLER Konzernübertragung, p. 118.

222 NOEL, *CR-LIFD*, n. 29 ad art. 16 ; l'AIFD ne mentionnait pas non plus le moment de la réalisation du revenu, cf. arrêt du TF du 31 mars 2003 = StE 2003 N. 21.2. n. 17, consid. 2.1.

223 Pour un aperçu des différentes étapes entrant en considération en tant que réalisation d'une prétention contractuelle, cf. SALOM, *attribution*, p. 28, cf. également BÜRGY/ZIEGLER, *Zeitpunkt*, p. 115 s.

224 Il va en revanche de soi que l'offre ne saurait être considérée comme le moment de la réalisation d'un revenu vu qu'aucune acceptation n'a eu lieu, cf. SALOM, *attribution*, p. 28.

225 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 94.

registre du commerce. On peut retenir qu'une comptabilisation déjà au moment de la conclusion du contrat est, en raison des risques inhérents au marché, contraire au principe de prudence. De même qu'une inscription uniquement au moment où la contre-prestation entre dans la sphère de puissance de la personne tenant comptabilité est souvent trop tard dans la mesure où cette contre-prestation est souvent acquise avant ce moment[226]. Le moment de l'échéance de la créance, qui est aisément manipulable contractuellement, ne paraît pas non plus approprié en raison du fait qu'il peut arriver qu'une prestation soit exécutée (et par hypothèse réalisée) avant son échéance[227].

Au vu des difficultés présentées ci-dessus, une pratique cherchant à définir les critères déterminant le moment de la réalisation s'est développée. Selon cette pratique[228], influencée par la doctrine[229] un revenu est considéré comme réalisé lorsque le contribuable reçoit une prestation ou lorsqu'il obtient une créance fixe dont il peut effectivement disposer. Il faut que des perspectives raisonnables de recouvrement existent[230]. On considère ainsi que le revenu n'est pas réalisé tant que la contre-prestation est incertaine. Dans ce cas, l'imposition doit donc attendre le moment de l'accomplissement de la prestation[231]. C'est le critère de la naissance d'une créance ferme qui est ainsi retenu par la doctrine.

Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral[232], dans le cas de vente immobilière, la conclusion du contrat qui est établi par acte authentique équivaut en général à l'obtention d'un droit ferme et représente

---

226 Dans ce sens : REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 25.

227 Sur ce point, cf. SALOM, *attribution*, p. 28 ; cf. également NOEL, *CR-LIFD*, n. 31 ad art. 16 LIFD, pour qui la date d'échéance ne coïncide pas forcément avec celle de la naissance de la prétention ferme.

228 Arrêt du TF du 31 mars 2003 = StE 2003 n. 21.2. n. 17, consid. 3.1 ; également ATF 105 Ib 238, consid. 4a, p. 242 = StR 1999, 201 ; arrêt du TF 2A.67/1997, consid. 5b = RDAF 1998 II 374 ; arrêt du TF 2P.14/1998, consid. 3a ; ATF 113 Ib 23, consid. 2e, p. 26 ; arrêt du TF 2C_144/2008 du 12 novembre 2008, consid. 2.1.

229 RIVIER, *fiscalité de l'entreprise*, p. 203 ; KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer*, n. 167 ad art. 21 al. 1 lit. d ; KÄNZIG, *Grundfragen*, p. 195 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 95 ; RIVIER, *Vérité comptable*, p. 412 ; BÜRGY/ZIEGLER, *Zeitpunkt,* p. 115 ; MEIER-MAZZUCATO, *Unternehmensnachfolge,* p. 237.

230 RIVIER, *fiscalité de l'entreprise*, p. 203.

231 ATF 105 Ib 238, consid. 4a, p. 242.

232 MASSHARDT/GENDRE, *Commentaire IDN*, n. 97 ad art. 21 1er al. let. d AIFD ; arrêt du TF du 16 février 1990, consid. 3b = StE 1991 B 72.15.3 n. 2 = JAB 1992, p. 196 ss ; arrêt du TF du 31 mars 2003 = StE 2003 n. 21.2. n. 17, consid. 3.1 ; ATF 105 Ib 238, consid. 4b, p. 242 ss avec références ; ATF 113 Ib 23, consid. 2e, p. 26 ; arrêt du TF 2A.56/1991, consid. 3b = ASA 61, 666 ; arrêt du TF 2P.14/1998, consid. 3a = RDAF 1998 II 374 ; arrêt du TF 2A.67/1997, consid. 5b = StR 1999, 201.

la réalisation d'un revenu imposable. Dans ce domaine, il n'est ainsi pas nécessaire d'attendre l'accomplissement de la prestation contractuelle, c'est-à-dire l'inscription du changement de propriétaire dans le registre foncier[233].

Nous pouvons ici déjà relever que le critère de l'obtention d'un droit ferme ne vaut que pour ce que la doctrine appelle traditionnellement la réalisation effective mais non pas pour les cas de réalisation comptable ou systématique[234].

Dans l'analyse du moment déterminant de la réalisation, il faut distinguer deux situations foncièrement différentes. La première a trait à la réalisation du revenu de la fortune commerciale (ch. 2), la deuxième à celle de la fortune privée (ch. 3).

2. En présence de comptabilité

Comme nous l'avons vu[235], pour les personnes astreintes à tenir des comptes et pour les personnes morales, le principe de déterminance prévaut. En présence d'une comptabilité, on considère généralement qu'un revenu est réalisé fiscalement au moment de l'enregistrement comptable[236].

Ainsi, les critères de droit comptable permettant de déterminer quand un revenu ou un bénéfice est réalisé valent également pour le droit fiscal. Par conséquent, le moment de la réalisation en droit fiscal est intimement lié à celui de la réalisation en droit comptable.

3. En absence de comptabilité

Lorsque le contribuable n'est pas astreint à tenir des comptes[237], le principe général selon lequel le revenu est réalisé au moment de l'obtention d'une créance ferme s'applique. D'une manière générale et en absence de

---

233 La pratique de l'ancien droit allait également dans ce sens, cf. MASSHARDT/GENDRE, *Commentaire IDN*, n. 97 ad art. 21 al. 1 lit d AIFD pour qui la conclusion du contrat constituait le moment déterminant.

234 Du même avis, NOEL, *CR-LIFD*, n. 49 ad art. 16 ; cf. également ATF 105 Ib 238 = ASA 49, 61 = RDAF 1981, 79.

235 Cf. *supra,* p. 8 ss.

236 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 83.

237 Ce sera notamment le cas des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante, des rentiers et des personnes physiques qui exploitent une entreprise en la forme commerciale et qui obtiennent, sur une période d'une année, une recette brute de moins de 100 000 francs (chiffre d'affaires annuel), pour ce dernier cas de figure, cf. art. 957 CO en relation avec l'art. 36 al. 1 ORC.

comptabilité, l'acquisition d'une créance ferme fonde le moment de la réalisation. Cela dit, pour des questions de praticabilité, on autorise les contribuables indépendants non soumis à l'obligation de tenir des comptes et qui n'en tiennent pas à être imposés au moment de l'encaissement[238]. Pour ce type de contribuables, il semble injustifié de leur attribuer fiscalement un revenu avant qu'ils n'en disposent effectivement[239]. C'est ainsi le principe de l'encaissement qui prévaut dans ce domaine[240].

En outre, le revenu provenant d'une activité lucrative dépendante est également régulièrement considéré comme réalisé au moment du versement du salaire[241]. Cela dit, lorsque le contribuable peut déterminer lui-même le moment du versement du salaire, en raison de sa position dominante dans la société qui l'emploie, le moment de l'encaissement effectif n'est pas déterminant pour le droit fiscal[242]. Dans ce cas, la pratique considère en effet que le moment de la réalisation est celui où un versement aurait été économiquement justifié.

Enfin, nous pouvons relever que la détermination du moment de la réalisation effective est problématique pour certains types de revenus[243]. C'est le cas notamment des revenus de participations, notamment des prestations appréciables en argent ou des excédents de liquidation, ainsi qu'en matière d'octroi d'actions ou d'options dans le cadre de plan d'intéressement. Une étude détaillée du moment de la réalisation de chacun de ces revenus dépasse le champ de la présente recherche[244].

---

238 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 83 ; NOEL, *CR-LIFD*, n. 32 ad art. 16 ; arrêt du TF 2A.388/1998 du 3 mai 2000, consid. 3c = StR 55, 509 ; on parle dans ce cas de « *Ist-Methode* », par opposition au « *Soll-Methode* », cf. REICH, *DBG-Komm*, n. 35 ad art. 16.

239 NOEL, *CR-LIFD*, n. 32 ad art. 16 ; pour cet auteur, le principe selon lequel les contribuables indépendants non astreints à tenir des comptes sont soumis au principe de l'encaissement devrait être étendu à toutes les personnes physiques.

240 Arrêt du TF 2A.388/1998 du 3 mai 2000, consid. 3c = ASA 55, 509 avec références.

241 Arrêt du TF 2C_144/2008 du 12 novembre 2008, consid. 2.1.

242 Arrêt du TF 2C_144/2008 du 12 novembre 2008, consid. 2.1 ; arrêt du TF 2A.471/2003 du 16 juin 2004, consid. 2.3 ; cf. également LOCHER, *Kommentar I*, n. 65 ad art. 17.

243 NOEL, *CR-LIFD*, n. 32 ad art. 16 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 20 ad art. 16.

244 Cette problématique a trait à la réalisation effective alors que notre recherche porte sur la réalisation systématique. Comme nous l'avons vu dans le présent chapitre, le moment de la réalisation systématique dépend d'autres critères que celui de la réalisation effective.

III. Réalisation comptable

A. Généralités

On parle de réalisation comptable lorsqu'une plus-value est matérialisée par son inscription dans la comptabilité[245]. 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[246]. Elle peut donc intervenir sous deux formes : soit l'entreprise réévalue un actif, soit elle diminue comptablement la valeur d'un passif[247]. Dans l'un et l'autre cas, l'entreprise prend note de la nouvelle valeur et, l'estimant définitivement acquise, la fait apparaître dans ses comptes[248].

L'imposition de la réalisation comptable est expressément prévue par la loi[249]. En effet, l'art. 58 al. 1 lit. c *ab initio* LIFD prévoit que les bénéfices de réévaluation sont compris dans le bénéfice net imposable d'une entreprise. Un bénéfice de réévaluation est donc réalisé à hauteur du montant de la modification des valeurs comptables des actifs ou des passifs[250]. En vertu du principe de déterminance, de telles modifications de valeurs comptables entraînent par conséquent des effets au niveau de l'impôt sur le bénéfice[251].

245 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 99.

246 LOCHER, *Kommentar I*, n. 94 ad art. 18 ; arrêt du TA-FR du 8 mars 1996 = StE 1997 A 31.2. n. 3 ; MEIER-MAZZUCATO, *Unternehmensnachfolge,* p. 239.

247 KÄNZIG, *Grundfragen*, p. 196 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 100 ; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 562 ; GLAUSER, *Apports*, p. 159 ; HASLER, *Umwandlung*, p. 257.

248 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 26.

249 Elle était d'ailleurs également prévue par l'ancien droit. L'art. 21 al. 1 lit. f AIFD prévoyait en effet que « l'impôt se calcule […] sur les augmentations de la valeur des choses et de droits qui se sont produites et ont été comptabilisées dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres » ; pour un aperçu des conditions d'application de cette disposition, cf. MASSHARDT/GENDRE, *Commentaire IDN*, n. 135 ss ad art 21 al. 1 lit. f AIFD.

250 BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 273.

251 REICH, *Grundriss*, p. 39 ; WEIDMANN, *Realisation*, p. 93 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 117.

Dès lors, il est reconnu par la doctrine[252] que, même dans l'hypothèse où la réévaluation n'était pas mentionnée dans la loi, l'imposition des réserves latentes découvertes lors d'une opération de réévaluation devraient être soumises à imposition en raison du principe de déterminance.

En vérité, aucune « réalisation » n'a lieu dans la mesure où les actifs et passifs se retrouvent avant comme après l'opération comptable dans la sphère d'influence de l'entreprise[253]. Aucune transformation en une autre forme de valeur n'a lieu, pas plus d'ailleurs que l'entreprise n'obtient un droit ferme à une prestation[254]. Des plus-values sur des actifs ou des moins-values sur des passifs sont passées au bilan sans que la situation économique ne soit directement modifiée[255]. Une augmentation de valeur qui a déjà eu lieu est concrétisée et conséquemment passée dans les comptes ou une provision qui avait été prévue préalablement est dissoute. Cela dit, l'imposition n'est pas liée directement à l'augmentation actuelle de valeur mais à son report dans les comptes de l'entreprise[256]. La réalisation comptable n'a pas donc pas d'incidence directe sur la capacité contributive de l'entreprise[257]. Au vu de ce qui précède, la doctrine[258] parle parfois de réévaluation comptable assimilée à une réalisation. Dès lors, nous considérons que la réalisation comptable ne représente pas une véritable réalisation mais qu'elle est une conséquence logique du principe de déterminance[259].

---

252 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 103 ; cf. DANON pour qui l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD n'a pas d'effet constitutif pour les réévaluations à concurrence du coût historique, cf. DANON, *CR-LIFD*, n. 76 ad art. 57-58 ; du même avis : GLAUSER, *Apports*, p. 159. Pour ces deux auteurs, les amortissements ayant passés par le compte de résultats, il se justifie par symétrie que leur reprise y soit également comptabilisée (avec indication dans l'annexe de la dissolution des réserves latentes). Dès lors ces reprises d'amortissements constituent un bénéfice sans qu'il eût été nécessaire de le prévoir à l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD. La situation est moins évidente lors de réévaluations selon l'art. 670 C0. La doctrine en effet est très partagée sur la nécessité d'inscrire au compte de résultats de telles réévaluations ; pour un aperçu des positions soutenues en doctrine, cf. DANON, *CR-LIFD*, n. 77 ad art. 57-58 ou GLAUSER, *Apports*, p. 118 ss.

253 DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 62 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 22 ; GLAUSER, *Apports*, p. 141, nbp 1069, selon lequel seule la réalisation effective est une réalisation.

254 Comme nous l'avons vu, le critère de l'obtention d'un droit ferme ne vaut dès lors pas pour la réalisation comptable, cf. *supra,* p. 41.

255 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 562 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 117.

256 REICH, *Realisation stiller Reserven,* p. 117.

257 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 117.

258 RIVIER, *fiscalité de l'entreprise*, p. 247.

259 Dans ce sens également, cf. HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 293

Le moment de la réalisation comptable est plus facile à déterminer que celui de la réalisation effective. Il correspond au moment où la modification de valeur est inscrite dans les comptes, c'est-à-dire au moment où les réserves latentes sont dissoutes[260]. Elle a lieu lors de la passation des écritures qui fixent l'existence et le montant de la plus-value définitivement acquise[261]. Le critère de l'obtention d'un droit ferme[262] n'est donc pas applicable dans ce contexte.

Il faut distinguer la « réalisation comptable » au sens du présent chapitre de la « réalisation selon le droit comptable ». La doctrine dans son effort en vue de définir une notion cohérente du concept de réalisation se réfère en effet fréquemment au concept de « réalisation selon le droit comptable ». L'objectif de l'emploi d'une telle terminologie est de distinguer la réalisation en application du droit comptable de celle en application du droit fiscal[263].

Les modifications de valeur à la base de la réalisation comptable doivent bien entendu respecter les principes de droit commercial. L'entreprise n'est pas libre de réévaluer ses actifs comme et quand bon lui semble. La modification de valeur provoquée par la découverte des réserves latentes est limitée par les valeurs maximales prescrites par le droit comptable[264]. Le chapitre suivant se propose dès lors de passer en revue les conditions auxquelles le droit comptable admet la réévaluation d'un actif (let. B) ou la diminution comptable de la valeur d'un passif (let. C).

---

260 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 564 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 95 ad art. 18 ; RYSER/ROLLI, *précis,* p. 162 ; BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 199 ; MEIER-MAZZUCATO, *Unternehmensnachfolge,* p. 241.

261 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 26.

262 Cf. *supra*, p. 39 ss.

263 Dans cette mesure, la position de CHARBONNIER qui emploie le terme de réalisation comptable en lieu et place de réalisation effective crée à notre sens une certaine confusion, cf. CHARBONNIER, *Produits dérivés*, p. 223. En outre, il est intéressant de noter que cet auteur emploie singulièrement la notion de « réalisation immatérielle fiscale » pour présenter ce qui dans le cadre de la présente thèse est une réalisation comptable, cf. CHARBONNIER, *Produits dérivés*, p. 231.

264 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 563 ; BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 199.

B. Réévaluation des actifs

1. Réévaluation jusqu'à la valeur d'acquisition

Le principe du prix d'acquisition ou du coût historique vaut très largement pour les sociétés anonymes et pour les sociétés soumises aux mêmes règles comptables. Conformément à l'art. 665 CO, l'actif immobilisé peut être évalué au plus à son prix d'acquisition ou à son coût de revient, déduction faite des amortissements nécessaires. Cette disposition consacre le principe de la valeur ou du coût d'acquisition[265]. Il est communément admis par la doctrine[266] que des réévaluations d'actifs jusqu'à leur coût d'acquisition sont possibles en tout temps et sans condition particulière. Selon ce principe, peu controversé[267], un bien économique peut être réévalué à son coût d'acquisition à tout moment[268].

Dans le fameux arrêt « *R Investment Group* »[269], le Tribunal fédéral a eu une interprétation large de la notion de coût d'acquisition. Dans cet arrêt, une participation avait été transférée à une filiale à une valeur comptable inférieure à sa valeur vénale. La différence entre la valeur comptable et la valeur vénale ayant été soumise au droit de timbre, la société décida de réévaluer la participation jusqu'à la valeur vénale initiale et inscrivit en contrepartie une réserve de réévaluation. Le Tribunal fédéral estima que cette réévaluation ne violait pas le droit commercial, bien qu'elle n'ait pas été effectuée dans le cadre de l'art. 670 CO. Il retint que dans la mesure où les droits des actionnaires et des créanciers de la société ne sont pas mis en danger, le droit commercial ne s'oppose pas à la réévaluation d'un bien apporté à concurrence de sa valeur vénale au moment de l'apport. Selon

---

265 « *Anschaffungswertsprinzip* », cf. pour un aperçu de ce principe, cf. *infra*, p. 84 s.

266 GLAUSER, *Apports*, p. 118 ; NEUHAUS, *Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz*, p. 22 ; CHARBONNIER, *Produits dérivés*, p. 232 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 76 ad 57-58.

267 *Contra :* BENZ, *Grundsätze*, p. 113. Selon cet auteur, la réévaluation d'un actif sur lequel des amortissements avaient été passés est contraire au principe de l'amortissement selon lequel un amortissement est la comptabilisation d'une dépense (« *eine Ausgabe* ») définitive. Cet auteur reconnaît cependant que la majorité de la doctrine suisse permet une réévaluation dans ce cas, cf. BENZ, *Grundsätze*, p. 113, nbp 70.

268 En principe, les reprises d'amortissements sont comptabilisées dans le compte de résultats, avec indication dans l'annexe de la dissolution des réserves latentes. En effet, dans la mesure où les amortissements ont passé par ce compte, il se justifie par symétrie que leur reprise y figure également. cf. DANON, *CR-LIFD*, n. 76 ad art. 57-58 ; GLAUSER, *Apports*, p. 118 s ; cf. également *supra*, p. 43 s.

269 Arrêt du TF du 11 mars 2002 = RDAF 2002 II 131 = StR 2002, 393 ; pour un résumé de cet arrêt, cf. DANON, *CR-LIFD*, n. 36 ad art. 60 LIFD ; cf. également BEHNISCH, *Rechtsprechung 2002-2003*, p. 469 ss.

notre haute Cour, le principe du coût d'acquisition prévu à l'art. 665 CO s'applique uniquement aux transactions conclues au prix du marché.

Le véritable intérêt de cet arrêt, très critiqué par la doctrine[270] est lié au traitement fiscal de la réévaluation subséquente à l'apport dissimulé[271] sur lesquelles nous ne reviendrons pas ici. Nous constatons ici uniquement que, selon le Tribunal fédéral, la réévaluation d'un actif à hauteur de sa valeur vénale lors de l'apport est possible si elle intervient après que l'actif ait été apporté à une valeur inférieure. Cette position de notre haute Cour doit être à notre sens, considérée comme une interprétation large de la notion de coût d'acquisition[272] selon l'art. 665 CO et non pas une véritable exception au principe d'interdiction des réévaluations au-delà du coût d'acquisition.

2. Exceptions au principe de la valeur d'acquisition

a. Titres cotés en bourse

Selon l'art. 667 al. 1 CO, les titres cotés en bourse peuvent être évalués au plus au cours moyen qu'ils ont enregistré le dernier mois précédant la date du bilan[273]. Dans la mesure où le cours moyen d'un titre est supérieur à sa valeur d'acquisition, le droit commercial admet une exception au principe du prix d'acquisition pour les titres cotés en bourse[274], et partant à celui de réalisation.

---

270 Notamment DANON, *CR-LIFD*, n. 36 ss ad art. 60 ; BEHNISCH, *Rechtsprechung 2002-2003*, p. 469 ss ; REICH/WALDBURGER, *Rechtsprechung im Jahr 2002*, p. 231 ss ; SIMONEK, *Rechtsprechung 2002*, p. 16.

271 Le débat se situe principalement autour de la question de savoir si les réserves latentes transférées avec le bien apporté doivent être imposées dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport lors de leur réévaluation. Ces réserves latentes n'ont en effet pas été générées par cette dernière mais par la société mère. Selon nous, dans la mesure où un apport à la valeur vénale n'aurait pas donné lieu à une imposition dans le chef de la société bénéficiaire de l'apport, l'imposition de la réévaluation ne se justifie pas. C'est donc à tort que le Tribunal fédéral a retenu que la réévaluation était imposable.

272 Ainsi, le Tribunal fédéral a retenu que la valeur d'acquisition était la valeur vénale au moment de l'apport et non pas sa valeur comptable initiale.

273 Cette exception au principe de réalisation fait « un peu figure étrange dans la systématique de l'évaluation du droit suisse », (cf. CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 2.3415, p. 205) et cette méthode d'évaluation reste une exception en pratique, cf. également TORRIONE, *CR-CO II*, n. 2 ss ad art. 667.

274 Cette exception ne s'applique pas pour les titres non cotés en bourse qui, selon l'art. 667 al. 2 CO, peuvent être évalués au plus à leur prix d'acquisition, déduction faite des corrections de valeur nécessaires.

b. Pour les personnes autres que les sociétés anonymes et les sociétés soumises aux mêmes règles

Le principe du coût historique ne vaut que pour les personnes soumises aux règles comptables de la société anonyme[275] et ne trouve dès lors pas application pour les personnes contraintes à l'obligation de tenir des comptes mais soumises uniquement aux règles générales de comptabilité prévues par le CO[276]. Pour cette seconde catégorie de personnes[277], l'art. 960 al. 2 CO prévoit que la valeur de tous les éléments de l'actif ne peut y figurer pour un chiffre dépassant celui qu'ils représentent pour l'entreprise à la date du bilan. Cette disposition fait référence à la valeur d'utilité[278].

Cela dit, le fait que le principe du coût historique ne vaut que pour les sociétés anonymes et les sociétés soumises aux mêmes règles, est contesté par une partie de la doctrine[279]. Selon ce courant, le principe de prudence, auquel toutes les entreprises sont soumises, interdirait de manière générale de comptabiliser un actif à une valeur supérieure à son prix d'acquisition. Une analyse approfondie de cette controverse, lancée par une doctrine minoritaire et ancienne, dépasserait le cadre de la présente recherche. Nous considérons que les raisons individuelles, les sociétés de personnes et les succursales, notamment, ne sont pas soumises aux règles de la société anonyme et que c'est l'art. 960 al. 2 CO qui s'applique pour eux. Il nous paraît dès lors que ces entités peuvent comptabiliser des actifs à leur « valeur d'utilité » dans leur compte.

c. En cas de bilan déficitaire

Une réévaluation au sens de l'art. 725 CO doit remplir les critères stricts de l'art. 670 CO. Selon cette disposition, les immeubles ou les participations[280] dont la valeur réelle dépasse le prix d'acquisition ou le coût de revient peuvent être réévalués au plus jusqu'à concurrence de cette valeur afin d'équilibrer le bilan déficitaire, lorsque la moitié du capital-actions et des

275 TORRIONE, *CR-CO II*, n. 10 ad art. 960.

276 Art. 957 ss CO.

277 Il s'agit principalement des raisons individuelles, des sociétés de personnes et des succursales.

278 TORRIONE, *CR-CO II*, n. 10 ad art. 960.

279 Notamment : RIVIER, *Vérité comptable*, p. 415.

280 Selon la doctrine, seuls les immeubles et les participations peuvent être réévalués et ainsi être portés au bilan à leur « valeur réelle », cf. notamment RIVIER, *fiscalité de l'entreprise*, p. 247.

réserves légales n'est plus couverte par suite d'une perte du bilan. Cet article dont le but est d'éviter un bilan déficitaire est une exception au principe du coût d'acquisition[281] et permet aux conditions strictes mentionnées de réévaluer des actifs au-delà de leur valeur historique.

C. Dissolution de passifs

Lorsque l'on parle de diminution de la valeur comptable de passifs, il faut surtout penser à la dissolution de provision.

Dans ce contexte il faut constater que le droit commercial n'exige pas la dissolution des provisions. Ces dernières peuvent être employées dans un but de « réapprovisionnement »[282] selon l'art. 669 al. 2 CO[283]. Cela dit, lorsque le conseil d'administration ne fait pas usage de la possibilité donnée par cette disposition, l'opération comptable par laquelle les provisions devenues superflues sont dissoutes fait apparaître un bénéfice au bilan commercial.

La dissolution de provision dans le bilan commercial doit être distinguée de l'application de règles fiscales correctrices ayant pour effet la dissolution dans le bilan fiscal de provisions non justifiées commercialement. Selon les art. 29 al. 2 et 63 al. 2 LIFD les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial respectivement au bénéfice imposable[284]. Dans la conception défendue ici, ces dispositions prévoient une règle correctrice[285] en faveur du fisc permettant à l'autorité fiscale de s'écarter du résultat obtenu selon le droit commercial et de réintégrer une substance économique dans le revenu respectivement dans le bénéfice imposable. Il s'agit donc d'un phénomène différent de la réalisation comptable qui nécessite, par définition une inscription au bilan commercial.

---

281 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, p. 237 ; BÖCKLI, *Schweizer Aktienrecht*, p. 1060.

282 « Z*u Wiederbeschaffungszwecken* », cf. arrêt du TF 2C_392/2009 du 23 août 2010, consid. 2.1.

283 Selon l'art. 669 al. 2 2ème phrase CO, « le conseil d'administration peut également renoncer à dissoudre des provisions pour risques et charges devenues superflues ».

284 La justification des provisions doit dès lors être examinée de manière continuelle et les provisions qui sont devenues superflues doivent être dissoutes afin de garantir que le résultat de l'exercice ressorte fiablement des comptes (BÖCKLI, *Aktienrecht*, p. 1083). Le principe de périodicité interdit en effet que le bénéfice imposable de l'exercice soit diminué par des provisions exagérées. Il faut par conséquent examiner lors de chaque période fiscale si les provisions sont encore justifiées (cf. arrêt du TF 2C_392/2009 du 23 août 2010, consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C_553/2007 du 29 septembre 2008, consid. 2.1 = StR 2008, 883 = StE 2009 B 72.14.1 n. 25).

285 Pour un aperçu de la notion de règles correctrices, cf. *infra,* p. 12.

IV. Réalisation systématique (généralités)

Le troisième type de réalisation traditionnellement retenu par la doctrine est aussi l'objet principal de la présente recherche. L'analyse détaillée de cette notion difficile à appréhender, de son origine et de ses éléments constitutifs sera faite dans le chapitre 3. En outre, le chapitre 4 présentera toutes les situations qui, de notre point de vue, représentent des cas de réalisation systématique.

En dépit du fait que la réalisation systématique soit le titre et l'objet principal de notre recherche, nous considérons que cette dernière n'est en vérité pas une réalisation. Nous nous rallions sur ce point à l'avis de la doctrine majoritaire[286] pour qui il s'agit bien au contraire de l'application d'une règle fiscale correctrice permettant à l'autorité fiscale de s'écarter du résultat obtenu en application du droit comptable. Afin de comprendre cette position, nous porterons notre attention dans le prochain chapitre à ce que nous appellerons la conception basée sur le principe de déterminance. Après avoir présenté cette conception, nous entrerons plus en détail sur la notion de réalisation systématique dans le chapitre 3 ci-dessous.

V. La conception basée sur le principe de déterminance des comptes

A. Généralités

Un courant de doctrine récent se distancie de la terminologie traditionnelle en invoquant l'argument selon lequel le critère de la transformation[287], nécessaire à la notion de réalisation, fait défaut à la réalisation comptable et la réalisation systématique[288].

Selon ces auteurs, la classification retenue traditionnellement par la doctrine est fallacieuse (« *irreführend* »)[289] et rend plus difficile d'accès les réflexions de base du droit fiscal (« *erschwert den Zugang zu den*

286 Cf. *infra*, p. 60 ss.

287 « *Ein transformierendes Element* ».

288 Cf. à ce sujet mais qui maintient la classification classique : LOCHER, *Kommentar I*, n. 79 ad art. 18 et LOCHER, *Steuerrechtliche Folgen*, p. 676, nbp 6.

289 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 38.

Steuerrechtlichen Grundüberlegungen »)[290]. On devrait parler de réalisation uniquement dans les cas de réalisation effective[291]. Selon ces auteurs, rien de ce que l'ont pourrait considérer comme une « réalisation » ne se produit lors de de réalisation comptable et systématique. Dans la conception retenue par ces auteurs, on peut parler de réalisation uniquement dans les cas où une prestation de l'entreprise est transformée en une autre forme de valeur[292].

B. Développement de la conception

1. Conception de REICH

REICH développa une notion de réalisation basée sur le bilan fiscal (« *bilanzsteuerrechtlicher Realisationsbegriff* »)[293]. Selon lui, la notion de réalisation doit se déterminer *intra legem*, par concrétisation des normes légales réglant la détermination du revenu et doit ainsi être déduite des instruments habituels de la fiscalité de l'entreprise. Par là, il se base essentiellement sur le principe de la déterminance du bilan commercial[294].

REICH emploie une méthode de triple rattachement. Pour qu'une opération soit neutre fiscalement, les réserves latentes doivent, en principe, maintenir leur rattachement fiscal, objectif et subjectif. Pour lui, le rattachement objectif est maintenu lorsque les réserves latentes restent liées au bien économique et qu'elles conservent la même fonction dans l'exploitation[295]. Le rattachement subjectif a trait au rapport entre les réserves latentes et l'exploitant économique et juridique de l'entreprise (« *Unternehmensträger* »)[296]. Le rattachement fiscal quant à lui se réfère au fait que les réserves latentes ne peuvent pas échapper au fisc[297]. Ces dernières doivent à un moment ou à un autre être soumises à une imposition. Ainsi, la condition du rattachement fiscal est remplie lorsqu'après la transaction, la substance fiscale est soumise au même impôt ou à un impôt similaire.

---

290 REICH, *Grundriss*, p. 38 ; cf. également REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 96 ss.

291 WEIDMANN, *Realisation*, p. 93.

292 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 38 ; REICH, *Grundriss*, p. 38.

293 WIDLER, *echte Realisation*, p. 161 ; LOCHER, *Steuerrechtliche Folgen*, p. 678.

294 WIDLER, *echte Realisation*, p. 165 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 279.

295 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 189.

296 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 209.

297 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 247.

Ainsi, REICH renonce à définir le moment de la réalisation et, se concentrant sur les conditions et critères de la neutralité fiscale, il précise plutôt le moment à partir duquel, le report de l'impôt n'est plus possible[298]. Pour lui, une réalisation n'intervient qu'à l'ultime moment où les trois critères de rattachement ne sont plus remplis. En fait, il détermine le dernier instant auquel la réalisation est nécessaire alors que les autres courants de doctrine[299] cherchent à préciser le moment qui est le plus approprié[300].

2. Conception de GLAUSER

GLAUSER a également apporté une pierre importante à l'édifice dans la construction d'une notion cohérente de réalisation. Dans les grandes lignes, la conception de cet auteur est très proche de celle de REICH[301] et elle part elle aussi du principe de déterminance en échelonnant une théorie par étape[302].

Selon lui, la notion de réalisation au sens fiscal du terme n'a plus de réelle portée aujourd'hui et seule la notion de réalisation comptable reste déterminante[303]. Selon cette conception, lorsque la question de la réalisation (et donc de l'imposition) d'une opération est soulevée, il faut tout d'abord déterminer si celle-ci ressort déjà du droit comptable. Si le droit comptable n'exige pas la comptabilisation d'un profit, il faut examiner si le droit fiscal contient une règle correctrice permettant de s'écarter d'un résultat comptable en faveur du contribuable, comme en sa défaveur. Entrent en considération en particulier l'art. 207a al. 3 LIFD (en faveur du contribuable) et l'art. 58 al. 1 lit. b et c LIFD (en sa défaveur). Pour finir, on examinera si une norme fiscale permet de différer l'imposition[304]. On pense dans ce contexte aux dispositions sur les restructurations[305] ou sur le remploi[306].

---

298 OBERSON/GLAUSER, *CR-LIFD*, n. 11 ad art. 19.

299 Courants inspirés par KÄNZIG et courant de l'école de Saint-Gall décrit ci-dessus, cf. *supra,* p. 36 s et 38 s.

300 « *Vereinfacht ausgedrückt zeigt Markus Reich den spätest notwendigen Realisationszeitpunkt auf, während die St.-Galler Schule und Ernst Känzig den sachlich angemessenen herauszuschälen suchen* », cf. LOCHER, *Steuerrechtliche Folgen*, p. 678.

301 GLAUSER, *Apports*, p. 148, nbp 1136.

302 GLAUSER, *Apports*, p. 148.

303 GLAUSER, *Apports*, p. 150 ; cf. également OBERSON/GLAUSER, *CR-LIFD*, n. 11 ad art. 19.

304 GLAUSER qualifie une telle norme d'exception à l'exception fiscale introduite par la norme correctrice, cf. GLAUSER, *Apports*, p. 149.

305 Art. 19 al. 61 LIFD.

306 Art. 30 et 64 LIFD.

3. Autres auteurs qui se rattachent à la conception basée sur le principe de déterminance

Le concept de réalisation basée sur le principe de déterminance a été soutenu par d'autres auteurs récents. C'est le cas notamment de GRETER[307] pour qui, la réalisation systématique n'est pas une réalisation. Il s'agit bien plus d'une « *steuersystematischer Gewinnausweis* » ou « *Gewinnausweistatbestand aus steuersystematischen Gründen* »[308], qui a pour effet que une imposition des réserves latentes « non-réalisées » a lieu. DANON[309] suit également cette conception, tout comme RIEDWEG/GRÜNBLATT[310] qui ont une démarche similaire à celle présentée ici. Selon eux, il faut d'abord déterminer si le droit comptable ou une règle correctrice permet de considérer qu'une réalisation a lieu et ensuite il convient de se poser la question de l'application des normes sur les restructurations prévoyant le report de l'impôt.

En conséquence, il sied de relever que la conception de réalisation basée sur le principe de déterminance s'est imposée comme conception dominante et est soutenue aujourd'hui par la majorité de la doctrine[311].

4. Position actuelle du Tribunal fédéral

Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral n'avait pas pris position pour l'une ou l'autre des théories supportées par l'école de KÄNZIG (critère de la libre disponibilité de la contre-prestation) ou l'école Saint-Galloise (critère de l'identité économique de la contre-prestation) concernant les éléments constitutifs de la réalisation effective[312].

Cependant, il faut constater que la pratique tend actuellement à appliquer la conception basée sur le principe de déterminance préconisée par REICH/GLAUSER. Cette tendance a été concrétisée, de manière très nette,

---

307 GRETER, *Steuersystematischer Gewinnausweis*, p. 957.

308 GRETER, *Steuersystematischer Gewinnausweis*, p. 957.

309 Notamment, DANON, *CR-LIFD*, n. 62 ad art. 57-58.

310 RIEDWEG/GÜNBLATT, *BSK-FusG,* n. 31 ss ad vor art. 29 et n. 10 s ad vor art. 69.

311 RIEDWEG/GRÜNBLATT, *BSK-FusG*, n. 12 ad Teil 1 vor 69 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 12 ad art. 19 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierung*, p. 19 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 429 s ; KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, p. 61 ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 296 et 303 ; DANON, *Restructuration internationale*, p. 266 ; GLAUSER, *Apports*, p. 139 ; OBERSON/GLAUSER, *CR-LIFD*, n. 13 ad art. 19.

312 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 195.

dans la jurisprudence récente du Tribunal fédéral. Dans un arrêt de 2009[313] notamment, notre haute Cour se prononce en ces termes : « 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 ».

En reconnaissant expressément l'application du principe de déterminance, notre haute Cour se rallie, selon notre interprétation, à la théorie de REICH/GLAUSER, selon laquelle, les comptes commerciaux sont le point de départ dans la détermination de la réalisation d'un bénéfice imposable et qu'il faut ensuite examiner si une règle correctrice fiscale intervient.

C. Portée des règles sur les restructurations dans le concept basé sur le principe de déterminance

Selon la conception basée sur le principe de déterminance, les cas de réalisation systématique doivent être strictement distingués du refus d'accorder la neutralité fiscale à certaines opérations de restructuration en raison de la disparition de substance fiscale[314]. En effet, les normes 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

313 ATF 136 II 88, consid. 3.1, p. 92 ; cet arrêt renvoie également à l'ATF 119 IB 111 consid. 2c, p. 115 dans lequel le Tribunal fédéral déclarait « *Das Steuerrecht knüpft an das Handelsrecht an und anerkennt die handelsrechtskonforme Bilanz und Erfolgsrechnung grundsätzlich als für die Veranlagung verbindliche Grundlage (unter Vorbehalt der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften*) ; cf. également, arrêt du TF 2C_71/2009 du 10 juin 2009, consid. 7.1 : « Selon le principe de l'autorité du bilan commercial, le bénéfice imposable des personnes morales repose sur le bénéfice tel qu'il ressort du compte de résultat établi selon les règles du droit commercial. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières » ; cf. également arrêt du TF 2A.549/2005 du 16 juin 2006, consid. 2.1 = StE 2007 B 72.11 n. 14 ; cf. également arrêt du Tribunal administratif du canton de Genève du 12 avril 2005, consid. 5 = RDAF 2005 II 375 : « L'imposition du bénéfice des personnes morales repose sur le bénéfice tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial. Les règles correctrices prévues dans les lois fiscales visent à adapter le bilan commercial aux exigences du droit fiscal, dont l'objectif est de frapper le contribuable selon sa réelle capacité contributive ».

314 Dans ce sens : HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 302.

lieu à une imposition, en raison du principe de réalisation ou de l'application d'une règle fiscale correctrice. En conséquence, la question de la réalisation d'un revenu doit être examinée selon les règles générales découlant notamment du principe de déterminance des comptes et de l'application de règles fiscales correctrices. Il serait faux de considérer que par opposition[315], les règles sur les restructurations permettent de fonder une imposition[316]. Ainsi, la doctrine majoritaire[317] suivie par la pratique[318] retient que les art. 19 et 61 LIFD ne sont pas constitutifs d'une réalisation dans la conception selon laqelle la réalisation est basée sur le principe de déterminance des comptes.

D. Prise de position

Nous nous rattachons à la conception développée par REICH/GLAUSER et adoptée par le Tribunal fédéral. Selon cette conception « par étape », pour déterminer le résultat imposable d'un contribuable astreint à tenir des comptes, il est nécessaire dans un premier temps de se fonder sur le résultat obtenu en application du droit commercial. Le bilan commercial est en effet le point de départ de la fixation du résultat imposable en application du principe de déterminance prévu à l'art. 58 LIFD. Dans un second temps, il faut examiner si le droit fiscal prévoit une disposition légale permettant de s'écarter de ce résultat comptable, en faveur, comme en défaveur du contribuable. Dans un troisième temps, il faut se poser la question de l'application d'une norme sur les restructurations permettant d'assurer la neutralité fiscale de l'opération envisagée. Le présent chapitre vise à démontrer pourquoi cette conception nous paraît être la plus juste.

Selon la lettre claire de la loi[319], le bénéfice net imposable se base sur les comptes commerciaux. Cette disposition consacre le principe de

315 « *durch Umkehrschluss* ».

316 HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 307.

317 RIEDWEG/GRÜNBLATT, *BSK-FusG*, n. 12 ad Teil 1 vor 69 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 12 ad art. 19 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierung*, p. 19 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 429 s ; KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, p. 61 ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 296 et 303 ; DANON, *Restructuration internationale*, p. 266 ; GLAUSER, *Apports*, p. 139 ; OBERSON/GLAUSER, *CR-LIFD*, n. 13 ad art. 19.

318 Selon OBERSON/GLAUSER, la pratique tend à appliquer la méthode par étape qui consiste à examiner (i) l'existence d'une réalisation comptable et (ii) l'application d'une règle sur les restructurations permettant de différer ou non le redressement, cf. OBERSON/GLAUSER, *CR-LIFD*, n. 11 ad art. 19.

319 Art. 58 al. 1 LIFD.

déterminance des comptes (« *Massgeblichkeitsprinzip* »)[320]. Il en ressort indiscutablement que le point de départ de la détermination du bénéfice fiscal est la comptabilité commerciale.

A notre sens, il faut souligner que le droit commercial et le droit fiscal poursuivent des buts différents[321]. Le droit commercial est soumis au principe de prudence. Il tend à promouvoir une approche conservatrice de l'entreprise ayant pour but de protéger les intérêts des créanciers. Il est dès lors axé sur une vision plutôt pessimiste de l'avenir[322]. Il admet donc de manière relativement large les amortissements et l'établissement de provisions et fixe des prescriptions d'évaluation maximale. Pour ces raisons, il tolère une différence entre la valeur compteble inférieure à la valeur vénale des biens enregistrés au bilan de l'entreprise. Le droit fiscal, lui, cherche à frapper le contribuable selon sa réelle capacité contributive[323] et a pour but l'imposition du bénéfice réalisé dans une période déterminée. Ainsi, le droit fiscal n'admet pas avec la même largesse la liberté de l'entrepreneur en matière d'évaluation ou de création de provisions[324]. Pour cette raison, le droit fiscal met des limites à l'admission de certaines provisions ou amortissements. C'est dans ce contexte qu'interviennent les règles correctrices fiscales. Elles visent à réadapter le résultat comptable pour lui permettre d'atteindre les buts poursuivis par le droit fiscal.

Selon notre position, le concept de réalisation systématique est, sous certains aspects, proche de celui de réalisation comptable. Dans les deux cas, il ne s'agit pas d'une réalisation. En effet, aucun bien ne sort de la sphère d'influence de l'entreprise ou de l'entrepreneur et aucune contre-prestation sous la forme d'une créance, de liquidité ou d'autres biens n'est versée. Dans cette mesure, le contribuable n'est pas enrichi et sa capacité contributive n'est pas augmentée, ni au moment de la comptabilisation d'un profit, ni à celui du changement de système[325]. L'imposition a ainsi lieu indépendamment d'un afflux de liquidités ou de l'augmentation de la capacité contributive. Elle est motivée bien plus par des considérations de systématique et de technique comptable.

---

320 Pour un aperçu du principe de déterminance, cf. *supra,* p. 8 ss.

321 Ce point est d'ailleurs généralement reconnu, cf. CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 4.4., p. 51.

322 RDAF 2005 II 375, consid. 5.

323 Notamment arrêt du TA-GE du 12 avril 2005, consid. 5 = RDAF 2005 II 375.

324 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 211.

325 Concernant les interactions entre le principe de l'imposition selon la capacité contributive et celui de réalisation, cf. *supra,* p. 156 ss.

Dans la conception défendue ici, il est cependant nécessaire de distinguer la réalisation comptable de la réalisation systématique et ce malgré le fait que ces deux phénomènes ont certes des points communs. Nous l'avons vu[326], la réalisation comptable est un cas d'application du principe de déterminance. En raison du fait que le résultat fiscal d'une entreprise est basé sur les comptes établis selon le droit commercial, une modification du bilan commercial a une influence directe sur le bénéfice imposable de l'entreprise. Les bénéfices de réévaluation sont mentionnés dans la loi[327] en tant que bénéfice imposable mais cela n'aurait pas été nécessaire vu que leur imposition découle déjà de la simple application du principe de déterminance. Dès lors, ce type de réalisation est basé uniquement sur le droit comptable et est une conséquence logique de l'application du principe de déterminance. En revanche, la réalisation systématique ne découle pas du principe de déterminance. Au contraire, les phénomènes codifiés par la loi et considérés par la doctrine comme des cas de réalisation systématique permettent de s'écarter du résultat obtenu en application du droit comptable. Dans ce sens, la réalisation systématique représente une exception au principe de déterminance. En outre, l'élément essentiel de la réalisation systématique qui est le changement de système fait défaut lors de la réalisation comptable.

Pour ces raisons, la présente recherche emploiera la notion de règle fiscale correctrice lorsque nous chercherons à appréhender le phénomène donnant lieu à une imposition en raison de changement de système. Il sera toutefois fait ponctuellement référence à la notion de réalisation systématique, soit lorsque nous chercherons à distinguer ce phénomène de celui de réalisation comptable ou effectif, soit lorsque nous nous focaliserons sur l'examen de savoir si un changement de système donne lieu à une « réalisation » engendrant le décompte de réserves latentes. Cela dit, l'emploi de cette notion ne doit pas créer d'incertitude sur le fait que, à notre sens, la réalisation systématique n'est justement pas une réalisation mais représente au contraire une violation du principe de réalisation.

Selon GLAUSER[328] encore, la notion de réalisation en droit fiscal se distingue de la réalisation au sens du droit comptable. La première de ces notions répond à la question de savoir si les réserves latentes doivent être imposées alors que la seconde (réalisation au sens du droit comptable)

---

326 Cf. *supra,* p. 43 ss.

327 Art. 58 al. 1 lit. c *ab initio* LIFD.

328 GLAUSER, *apports*, p. 141.

concerne le moment de l'enregistrement du résultat. Pour éviter une confusion, GLAUSER parle de « réalisation fiscale » en lieu et place de la « réalisation effective ». A notre sens, cette distinction n'est pas nécessaire et crée au contraire, dans le contexte de notre recherche, des incertitudes entre la notion de « réalisation fiscale » dans le sens retenu par GLAUSER et de « réalisation systématique » au sens de la présente étude. Dans la mesure où la notion de réalisation au sens du droit comptable est très proche de celle en droit fiscal[329], nous ne ferons pas de distinction.

Il faut donc retenir ici que la réalisation systématique est une règle fiscale correctrice[330]. Son but est d'éviter que le fisc perde ou diminue ses expectatives et que l'imposition ultérieure de substance fiscale ne soit plus assurée. Il s'agit d'une règle fiscale en défaveur du contribuable, dans la mesure où elle prévoit une dérogation au principe de déterminance à son détriment.

329 GLAUSER arrive d'ailleurs à la conclusion que ces deux notions sont très proches, voire identiques, GLAUSER, *Apports*, p. 141, nbp 1069.

330 Dans ce sens également, cf. LOCHER, *Kommentar II*, n. 78 ad art. 58.

Chapitre troisième : Le principe de réalisation systématique

§ 1 Notion

I. Historique

La notion de réalisation systématique n'a pas de longue tradition en droit fiscal suisse[331]. Il semblerait que REICH[332] soit le premier, dans les années 80 à s'être intéressé de manière approfondie à la notion.

BALTHASAR [333]dans sa thèse datant de 1973 parle de cas de réalisation effective extraordinaire (« *Fälle ausserordentlicher echter Reservenrealisierung* ») en mentionnant ensuite le cas de transfert d'éléments économiques de la fortune commerciale à des sociétaires dans le cadre de remboursement de capital, de transformation d'une société de capitaux en société de personnes, de reprise d'une société de capitaux par une corporation de droit public et le transfert de siège à l'étranger. Dans ce contexte, il relève que ces cas de figure de réalisation effective extraordinaire ont ceci de particulier qu'ils sont imposables car *on considère* qu'un gain extraordinaire est réalisé, sans qu'il le soit véritablement d'un point de vue économique[334]. L'impôt est ainsi prélevé en raison de considérations purement fiscales et non pas économiques.

Dans une contribution datant de 1981, GURTNER[335] fait référence à la notion de « *Steuertechnische Realisationstatbestand* » concernant le

---

331 JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, 112 ; Dans sa thèse de doctorat datant de 1996, CHARBONNIER retient que ce terme est « relativement moderne dans la doctrine fiscale », cf. CHARBONNIER, *Produits dérivés*, p. 235.

332 REICH, *Realisation stiller Reserven*, qui parlait à l'époque de « *steuertechnische Realisation* ».

333 BALTHASAR, *Reservenbesteuerung*, p. 57.

334 BALTHASAR, *Reservenbesteuerung*, p. 58.

335 GURTNER, *Gratisaktien*, p. 609, npb 83. Cet auteur tire un parallèle entre l'octroi d'actions gratuites, l'impôt de départ et la transformation de sociétés de capitaux en sociétés de personnes. Selon lui, dans chacun de ces cas, une imposition préventive a lieu pour éviter que de la substance fiscale échappe à l'Etat.

traitement fiscal des actions gratuites. La même année, CAGIANUT/HÖHN[336] mentionnent quant à eux le terme de « *steuersystematisch-bedingte Realisierung* ».

Le terme de réalisation systématique est désormais fréquemment employé par la doctrine alors que l'administration fédérale des contributions tend à retenir le terme de « réalisation en raison de la systématique fiscale »[337] ou « réalisation due à la systématique fiscale »[338].

II. Essais de définition

A. Définitions faites par la doctrine

Il est intéressant de relever que la plupart des auteurs se contentent de mentionner des exemples de cas considérés comme des réalisations systématiques mais ne donnent pas de définition de ce concept[339]. Cela dit, beaucoup d'auteurs ont tenté de définir la notion de réalisation systématique. Quelques-unes de ces tentatives de définitions les plus caractéristiques sont reproduites ci-dessous.

Pour LOCHER[340], « une réalisation systématique 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 jusqu'à présent potentielle ne sera plus garantie au futur »[341].

Pour REICH[342], « un état de fait de décompte fiscal selon la systématique fiscale est basé sur la conception d'après laquelle en raison du principe de

---

336 CAGIANUT/HÖHN, *Realisierung,* p. 270.

337 Circulaire AFC, imposition partielle, ch. 2.4.2.

338 Circulaire AFC, restructurations, ch. 2.2.1 et ch. 2.2.2.

339 La plupart des auteurs qui mentionnent de manière générale la réalisation systématique se limitent à énumérer le prélèvement privé, la modification du statut d'une société et l'impôt de départ.

340 LOCHER, *Komm I*, n. 97 ad art. 18 ; sur le concept de réalisation systématique selon LOCHER, cf. également LOCHER, *Rechtsfindung*, p. 209 ss.

341 Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est le suivant : « *Eine steuersystematische Realisierung liegt vor, wenn ein weder zu einer echten noch zu einer buchmäßigen Auflösung der stillen Reserven führender Vorgang bewirkt, dass eine bisherige potentielle Besteuerungsmöglichkeit in Zukunft nicht mehr gewährleistet ist* ».

342 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 29.

l'imposition selon la capacité contributive, le potentiel reposant sur les réserves latentes doit, peu importe à quel moment, être soumis à une imposition. Les réserves latentes ne doivent pas être transférées sans être imposées dans un domaine dans lequel une imposition du même type ne peut être assurée. Les états de fait de décompte fiscal en raison de la systématique fiscale empêchent une perte définitive de substance fiscale, en disposant que lorsqu'un cas prévu par la loi se réalise les réserves latentes sont décomptées dans le bilan fiscal et imposées alors même que les plus-values ne sont pas réalisées par un échange de prestations et qu'elles ne sont pas réalisées de manière comptable dans le bilan commercial »[343]. REICH précise sa pensée en retenant qu'il s'agit là de règles correctrices légales qui veulent empêcher que la capacité contributive qui est contenue dans les réserves latentes reste non imposée, car les réserves latentes pour une raison ou pour une autre ne peuvent plus l'être[344]. Cette définition comprend pour la première fois l'idée que la réalisation systématique est une règle correctrice et non pas une réelle réalisation.

ATHANAS/BRÜLISAUER[345] retiennent une notion très proche de celle de REICH. Pour eux, une réalisation systématique a lieu lorsqu'une opération interne à l'entreprise a pour effet qu'une imposition potentielle n'est plus garantie dans le futur. La réalisation systématique empêche une perte définitive de substance fiscale en prévoyant que les réserves latentes soient décomptées dans le bilan fiscal et imposées bien que les plus-values ne

343 Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est le suivant : « *die steuersystematischen Gewinnausweistatbestände beruhen auf dem Gedanken, dass die in den stillen Reserven ruhende Potenz zufolge des Leistungsfähigkeitsprizip zu irgendeinem Zeitpunkt der Besteuerung zugeführt werden müsse. Stille Reserven dürfen nicht ungesteuert in einen Bereich überführt werden, in welchem eine gleichartige Besteuerung nicht mehr gewährleitet ist. Die steuersystematischen Gewinnausweistatbestände verhindern einen solchen endgültigen Verlust von Steuersubstrat, indem die stillen Reserven in der Steuerbilanz bei den im Gesetz umschriebenen Vorgängen offengelegt und besteuert werden, obwohl die Mehrwerte weder durch Leistungsaustausch realisiert noch in den Handelsbilanz buchmäßig aufgedeckt wurden* ».

344 Traduction libre de l'auteur, le texte original correspondant est le suivant : « *Es handelt sich hierbei um gesetzliche Korrekturvorschriften, die verhindern wollen, dass die in den stillen Reserven enthaltenen Leistungsfähigkeit unbesteuert bleibt, weil die stillen Reserven später aus irgendwelchen Gründen nicht mehr besteuert werden können* », cf. REICH, *Grundriss,* p. 39.

345 ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 94.

soient pas réalisées effectivement par un échange de prestations, ni décomptées comptablement dans le bilan commercial[346].

Selon l'administration fédérale des contributions, une réalisation en raison de la systématique fiscale se produit lorsque « des bénéfices en capital latents deviennent totalement ou partiellement exonérés »[347], respectivement lorsque « des bénéfices en capital latents (imposables) deviennent non imposables ou ne sont plus assujettis à l'impôt »[348].

En revanche le Tribunal fédéral, plutôt réticent à employer le terme de réalisation systématique[349] n'a pas eu l'occasion, à notre connaissance de donner une définition de ce concept.

Certains auteurs relèvent que le terme de réalisation systématique est trompeur. Selon JUNG[350] par exemple, aussi bien la réalisation comptable que la réalisation systématique sont des « *missglückte Begriffe* ». Pour BÖCKLI[351], la réalisation systématique est une « *systemwidrige Realisation* ». Selon cet auteur, la doctrine emploie à tort la notion de réalisation systématique car il s'agit justement du prélèvement d'un impôt alors qu'aucune réalisation n'a lieu[352]. Pour WEIDMANN[353], la réalisation systématique viole le principe de réalisation, selon lequel, seuls les revenus réalisés doivent être soumis à l'impôt.

Il ne s'agit là bien évidemment que d'une sélection de définitions. En effet, de nombreux ouvrages généraux de droit fiscal suisse mentionnent la notion de réalisation systématique et tentent d'y donner une définition. Cette

---

346 Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est le suivant. « *Eine steuersystematische Realisierung liegt dann vor, wenn ein unternehmensinterner Vorgang bewirkt, dass der potentielle Besteuerungszugriff in Zukunft nicht mehr gewährleistet ist. Die steuersystematische Realisierung verhindert einen endgültigen Verlust von Steuersubstrat, indem die stillen Reserven in der Steuerbilanz offengelegt und besteuert werden, obwohl die Mehrwerte weder durch Leistungsaustausch echt realisiert noch in der Handelsbilanz buchmäßig aufgedeckt werden* ».

347 Circulaire AFC, imposition partielle, ch. 2.4.2.

348 Circulaire AFC, restructurations, ch. 2.2.1 et 2.2.2.

349 Le Tribunal fédérale emploie certes le terme de réalisation systématique mais de manière relativement rare. Un exemple dans lequel notre haute Cour mentionne le terme de réalisation systématique se trouve à l'ATF 116 Ia 81, consid. 6.c et 6.d., p. 84.

350 JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen,* p. 274.

351 BÖCKLI, *Fusions- und Spaltungssteuerrecht*, p. 7, nbp 16.

352 « [die Lehre] *spricht von steuersystematischer Realisierung eine Ausdruckweise, die nach Auffassung des Verfassers eher zu vermeiden ist, weil es eben gerade um eine Erfüllung des Steuertatbestandes ohne Realisierung geht »,* cf. BÖCKLI, *Fusions- und Spaltungssteuerrecht*, p. 6.

353 WEIDMANN, *Realisation*, p. 93.

constatation nous amène à relever l'importance du sujet dans les ouvrages de doctrine fiscale suisse ainsi que la difficulté de cerner les contours du concept de réalisation systématique.

B. Analyse des définitions faites par la doctrine et définition retenue

A la lecture des définitions faites par la doctrine plusieurs éléments semblent être constitutifs de la notion de réalisation systématique.

Tout d'abord, la réalisation systématique n'est pas une réalisation effective, ni une réalisation comptable. La majorité des auteurs s'accorde sur ce point qui ressort expressément de la plupart des définitions. La réalisation sytématique est dès lors « quelque chose » de différent.

Sans l'intervention étatique lors de ce qui est considéré comme une réalisation systématique, la collectivité publique perdrait de la substance fiscale. Ce phénomène est créé par le fait que dans certaines circonstances des plus-values créées ne sont pas immédiatement imposées. Ce report d'imposition crée des réserves latentes qui, tôt ou tard, doivent être soumises à une imposition. La réalisation systématique est un mécanisme du fisc pour ne pas perdre de la substance fiscale. Pour certains auteurs, elle vise ainsi à préserver le principe de la capacité contributive[354].

Les réserves latentes sont liées fiscalement (« *fiskalisch verknüpft* »). Le fisc a accordé un report d'imposition et a consenti que cette dernière soit décalée dans le temps. Cela dit, il n'a pas renoncé définitivement à ses prérogatives mais uniquement tant que ses droits ne sont pas menacés c'est-à-dire tant que, potentiellement, il peut imposer une certaine substance. En revanche, lorsque son droit d'imposer est mis en danger, il intervient. C'est précisément la rupture du lien fiscal qui entraîne l'imposition basée sur une réalisation systématique.

Un autre élément qui ressort régulièrement de la définition doctrinale de la notion de réalisation systématique est la potentialité (par opposition à la certitude) de la perte fiscale. Au moment de l'intervention du fisc, il n'est généralement pas avéré que ce dernier subit ou subira une perte. La diminution ou la disparition définitive de substance fiscale n'a pas à être

354 Comme nous le verrons, selon la conception défendue ici, le principe de l'imposition selon la capacité contributive est déjà violé par le principe de réalisation et n'est donc pas spécifique à la réalisation systématique, cf. *infra,* p. 163 s.

démontrée et il ne s'agit en aucun cas d'une perte future certaine pour le fisc. Il suffit en effet que celle-ci soit potentielle pour que le législateur, respectivement l'administration fiscale, considère que la situation mérite une intervention.

Il sied ici de relever que le qualificatif de « systématique » est un faux ami. Il a une connotation de « automatique » ou « mécanique ». La réalisation systématique n'a rien d'un phénomène « mécanique » dans le sens où elle intervient lorsque l'existence de critères objectifs est démontrée. Au contraire, elle a trait au concept de système fiscal et a lieu lorsque de la substance fiscale change de système[355]. Dans ce sens, le terme de « réalisation systémique » serait peut-être plus approprié. Ce dernier ferait allusion de manière plus claire au changement de système et créerait moins de confusion.

C. Distinction par rapport aux autres cas de réalisations fictives

Il existe certaines situations particulières dans lesquelles une imposition a lieu sans que l'on puisse parler de réalisation effective, ni comptable, ni systématique. Ce phénomène est qualifié de réalisation fictive. Une réalisation fictive intervient alors que la légitimité est problématique et que le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité contributive est, d'une manière ou d'une autre, violé[356].

Comme réalisations fictives, RYSER/ROLLI[357] mentionnent l'imposition des actions gratuites (et de l'augmentation gratuite de la valeur nominale), l'imposition des rendements issus d'opérations de transposition et de liquidation partielle indirecte et l'imposition des actions de collaborateurs, lorsqu'elles sont imposées au moment de leur octroi. Ces auteurs considèrent que les réalisations fictives ne sont pas des cas de réalisation systématique[358] mais n'expliquent pas les raisons de cette divergence de classification, ni ne mentionnent de différence qui permettrait d'opérer une distinction.

Selon la conception adoptée ici, l'imposition des actions gratuites et des opérations de transposition sont des cas de réalisation systématique. En effet,

---

355 Le concept de « système fiscal » sera examiné plus bas, cf. *infra,* p. 70.

356 Notamment RYSER/ROLLI, *précis,* p. 163.

357 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 164.

358 Ce point de vue ressort de la formulation « outre celles tombant dans le domaine des réalisations inhérentes au système, d'autres cas de réalisations fictives entraînant une imposition doivent être relevés », cf. RYSER/ROLLI, *précis,* p. 163.

selon nous, l'imposition dans chacun de ces cas repose sur l'idée qu'une certaine substance fiscale disparaît en raison d'un changement de système. Dans le cas de l'imposition des actions gratuites et de l'augmentation gratuite de la valeur nominale, ce changement intervient lors du passage de réserves ouvertes dans la valeur nominale de la société de capitaux. Dans le cas de la transposition, c'est le passage d'un domaine soumis au principe de la valeur nominale (la fortune privée) à un domaine soumis au principe de la valeur comptable (fortune commerciale) qui provoque l'imposition. Les particularités de ces opérations seront décrites dans le chapitre y relatif[359]. En revanche, selon la conception défendue ici, la liquidation partielle indirecte ne représente pas un cas de réalisation systématique car l'impôt n'est pas dû uniquement en raison du changement de système mais nécessite également un appauvrissement de la société vendue[360]. Cela dit, nous ne saurions parler dans ce cas d'une réalisation fictive car le vendeur a bel et bien réalisé un gain, originalement considéré comme un gain en capital privé exonéré mais requalifié en rendement de participations imposables au moment de l'appauvrissement de la société vendue. En revanche, comme nous le verrons[361], l'imposition d'options reçues dans le cadre d'un plan d'intéressement des collaborateurs au moment de leur octroi (et non pas au moment de leur exercice) représente une violation du principe de réalisation[362] pouvant constituer un cas de réalisation fictif.

Un autre cas limite mais qui à notre sens ne représente pas un cas de revenu fictif est celui de l'imposition de la valeur locative des immeubles[363]. Selon la conception retenue ici, ce type particulier d'imposition correspond à l'appréhension fiscale d'un revenu en nature[364]. En effet, le contribuable qui se réserve l'usage d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit bénéficie d'un avantage économique à hauteur du montant qu'il n'aura pas à investir pour jouir d'un tel usage. Dans cette mesure, sa capacité contributive est augmentée et une l'imposition de la valeur locative d'un immeuble

359 Pour les actions gratuites et l'augmentation gratuite de la valeur nominale des actions, cf. *infra,* p. 295 ss ; pour la transposition, cf. *infra,* p. 320 ss.

360 Cf. *infra*, p. 348 s.

361 Pour un apercu du traitement des options de collaborateurs en droit fiscal international, cf. *infra*, p. 502 ss.

362 La violation est d'autant plus crasse lorsque les options sont liées à une clause de vesting selon laquelle le collaborateur perd ses expectatives en cas de cessation de l'activité lucrative.

363 Art. 21 al. 1 lit. b LIFD.

364 Du même avis, MERLINO, *CR-LIFD*, n. 97 ad art. 21 ; GURTNER/LOCHER, *Eigenmietwertbesteuerung*, p. 602.

respecte le principe de l'imposition selon la capacité contributive[365]. Il ne s'agit ainsi pas d'un cas de réalisation fictive.

La présente recherche n'aborde pas les problèmes de réalisation fictive en dehors de ceux qui ont lieu lors de changement de système fiscal.

III. Eléments constitutifs

A. Généralités

Le présent chapitre vise à mieux définir la notion de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Pour ce faire, nous proposons de passer en revue les éléments constitutifs de la notion qui ne sont clairement définis par aucune doctrine, ni jurisprudence. Il n'existe en effet pas de définition unanimement acceptée de la notion de réalisation systématique. Nous avons cherché dans le chapitre précédent à isoler certains aspects mentionnés par la doctrine et reconnus comme étant caractéristiques du phénomène qui est l'objet de la présente recherche. Nous avons ainsi identifié certains éléments importants de la notion qui nous intéresse. Le présent chapitre reprend ces éléments, les décrit et examine s'ils sont indispensables à la classification d'un phénomène en tant que réalisation systématique.

Dans un premier temps, nous allons examiner le bien-fondé de l'affirmation fréquemment faite en doctrine selon laquelle la réalisation systématique est décrite comme une réalisation qui est « autre chose » qu'une réalisation effective et qu'une réalisation comptable (let B). Nous verrons ensuite les différents cas de changement de système et reviendrons sur la notion même de système fiscal (let. C). Nous verrons que la crainte de perdre des recettes fiscales est à la base même de l'imposition en raison de la systématique fiscale et que cette perte n'est pas conditionnée à la disparition du pouvoir d'imposer des réserves latentes (let. D). Nous mentionnerons ensuite l'importance, dans la conception retenue ici, de l'existence d'une base légale permettant à l'administration fiscale d'intervenir (let. E). Avant de terminer ce chapitre par un résultat intermédiaire (let. G), nous examinerons dans quelle mesure le principe de proportionnalité limite l'étendue et l'existence de la réalisation systématique (let. F).

---

[365] Dans ce sens, cf. GURTNER/LOCHER, *Eigenmietwertbesteuerung*, p. 602 pour qui « *dieser Nutzungswert wird als echtes Naturaleinkommen angerechnet, weil er die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der berechtigten Person unbestrittenermassen erhöht* ».

B. Pas de réalisation effective, ni de réalisation comptable

Nous avons eu l'occasion dans le chapitre précédent de définir les notions de réalisation effective et de réalisation comptable. En accord avec la doctrine majoritaire[366], nous retenons que la réalisation systématique ne constitue ni l'une, ni l'autre de ces notions[367].

Contrairement à la réalisation effective, un échange de prestations n'a pas lieu. Le contribuable n'effectue pas de prestation en faveur d'une partie tierce et ne reçoit dès lors pas de contre-prestation dont il peut librement disposer, respectivement dont la nature économique est différente de celle de la prestation[368]. Lors de la réalisation systématique, aucun afflux de liquidité n'a lieu et le contribuable n'est pas enrichi.

La réalisation systématique se distingue de la réalisation comptable par le fait que cette dernière n'a pas lieu en raison de considérations fiscales. La réalisation comptable découle directement du principe de déterminance selon lequel le bénéfice imposable dépend du bénéfice déterminé en application du droit comptable. Il découle de ce principe que lorsque la réévaluation d'un actif ou la diminution comptable de la valeur d'un passif fait apparaître un bénéfice comptable, ce dernier constitue un bénéfice imposable selon le droit fiscal. En revanche, la réalisation systématique est une déviation du droit comptable pour qui elle ne constitue pas une réalisation. Le droit comptable retient qu'une opération est neutre et qu'aucun bénéfice ne droit être inscrit au bilan, mais le droit fiscal au contraire perçoit une raison de prélever un impôt.

---

366 Notamment : ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 94 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 29 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 97 ad art. 18 ; LOCHER, *Rechtsfindung*, p. 207 ss ; GLAUSER, *Apports*, p. 135.

367 Comme nous l'avons vu, le terme même de réalisation systématique est trompeur. En effet, selon la conception adoptée ici, il s'agit d'une règle correctrice fiscale permettant de s'écarter du résultat obtenu en application des règles de droit commercial, c'est-à-dire en violation du principe de déterminance. Dans cette optique, ainsi que nous aurons l'occasion de le revoir, la réalisation systématique n'est pas une réalisation.

368 Pour un aperçu des critères constitutifs de la notion de réalisation effective, cf. *supra,* p. 34 ss.

C. Changement de système

1. Généralités

Le changement de système est sans doute le critère le plus important de la réalisation systématique. Cette dernière intervient sous des formes très variées. Le but du présent chapitre n'est pas de présenter en détail tous les cas de figure[369]. En revanche, il nous paraît important dans le cadre de l'examen des éléments constitutifs de ce phénomène de présenter quels types de changements de système sont imaginables (ch. 2). Nous tenterons ensuite de définir la notion de système fiscal (ch. 3).

2. Potentiels changements de système

L'autorité fiscale peut être tentée de considérer que des réserves latentes sont réalisées lors de leur transfert dans un domaine exonéré. Ce sera notamment le cas lors du prélèvement privé[370] où un transfert a lieu en faveur de la fortune privée, domaine dans lequel les gains en capital ne sont pas imposables[371]. On retrouve également ce phénomène dans le cas de la transformation d'une société commerciale en une société holding[372]. Les réserves latentes transférées passent dans un domaine où elles ne subiront plus l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice[373]. Il en va de même avec les cas d'apports dissimulés[374]. Suite à leur apport à une filiale dans laquelle le sujet apportant dispose d'une participation qualifiée, les gains en capitaux réalisés ultérieurement ne sont plus soumis à l'imposition en raison du mécanisme d'exonération de la réduction pour participations[375] ou subiront une imposition réduite en vertu de l'imposition partielle des rendements de participations[376] si le sujet transférant est une personne physique.

---

369 Cet exercice fait l'objet de la quatrième partie de notre recherche.

370 Cf. *infra*, p. 169 ss.

371 Art. 16 al. 3 LIFD.

372 Cf. *infra*, p. 227 ss.

373 Art. 28 al. 2 LHID.

374 Cf. *infra*, p. 352 ss.

375 Art. 69 ss LIFD.

376 Art. 18b LIFD qui concerne l'imposition partielle des revenus produits par les participations de la fortune commerciale.

L'administration fiscale[377] considère parfois qu'une réalisation a lieu lorsque des réserves latentes sont transférées dans un domaine soumis à un taux différent, c'est-à-dire inférieur à celui applicable avant une certaine opération. Ce phénomène se retrouve par exemple lors de la transformation d'une société commerciale ordinaire en une société de domicile[378] ou mixte[379]. Dans ce cas, la base imposable de la société est réduite et l'administration fiscale tend à vouloir imposer la différence. Une situation similaire, mais traitée différemment par l'administration fédérale des contributions[380], se retrouve lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative imposable au taux ordinaire de 8.5 % au niveau fédéral[381] se transforme en une association, une fondation ou une autre personne morale au sens de l'art. 71 LIFD, lesquelles bénéficient d'un taux d'imposition réduit à 4.25 %[382].

Un autre cas classique de réalisation systématique a lieu lorsque de la substance fiscale est transférée à l'étranger[383]. L'Etat de départ perd son droit d'imposer en faveur d'une collectivité publique étrangère. Pour cette raison, il cherche à appréhender les réserves latentes transférées avant leur émigration. Le phénomène avait déjà lieu lorsque les cantons prélevaient un impôt de départ intercantonal. Malgré le fait que ce dernier a été abrogé lors du départ pour un autre canton[384], le débat sur les modalités du prélèvement d'un impôt lors du départ pour un autre Etat demeure un sujet très actuel en fiscalité internationale.

Un autre type de changement de système qui nous intéressera est celui lié à l'incorporation de réserves imposables dans la valeur nominale ou dans les réserves issues d'apports. De telles opérations réduisent la substance fiscale imposable en cas de liquidation de l'entreprise et l'administration fiscale retient en conséquence qu'une imposition a lieu. C'est le cas

377 Cf. Orientation CSI, holding, ch. 3.8, p. 10 (pour le transfert dans une société de domicile) et ch. 4.6, p. 14 (pour le transfert dans une société mixte) ; pour un aperçu plus détaillé de la position de la CSI sur ce sujet, cf. *infra*, p. 248 s.

378 Art. 28 al. 3 LHID.

379 Art. 28 al. 4 LHID.

380 Dans sa circulaire sur les restructurations, l'administration fédérale des contributions retient que le changement de taux d'impôt applicable au moment de la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une association, une association ou une autre personne morale ne fonde pas en soi une raison de prélever un impôt, cf. circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.3.2, sur ce point, cf. *infra*, p. 421 ss.

381 Art. 68 LIFD.

382 Art. 71 LIFD.

383 Cf. *infra*, p. 461 ss.

384 Cf. *infra*, p. 470 ss, en particulier, p. 484.

notament lors d'émissions d'actions gratuites, d'augmentations gratuites de la valeur nominale[385] et d'opération de transposition[386].

Le transfert d'un domaine soumis à la double imposition économique à un système soumis à un seul niveau d'imposition peut également être considéré comme un changement de système. C'est notamment le cas lors de la transformation d'une société de capitaux en une société de personnes[387] qui pour certains auteurs[388] représente un cas de réalisation systématique[389].

Tous les cas de figure de changement de système mentionnés ci-dessus ont un point commun. Ils conduisent à la disparition de substance fiscale. Ce point qui est essentiel sera examiné individuellement dans chacune des situations mentionnées.

3. Concept de système fiscal

Le concept de système fiscal n'est décrit par aucune loi, ni aucune jurisprudence. Pour comprendre la notion clef de la présente recherche, il est néanmoins nécessaire de bien en appréhender les limites.

Comme nous venons de le voir, l'existence d'une réalisation systématique est admise dans des cas très variés. On parle ainsi de changement de système lorsqu'un élément économique transféré dans la fortune privée, est nouvellement soumis à une imposition selon un statut cantonal particulier, à la réduction pour participations, ou encore s'il sort du champ d'application territorial d'une loi fiscale. Une réalisation systématique peut également se produire lorsque le taux d'impôt applicable est réduit ou lorsqu'un bien économique passe d'un domaine soumis au principe de la valeur nominale à celui de la valeur comptable. Au vu de cette

385 Cf. *infra*, p. 295 ss.

386 Cf. *infra*, p. 320 ss.

387 Cf. *infra*, p. 402 ss.

388 C'est le cas notamment des auteurs suivants : LOCHER qui parle de « *steuersystematisch bedingte Abrechnung* », cf. LOCHER, *Kommentar II*, n. 156 ad art. 58 ; MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 78 ss ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 253 ; BEHNISCH, *Umstrukturierungen*, p. 265 ; VON DER CRONE*, et al.*, *Fusionsgesetz*, p. 496 ; JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 123.

389 À notre sens, dans la mesure où le droit commercial n'admet pas la transformation d'une personne morale ou d'une coopérative en une société de personnes, cette dernière doit être effectuée par liquidation de la société de capitaux. Une telle liquidation donne lieu au versement d'un dividende de liquidation imposable dans le chef de l'actionnaire et non pas à un changement de système fiscal constitutif d'une réalisation systématique ; pour un aperçu de notre point de vue, cf. *infra*, p. 412 s.

grande diversité, il n'est pas aisé de fixer les contours de la notion de système fiscal.

Tous les cas de figure décrits succinctement ci-dessus ont ceci de commun qu'ils comprennent un changement dans le mode d'imposition. Un élément économique soumis jusqu'alors à un certain ensemble de règles est nouvellement soumis à une réglementation différente. Dans ce sens, le système fiscal peut être décrit comme un ensemble de règles, de prescriptions et de principes gouvernant l'imposition d'une substance fiscale donnée. Lors du transfert dans un nouveau système, un changement de paradigme a lieu. Pour savoir si un changement de système a lieu, il faut comparer les modalités d'imposition de la substance en question avant et après l'opération examinée. C'est uniquement si la logique fondamentale de l'imposition est modifiée qu'un changement de système doit être admis.

Selon REICH[390], un changement de système a lieu lorsqu'une substance fiscale n'est plus soumise à un impôt de la même nature (« *eine gleichartige Steuer* »). L'impôt ne doit en revanche pas avoir le même montant (« *gleichwertig* »)[391]. Selon cet auteur, on considère que si une opération a pour effet que la substance fiscale n'est plus soumise à un impôt du même type, le lien fiscal est rompu et la neutralité fiscale de l'opération examinée doit être refusée[392].

D. Pertes potentielles pour le fisc

1. Généralités

Un autre élément caractéristique de la notion de réalisation systématique est la perte potentielle pour le fisc. La réalisation systématique est un mécanisme de défense du fisc pour éviter que de la substance fiscale disparaisse. A défaut d'intervention de l'autorité fiscale, des augmentations de valeur qui, pour différentes raisons, n'ont pas été imposées ne pourront plus l'être.

---

390 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 252.

391 Pour REICH, l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le bénéfice sont « *gleichartig* » dans la mesure où tous les deux prennent en considération tous les revenus du contribuable et appliquent un taux progessif (avant la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise, le taux d'impôt fédéral sur le bénéfice était progessif). En revanche, pour REICH, l'impôt sur le gain immoblier n'est pas « *gleichartig* » avec les deux types d'impôt précités, cf. REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 252.

392 Sur la nature de lien fiscal, cf. REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 247 ss ; sur la conception de réalisation selon REICH, cf. *supra*, p. 51 s.

Pour déterminer si le fisc court le risque de perdre de la substance fiscale, il est nécessaire de comparer la situation prévalant avant le changement de système à celle prévalant après cette opération. Si la charge fiscale pesant sur les éléments économiques transférés diminue, l'autorité fiscale procédera à une imposition du montant de la diminution de cette charge[393]. Il est dans ce contexte possible d'admettre l'existence d'une réalisation systématique partielle ou totale, en fonction du fait qu'un ensemble de biens passe entièrement ou partiellement dans un nouveau mode d'imposition.

Une autre façon de voir les choses serait de considérer que le contribuable reçoit un avantage fiscal lors du changement de système. C'est dans ce contexte qu'il faut comprendre BÖCKLI lorsqu'il parle de « *virtuelle Steuervorteilzufluss* »[394]. Selon une telle conception, on ne se concentre pas sur la position de la collectivité publique mais bien plus sur celle du contribuable. Ce dernier voit sa position vis-à-vis du fisc être améliorée et sa potentielle facture fiscale diminuer.

Un problème de l'imposition sur la base d'une réalisation systématique est que la perte pour le fisc n'est que potentielle. En effet au moment du changement de système, le gain pour le contribuable n'est encore qu'incertain[395]. Nous le verrons[396], le fait d'imposer un gain alors qu'il n'est que potentiel peut conduire à des situations dans lesquelles un contribuable est imposé sur un profit qu'il ne réalisera jamais. A notre sens, cela peut déboucher sur une imposition contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive.

---

393 Ce phénomène est perceptible de manière très claire dans la pratique de l'AFC lors d'apports dissimulés à une filiale dont le sujet transférant, personne physique, détient une participation qualifiée selon 18b LIFD. Dans ce cas, l'AFC retient que le transfert entraîne une imposition de 50 % des réserves latentes transférées (circulaire AFC, imposition partielle, ch. 2.4.2). Cette imposition à 50 % intervient en raison du fait qu'après leur transfert dans la filiale, l'imposition ultérieure ne sera garantie qu'à hauteur de 50 % (art. 18b LIFD). Sur ce point, cf. *infra*, p. 391 ss.

394 BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 60. Cet auteur ne considère cependant pas que cet afflux d'avantage fiscal doive sans autre être appréhendé fiscalement en tant que revenu.

395 Dans ce sens : GLAUSER, *Apports*, p. 134 ; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmensteuerrecht*, p. 751 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 30 ; CONSTANTIN, *Aenderung der Besteuerungsregelung*, p. 316.

396 Cf. *infra*, p. 165.

2. La disparition de réserves latentes

La majorité des cas de réalisation systématique que nous allons examiner dans la présente recherche ont trait à la disparition de réserves latentes. Le fisc a toléré l'existence de substance fiscale non imposée à condition que cette dernière reste imposable à un stade ultérieur de la vie de l'entreprise. Il a renoncé à contraindre l'entreprise à faire figurer dans les comptes les éléments commerciaux à leur valeur vénale tout en présumant que cela n'était pas nécessaire à l'imposition des plus-values créées. Peu importe que des réserves latentes existent sur les actifs de l'entreprise, tant que ces augmentations de valeur n'échappent pas à l'impôt. En revanche, lorsque ce « lien fiscal » est rompu respectivement que l'imposition ultérieure de la substance fiscale n'est plus garantie, le fisc intervient en retenant qu'une réalisation systématique a lieu. Grâce à ce mécanisme, il appréhende les réserves latentes qui ont été créées à la charge du bénéfice imposable.

On peut se demander si la disparition de réserves latentes est un élément constitutif nécessaire à la notion de réalisation systématique. Il existe en effet des cas où une réalisation systématique peut être admise même en absence de réserves latentes. C'est le cas, comme le verrons, lors des réalisations systématiques basées sur l'application du principe de la valeur nominale[397]. Dans ces cas de figure, l'imposition est justifiée par le fait que le substrat fiscal en cas de liquidation de l'entreprise est diminué. Ainsi, à notre sens, l'existence, puis la disparition, de réserves latentes ne constituent pas des éléments constitutifs de la notion de réalisation systématique. Cela dit, au vu de l'importance centrale des réserves latentes dans le cadre de la présente recherche, il nous a paru opportun de présenter cette notion. Un chapitre y est ainsi consacré[398].

E. Base légale

En vertu du principe de la légalité prévue par la Constitution fédérale[399], l'autorité fiscale ne peut pas agir sans en être expressément autorisée par une

---

397 C'est-à-dire l'émission d'actions gratuites et l'augmentation gratuite de la valeur nominale, de la transposition et de la liquidation partielle indirecte, ce dernier cas n'étant dans la conception retenue ici pas une réalisation systématique cf. *infra*, p. 348 s.

398 Cf. *infra*, p. 77 ss.

399 Art. 5 Cst. féd. et plus spécifiquement dans le domaine de la fiscalité l'art. 127 al. 1 Cst. féd.

loi. Selon la conception retenue ici, le principe de la légalité s'applique de manière particulièrement stricte en droit fiscal. Il est dès lors nécessaire, dans chaque situation, d'examiner si le droit fiscal contient une disposition permettant de s'écarter du résultat obtenu selon le droit comptable[400].

Comme nous le verrons, la pratique n'est pas extrêmement conséquente dans l'application du principe de la légalité. On a parfois l'impression que l'autorité administrative assimile les circulaires ou autres documents qu'elle émet à de véritables bases légales. Dans certains cas, on pourrait même penser que l'administration fiscale considère qu'elle est fondée à intervenir à chaque fois que de la substance fiscale sort du champ de l'impôt et que son imposition ultérieure n'est plus garantie[401]. Pour ce faire, elle devrait retenir qu'il existe en droit suisse ce que nous appellerons une « clause générale de réalisation systématique ». Un chapitre sera consacré à la problématique du principe de la légalité[402]. Dans ce contexte, nous examinerons notamment s'il existe une clause générale (implicite ou explicite) de réalisation systématique.

F. Proportionnalité

De nombreux auteurs[403] insistent sur le fait que l'intervention du fisc doit se limiter à ce qui est strictement nécessaire pour préserver ses droits.

Cette conception, intimement liée au principe de la proportionnalité, lui-même déduit du principe constitutionnelle d'imposition selon la capacité contributive[404], a plusieurs facettes. D'une part, il a pour effet qu'uniquement

400 Selon la conception retenue ici, le principe de réalisation systématique permet au fisc de s'écarter du résultat obtenu suite à l'application du droit comptable ; la disposition prévoyant une réalisation systématique a une fonction de règle correctrice.

401 C'est le cas notamment du traitement réservé par l'administration fédérale des contributions à certaines conditions aux apports dissimulés (en relation avec la réduction pour participations, cf. *infra*, p. 373 ss ; en relation avec l'imposition partielle des rendements de participations, cf. *infra*, p. 391 ss.

402 Cf. *infra*, p. 97 ss.

403 SPORI, *zur steuersystematische Realisation*, p. 92 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 83 ad art. 57-58 ; DANON, *restructurations internationales*, p. 272 ; WIDRIG, *Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften*, p. 136 ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 317 ; BRÜLISAUER, *Generalthema II des IFA-Kongresses*, p. 353 ; BRÜLISAUER, *Attribution*, p. 641 ss ; ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 99 ss ; BRÜLISAUER/POLTERA, *DBG-Komm.*, n. 288 ad art. 58 ; GLAUSER, *Apports*, p. 135 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 124 ; CHARBONNIER, *Produits dérivés*, p. 236.

404 Art. 127 al. 2 Cst. féd.

la substance fiscale ne pouvant plus être appréhendée ultérieurement doit être soumise à l'imposition. Il limite ainsi l'étendue de l'intervention du fisc.

D'autre part, il joue un rôle quant au moment de l'imposition. Cette dernière ne peut avoir lieu avant que les conditions prévues par la loi, à partir desquelles l'imposition ultérieure ne sera plus garantie, ne soient remplies. Il a dans ce sens une fonction temporelle, selon laquelle la réalisation systématique est une *ultima ratio* ne pouvant intervenir qu'en dernier recours. En outre, à notre sens, la réalisation systématique ne doit intervenir que lorsqu'aucune autre mesure n'est envisageable. Ce point découle également du principe de proportionnalité selon lequel il convient de rechercher la solution la plus adéquate par rapport au but recherché et que l'action de l'Etat n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif recherché[405].

Ce point, à notre sens extrêmement important, doit être gardé à l'esprit lors de l'interprétation des règles fiscales correctrices.

G. Résultat intermédiaire et proposition de définition

Le présent chapitre a présenté les éléments constitutifs de la notion de réalisation systématique. Nous avons vu que cette dernière est un phénomène qui ne représente pas une réalisation effective, ni une réalisation comptable, qui est dû à un changement de système fiscal engendrant une perte potentielle pour le fisc. La notion de système fiscal est celle qui est le plus difficile à appréhender. Nous avons retenu qu'un système fiscal, dans le contexte de la présente recherche, est un ensemble de règles, de prescriptions et de principes gouvernant l'imposition d'une substance fiscale donnée. Un changement de système doit ainsi être admis lorsqu'un élément économique est nouvellement soumis à un impôt d'une autre nature.

En accord avec la doctrine, il semble que l'existence d'une base légale expresse fait partie des critères permettant de considérer qu'une imposition en raison de la systématique fiscale peut avoir lieu. En outre, le respect du principe de la proportionnalité impose à l'autorité fiscale de limiter son intervention à ce qui est strictement nécessaire pour garantir une exécution efficace de ses prérogatives. Dans ce sens, la réalisation systématique est un mécanisme qui, en tant qu'*ultima ratio*, ne doit pas intervenir avant que cela

405 Art 26 et 36 Cst. féd. ; arrêt du TF 2C_910/2010 du 5 mai 2011, consid. 5.1 ; ATF 136 I 87, consid. 3.2, p. 92 ; ATF 133 I 77, consid. 4.1, p. 81.

soit nécessaire, ni sur un montant supérieur à celui qui échappe effectivement au fisc. En outre, il doit laisser sa place à d'autres moyens (notamment d'éventuels reports d'imposition ou garanties) qui sont également aptes à garantir les prétentions du fisc mais ont un effet moins contraignant pour le contribuable.

Au vu de ces éléments, la réalisation systématique doit à notre sens être définie comme « une intervention du fisc, basée sur une disposition légale expresse, lui permettant de s'écarter du résultat comptable en défaveur du contribuable lorsque et dans la mesure où ses expectatives sont mises en danger en raison de la systématique fiscale ».

§ 2 Les réserves latentes

I. Généralités

A. Notion

Les réserves d'une entreprise sont la part de bénéfice qui n'est pas distribuée, c'est-à-dire qui est maintenue dans l'entreprise et n'est pas créditée au capital propre[406]. Elles constituent donc une part de fortune nette qui ne provient pas de mise de fonds des propriétaires, mais qui a été produite par l'entreprise elle-même[407]. On distingue les réserves ouvertes ou apparentes des réserves latentes ou dissimulées selon leur visibilité ou non au bilan commercial.

D'une manière générale, les réserves ouvertes sont des réserves qui apparaissent au bilan. Elles représentent une position indépendante au bilan[408]. On distingue entre réserves volontaires et légales en fonction du fait que leur création découle d'une décision libre de l'entreprise ou d'une base légale contraignante. Le bénéfice non distribué est attribué aux réserves ouvertes. Dans la mesure où ce bénéfice a été réalisé par la société, il a déjà été imposé. En conséquence, sa disparition ne joue pas de rôle au niveau de la société[409].

La situation est différente pour les réserves latentes[410]. Dans ce cas, une augmentation de valeur a bien été créée mais elle n'a pas été enregistrée au bilan. Par conséquent, elle n'a pas non plus été appréhendée par le fisc. Vu que cette substance n'a pas encore été imposée, une charge fiscale latente existe. La réalisation systématique, comme nous l'avons vu[411], est un

406 BLUMER, *kaufmännische Bilanz*, p. 192 ; LEU, *Bilan*, p. 227.

407 LEU, *Bilan*, p. 227.

408 BLUMER, *kaufmännische Bilanz*, p. 206.

409 Elle peut en revanche jouer un rôle au niveau de l'actionnaire. C'est le cas notamment lors de l'octroi d'actions gratuites où la transformation de réserves ouvertes en capital-actions est assimilée à un rendement de participations au niveau de l'actionnaire ; sur cette problématique, cf. *infra*, p. 295 ss.

410 La doctrine parle également de « réserves tacites », « réserves occultes », « réserves dissimulées » ou encore « réserves cachées ». Nous nous en tiendrons au terme de réserves latentes en tant que terme le plus employé en pratique.

411 Cf. *supra*, p. 71.

mécanisme du fisc pour préserver ses expectatives. Il doit pour cela être particulièrement attentif aux réserves latentes, raison pour laquelle nous allons examiner plus en détail la notion de réserves latentes.

Les réserves latentes sont une part de bénéfice qui n'apparaît pas au compte de résultat en raison de l'enregistrement d'opérations comptables aboutissant à la sous-évaluation d'actifs ou à la surévaluation de provisions et autres passifs[412]. Elles constituent la différence entre la valeur comptable et la valeur réelle supérieure des actifs en questions[413]. On dit de ce type de réserves qu'elles sont latentes car, à l'opposé des réserves ouvertes, leur existence et leur étendue ne sont pas connues par l'assemblée générale des actionnaires, ni par le public[414]. Elles constituent une part de capital propre qui n'est pas décelable par un tiers[415].

D'une manière générale, les réserves latentes sont créées lorsqu'un bilan omet un actif, comporte des actifs sous-évalués, des passifs fictifs ou encore des passifs surévalués[416]. Il existe donc plusieurs raisons à l'existence de réserves latentes. Cela dit, lors de leur décompte, on ne distingue pas pour quelle raison elles sont dissoutes, que ce soit en raison de l'augmentation de la valeur comptable d'un actif ou de la disparition d'un passif[417].

Les réserves latentes se laissent diviser en trois types[418] : les réserves latentes involontaires, les réserves d'appréciation et les réserves arbitraires[419]. Nous proposons de présenter ces différentes notions dans le chapitre suivant.

412 COTTIER, *Traité de comptabilité générale*, p. 191.

413 TORRIONE, *CR-CO II*, n. 7 ad art. 669 ; BÖCKLI, *Schweizer Aktienrecht*, p. 1093 ; GLAUSER, *IRFS et droit fiscal*, p. 553.

414 BLUMER, *kaufmännische Bilanz*, p. 206 ; MEIER, *Aktiengesellschaft*, p. 374.

415 COTTIER, *Traité de comptabilité générale*, p. 191.

416 LEU, *Bilan*, p. 227 ; cf. également VUILLE, *Umwandlung*, p. 124.

417 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 66.

418 Le Code des obligations suisse fait rarement mention de la notion de réserves latentes. Il mentionne ce terme à l'art. 669 al. 2 et 3 CO. Dans ce contexte, le terme de réserve latente fait référence aux réserves latentes arbitraires, cf. TORRIONE, *CR-CO II*, n. 10 ad art. 669.

419 Selon BÖCKLI, il n'existe en réalité que deux types de réserves latentes, les réserves forcées (ou « *Zwangreserven* ») et les réserves arbitraires (ou « *Willkürreserven* » ou « *Absichtsreserven* »), cf. BÖCKLI, *Schweizer Aktienrecht*, p. 1091.

B. Les différents types de réserves latentes

1. Réserves latentes involontaires

Les réserves latentes involontaires[420] sont créées par des plus-values non comptabilisées[421]. Elles se forment d'elles-mêmes, automatiquement et sans décision arbitraire du conseil d'administration, en raison des règles d'estimation légales[422], en particulier en raison de l'application du principe du coût d'acquisition[423]. Leur valeur se monte à la différence entre la valeur réelle d'un élément au bilan et sa valeur comptable maximale selon la loi[424].

La plus-value donnant lieu à la création d'une réserve latente involontaire peut être d'ordre économique[425] ou monétaire[426]. Elle peut également naître par la création de valeurs non activables commercialement, notamment du goodwill originaire ou d'autres valeurs immatériels. Il s'agit donc de réserves qui ne peuvent pas encore être activées respectivement inscrites au bilan selon le droit commercial[427].

2. Réserves latentes d'appréciation

Une réserve latente d'appréciation existe à hauteur de la différence entre la valeur maximale légale et une valeur comptable fixée de manière prudente[428]. Il s'agit d'un cas d'application du principe de prudence[429]. Une telle réserve nait lorsque l'entreprise qui dispose d'une marge de manœuvre

---

420 Également appelées réserves latentes automatiques ou réserves latentes forcées.

421 COTTIER, *Traité de comptabilité générale*, p. 192 ; NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR II*, n. 40 ad art. 960 ; NEUHAUS/BALKANYI, *BSK OR II*, n. 34 ad art. 665.

422 MEIER, *Aktiengesellschaft*, p. 374 ; TORRIONE, *CR-CO II*, n. 8 ad art. 669 ; BÖCKLI, *Schweizer Aktienrecht*, p. 1091 ; sur la notion du principe de coût historique, cf. *infra*, p. 84.

423 TORRIONE, *CR-CO II*, n. 8 ad art. 669 ; GLAUSER, *IRFS et droit fiscal*, p. 553 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 22 ad art. 57-58.

424 NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR II*, n. 40 ad art. 960.

425 La plus-value économique a pour origine les fluctuations du marché qui a pour résultat que la valeur d'un bien inscrit au bilan est plus élevée qu'à l'origine.

426 La plus value monétaire est une conséquence de l'inflation. En raison de ce phénomène, la valeur monétaire d'un bien exprimée au cours du jour de son inscription est inférieure à celle exprimée au cours du jour.

427 HELBLING, *Bilanz- und Erfolgsanalyse*, p. 99.

428 CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 6.2.4., p. 70 ; NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR II*, n. 40 ad art. 960.

429 TORRIONE, *CR-CO II*, n. 9 ad art. 669 ; CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 6.2.2.3., p. 63.

dans l'évaluation d'un élément économique choisit par prudence, une valeur en dessous de la valeur réelle de l'élément en question[430]. L'estimation qui est faite d'un actif est plus basse que sa valeur réelle. Elle est trop prudente mais cette estimation trop prudente n'est pas irraisonnable et entre dans le cadre du pouvoir d'appréciation découlant des règles de comptabilisation[431].

3. Réserves latentes arbitraires

Les réserves latentes arbitraires[432] sont créées lorsque l'entreprise modifie délibérément et de manière arbitraire la valeur d'actifs ou de passifs pour faire disparaître un bénéfice ou se laisser une certaine marge de manœuvre[433]. La création de telles réserves va au-delà de ce qui est nécessaire d'un point de vue économique et de ce qui serait recommandé en vertu du principe de la prudence[434]. Elle dépasse, par définition, la marge d'appréciation raisonnable à l'intérieur de laquelle, une évaluation d'éléments au bilan peut-être faite[435]. Leur constitution repose sur différents motifs : d'une part, une prudence excessive de l'entreprise, d'autre part la volonté de dissimuler du bénéfice imposable.

---

430 NEUHAUS/BALKANYI, *BSK-OR II*, n. 35 ad art. 665 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 22 ad art. 57-58.

431 MEIER, *Aktiengesellschaft*, p. 374 ; GLAUSER, *IRFS et droit fiscal*, p. 553.

432 Ces réserves sont également appelées réserves latentes volontaires ou réserves du conseil d'administration (« *Verwaltungsratsreserven* ») car elles sont à disposition du conseil d'administration, cf. HELBLING, *Bilanz- und Erfolgsanalyse*, p. 98 ; BLUMER, *kaufmännische Bilanz*, p. 209 ; GURTNER parle également de « *Absichtsreserven* » et de « *unternehmenspolitische Reserven* », cf. GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 388.

433 COTTIER, *Traité de comptabilité générale*, p. 191 ; HELBLING, *Bilanz- und Erfolgsanalyse*, p. 98 ; MEIER, *Aktiengesellschaft*, p. 374 ; NEUHAUS/BALKANYI, *BSK-OR II*, n. 36 ad art. 665 ; TORRIONE, *CR-CO II*, n. 10 ad art. 669 ; GLAUSER, *IRFS et droit fiscal*, p. 553 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 22 ad art. 57-58.

434 NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR II*, n. 40 ad art. 960 ; CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 6.2.4., p. 70.

435 CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 6.2.2.3., p. 63.

II. Admissibilité des réserves latentes selon le droit comptable

A. Généralités

Le Code des obligations suisse ne mentionne que des prescriptions d'estimation maximales[436]. Il autorise par là implicitement une estimation à une valeur plus basse que ces maximaux légaux[437] et par conséquent plus basse que la valeur vénale des actifs comptabilisés. Cette technique législative permet ainsi la création de réserves latentes[438].

Le Code des obligations comporte plusieurs dispositions qui traitent des règles commerciales d'évaluation[439]. Ces dernières sont très différentes suivant qu'il s'agit d'actifs d'une société soumise aux règles d'évaluation d'une société anonyme ou au contraire d'actifs appartenant à une autre personne soumise à l'obligation de tenir des comptes selon l'art. 957 CO[440]. Cela dit, il est généralement reconnu que les règles valant pour les personnes astreintes à tenir des comptes selon l'art. 959 CO s'appliquent aux sociétés soumises aux règles d'évaluation des sociétés anonymes cumulativement avec les règles valant pour la société anonyme[441].

B. Règles d'évaluation selon le droit suisse

1. Principes généralement admis dans le commerce

Selon l'art. 959 CO, le compte d'exploitation et le bilan annuel sont dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce. Ils doivent être complets, clairs et faciles à consulter, afin que les intéressés puissent se rendre compte aussi exactement que possible de la situation économique de l'entreprise. Le présent chapitre propose de passer en revue certains des principes dit « généralement admis dans le commerce » qui ont

436 TORRIONE, *CR-CO II*, n. 12 ad art. 960.

437 BLUMER, *kaufmännische Bilanz*, p. 213.

438 TORRIONE, *CR-CO II*, n. 6 ad art. 960.

439 Principalement : art. 664 ss CO et art. 959 ss CO.

440 TORRIONE, *CR-CO II*, n. 8 ad art. 960.

441 TORRIONE, *CR-CO II*, n. 9 ad art. 960.

une influence sur l'admissibilité des réserves latentes[442]. Outre le principe de réalisation et d'imparité qui ont déjà fait l'objet d'une présentation[443] et sur lesquels nous ne reviendrons plus ici, nous arborerons le principe de prudence (lit. a) puis celui de sincérité et de l'aperçu le plus sûr possible (lit. b). Pour finir, nous présenterons le principe de coût historique (lit. c).

a. Principe de prudence

Le principe de prudence prévu à l'art. 662a al. 2 ch. 3 CO est reconnu par notre haute Cour comme un des principes les plus importants en matière d'évaluation d'actifs[444]. Ce principe, qui est un des fondements du droit comptable suisse[445], a pour but la protection des créanciers[446] et tend à ce que l'entreprise ne présente pas un état trop optimiste de sa situation économique[447]. En présence d'une marge de manœuvre dans l'évaluation, la valeur la plus basse d'un actif et la valeur la plus haute d'un passif doit être retenue. Il convient dès lors de faire preuve de réserve lors des différentes étapes de l'évaluation[448]. En matière d'évaluation d'actifs, le principe de prudence commande que, dans le doute, les comptes soient présentés sous la forme la moins favorable à l'entreprise[449]. Il faut au contraire évaluer de manière raisonnable la probabilité qu'un événement se produise[450].

D'une manière générale, on peut dire que la constitution de réserves latentes correspond au principe de prudence[451] et que ce dernier autorise dès

442 Nous ne présenterons pas les principe de « l'entité comptable », de la « continuité de l'exploitation », du « nominalisme », « d'intégralité », du « caractère essentiel de l'information », de « clarté », « d'interdiction de compensation entre actifs et passifs ainsi qu'entre charge et produits », « de la spécialisation des exercices ». Ces principes, bien qu'importants dans la pratique ne joue qu'un rôle très restreint dans l'admission ou le refus de réserves latentes et leur examen sortirait du cadre de la présente recherche.

443 Cf. *supra*, p. 19 ss.

444 ATF 115 Ib 55, consid. 5b, p. 59.

445 DANON, *CR-LIFD*, n. 21 ad art. 57-58.

446 RIVIER, *Vérité comptable*, p. 413.

447 MESSAGE révision SA de 1983, p. 912.

448 P. ex. lors de l'estimation de la durée d'utilisation d'un bien ou quant aux différentes hypothèses sur les possibilités d'écoulement des stocks, cf. CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 6.2.2.3., p. 63.

449 ATF 115 IB 55, consid. 5b, p. 59 ; CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 4.1, p. 47 ; NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR II*, n. 21 ad art. 959.

450 Il n'est cependant pas nécessaire de partir du « *worst case sénario* » en retenant que des situations invraisemblables risquent de se produire, cf. CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 6.2.2.3, p. 63.

451 HELBLING, *Bilanz- und Erfolgsanalyse*, p. 99 ; NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR II*, n. 21 ad art. 959.

lors leur existence. En effet, il peut favoriser la constitution de réserves latentes qui ne seraient pas forcément admissibles avec une approche centrée sur les investisseurs et adoptant ainsi une conception « *true and fair view* »[452]. Cela dit, le principe de prudence ne doit pas être abusé. Une application exagérée du principe de prudence empêcherait la réalisation de l'objectif principal des comptes commerciaux de se rendre compte de manière aussi fiable que possible de l'état financier d'une société[453].

b. Principe de sincérité et principe de l'aperçu le plus sûr possible

Selon le principe de sincérité, qui découle de celui de prudence[454] et qui est mentionné dans la note marginale de l'art. 959 CO, le bilan ne peut pas présenter une situation économique plus favorable qu'elle ne l'est en réalité[455].

Conformément à l'art. 662a al. 1 CO, les comptes annuels sont dressés conformément aux principes régissant l'établissement régulier des comptes, de manière à donner un aperçu aussi sûr que possible du patrimoine. Ce principe est également mentionné à l'art. 959 CO selon lequel les comptes annuels doivent permettre aux intéressés de se rendre compte aussi exactement que possible de la situation économique et des résultats de la société. Il exige que celui qui dresse le bilan mette tout en œuvre pour rendre ses comptes annuels aussi explicites que possible[456].

Il est vrai qu'une admission excessive des réserves latentes peut aller à l'encontre du principe de l'aperçu le plus sûr possible. Cela dit, on ne peut pas considérer que la mention de ce principe dans le droit comptable suisse signifie que ce dernier a opté pour une approche « *true and fair view* ». Ce concept doit bien plus être compris comme la volonté de privilégier une présentation des comptes aussi objective que possible[457]. La doctrine[458] le considère comme une déclaration d'intention qui ne s'est pas concrétisée dans la loi.

---

452 NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR II*, n. 28 ss ad art. 662a ; GLAUSER, *Apports*, p. 52 ss ; GLAUSER, *IFRS*, p. 545.

453 NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR II*, n. 22 ad art. 959.

454 CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 4.1, p. 47.

455 CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 5.2, p. 53.

456 MESSAGE révision SA de 1983, p. 912.

457 GLAUSER, *Apports*, p. 52 ; NEUHAUS/ILLG, *BSK-OR II*, n. 2 ad art. 662a.

458 GLAUSER, *Apports*, p. 52 ; NEUHAUS/ILLG, *BSK-OR II*, n. 28 ad art. 662a.

c. Principe du coût d'acquisition

Selon le principe du coût d'acquisition[459,460], les actifs peuvent figurer au bilan au plus pour leur prix d'acquisition ou de revient[461]. Ce principe découle directement de l'art. 665 CO qui prévoit que « l'actif immobilisé peut être évalué au plus à son prix d'acquisition ou à son coût de revient, déduction faite des amortissements nécessaires ». Il en résulte que les augmentations de valeur au-delà du prix d'acquisition ne peuvent pas être inscrites au bilan tant que l'actif n'est pas aliéné. Il s'agit là d'un cas d'application du principe de réalisation selon lequel, une plus-value n'apparaît au bilan que lorsqu'elle est réalisée[462].

L'art. 960 al. 2 CO, applicable pour les personnes astreintes à tenir des comptes qui ne sont pas soumises aux règles comptables de la société anonyme, prévoit une exception au principe du coût d'acquisition[463]. Selon l'art. 960 al. 2 CO, « la valeur de tous les éléments de l'actif ne peut y figurer pour un chiffre dépassant celui qu'ils représentent pour l'entreprise à la date du bilan ». Malgré le fait que cette disposition prévoit que les actifs peuvent figurer dans les comptes à leur valeur au jour du bilan (valeur du jour, qui découle du principe de continuation), la pratique se distancie en principe de cette évaluation et emploie le coût historique dans ce cas également. En outre, pour ces entreprises, le principe de prudence reste applicable et s'oppose évidemment à une évaluation trop généreuse. Cependant, la valeur d'utilité exprimée au bilan peut aboutir à une valeur qui sera supérieure à celle du coût historique, ce qui viole le principe de réalisation[464]. Pour cette raison, selon le Manuel suisse d'audit, la

---

459 Appelé également principe du prix d'acquisition ou du coût de revient ; les auteurs germanophones parlent de « *Anschaffungs-* » ou de « *Herstellungskosten* », cf. *supra*, p. 46 s.

460 Le principe du coût historique se distingue de celui de la valeur de réalisation et de celui du coût actuel. Des actifs estimés à leur valeur de réalisation le sont à un montant qui pourrait être obtenu en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire (TORRIONE, *CR-CO II*, n. 6 ad art. 960). Selon la méthode du coût actuel, les actifs sont comptabilisés pour le montant qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent était acquis ; sur ces principes d'évaluation, cf. TORRIONE, *CR-CO II*, n. 6 ad art. 960.

461 CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 4.1, p. 48 ; MEYER, *Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen*, p. 83 ; TORRIONE, *CR-CO II*, n. 6 ad art. 960 ; NEUHAUS/INAUEN, *BSK-OR II*, n. 6 ad art. 665 ; RIVIER, *Vérité comptable*, p. 414.

462 GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 394 ; TORRIONE, *CR-CO II*, n. 5 ad art. 665.

463 TORRIONE, *CR-CO II*, n. 10 ad art. 960 ; comme nous l'avons vu (cf. *supra*, p. 48 ss), le fait que le principe du coût historique ne s'applique pas pour les entreprises qui ne sont pas soumises aux règles comptables de la société anonyme est controversé par une partie de la doctrine, cf. notamment RIVIER, *Vérité comptable*, p. 415.

464 TORRIONE, *CR-CO II*, n. 10 ad art. 960.

réévaluation d'actifs au-delà de leur coût historique n'est « pas recommandable »[465].

Cela dit, pour les sociétés anonymes et les autres sociétés soumises aux règles comptables des sociétés anonymes, le principe du coût historique vaut très largement. Une exception à ce principe est la réévaluation des immeubles et des participations en cas de bilan déficitaire[466]. Une autre exception est celle qui permet à l'entreprise d'évaluer les titres côtés en bourse au cours moyen qu'ils ont enregistré le dernier mois précédant la date du bilan[467]. Dans ce cas de figure (qui ne vaut pas pour les titres non cotés en bourse[468]), les plus-values sont comptabilisées avant d'être réalisées par le biais d'une aliénation. Cette exception au principe de réalisation fait « un peu figure étrange dans la systématique de l'évaluation du droit suisse »[469] et cette méthode d'évaluation reste une exception en pratique[470].

De par l'application très généralisée du principe du coût d'acquisition, le législateur admet en principe l'existence de réserves latentes. En refusant de tenir compte dans le bilan des augmentations de valeurs créées mais non encore réalisées, le législateur tolère en effet des écarts de valeur entre la valeur du marché et la valeur comptable d'actifs au bilan[471].

C. Révision du droit comptable suisse

1. Généralités

Depuis plusieurs années déjà[472], le Conseil fédéral reconnaît que les normes comptables actuelles sont « obsolètes »[473]. Selon le Tribunal fédéral, elles

---

465 CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 2.231, p. 53.

466 Art. 670 CO.

467 Art. 667 CO.

468 Cf. art. 667 al. 2 CO.

469 CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 2.3415, p. 205.

470 CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 2.3415, p. 205 ; cf. également TORRIONE, *CR-CO II*, n. 2 ss ad art. 667.

471 BÖCKLI mentionne le terme « *anything goes Praxis* » pour faire référence au fait que le droit comptable suisse est très libéral par rapport à l'admission de réserves latentes, cf. BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 234.

472 En 1993, un groupe de réflexion « droit des sociétés » avait déjà constaté que le droit comptable suisse nécessitait une réforme urgente, cf. ZIHLER, *Rechnungslegungsrecht,* p. 40.

473 MESSAGE révision CO, p. 1410.

sont « sommaires »[474]. Il est dès lors apparu qu'une modification de fond est nécessaire. L'un des objectifs de la modification du droit comptable suisse est de prendre en compte les développements internationaux récents en ce domaine, en particulier aux Etats-Unis et dans l'Union européenne[475]. Il était, dans un premier temps[476] envisagé d'introduire dans les règles comptables suisses le principe de « *fair presentation* » ou de « *true and fair view* »[477] selon lequel la présentation de la situation économique de l'entreprise doit être aussi proche que possible de la réalité. Ce projet initial a cependant été abandonné au bénéfice d'une modification du code des obligations actuellement en préparation aux chambres fédérales que nous proposons de présenter dans le chapite suivant.

2. Projet de loi sur la modification du Code des obligations

Contrairement à ce qui était prévu par l'AP-LECCA, le nouveau projet de modification des règles de droit comptable renonce à créer une loi spécifique pour la comptabilité mais prévoit de modifier le Code des obligations[478]. Ainsi, les art. 957 ss CO devraient être fondamentalement modifiés.

---

474 ATF 136 II 88, consid. 3.4, p. 94 ; selon TORRIONE, la réglementation rudimentaire actuelle en vigueur en Suisse en matière d'établissement des comptes annuels ne répond plus aux exigences actuelles, cf. TORRIONE, *CR-CO II*, n. 10 ad art. 662a ; selon GURTNER, elle est « *veraltete und lückenhaft »,* cf. GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 385 ; pour BÖCKLI, les règles d'évaluation sont le « *schwachpunkt »* du droit actuel, cf. BÖCKLI, *neue OR,* p. 161.

475 MESSAGE Modification CO, notamment p. 1410 et p. 1443.

476 L'avant-projet de loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels (ci-après : AP-LECCA) prévoyait à son article 8 al. 1 que les comptes annuels doivent présenter d'une manière aussi fidèle que possible la situation économique de l'entité, en particulier son patrimoine, sa situation financière et son résultat de façon que l'on puisse s'en faire une opinion fondée. L'AP-LECCA introduisait le principe de « *fair presentation* », en particulier en interdisant la constitution de réserves latentes arbitraires (art. 24 al. 3 AP-LECCA, cf. GLAUSER, *Fiscalité et nouveau droit comptable*, p. 458 ; NEUHAUS, *Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz*, p. 31 ; BEHR, *Bewertung - ein neues Konzept*, 449). Selon l'avant-projet, seule la constitution de réserves latentes « automatiques » ou « obligatoires » est autorisée (BÉGUIN, *future LECCA*, p. 492). Certains amortissements et certaines constitutions de provisions n'auraient plus pu être comptabilisés ou auraient du être dissouts. Il est dès lors évident que l'existence de réserves latentes aurait été réduite si l'avant-projet tel que proposé initialement par le Conseil fédéral avait été adopté. C'est en partie en raison de ce point que le projet a été abandonné, cf. ZIHLER, *Rechnungslegungsrecht,* p. 40.

477 Pour un aperçu de ces notions, cf. COTTING/BOEMLE, *True and fair View-Konzept versus Fair Presentation*, p. 788 ss.

478 GLAUSER, *IRFS et droit fiscal*, p. 548.

Ce nouveau projet cherche à être neutre fiscalement[479]. Partant, les possibilités d'améliorer la transparence des comptes sont limitées[480]. Dans la mesure où, l'objectif de garantir la neutralité fiscale de la modification légale et celui de présenter la situation économique de l'entreprise au plus proche de la réalité s'excluent mutuellement[481]. Pour cette raison, et malgré certaines critiques émises dans le cadre de la procédure de consultation, on a renoncé à introduire de manière générale le principe de « *fair presentation* » [482].

Conformément à l'art. 960 al. 2 P-CO, « l'évaluation doit être prudente, mais ne doit pas empêcher l'appréciation fiable de la situation économique de l'entreprise ». En vertu de l'art. 960a al. 4 P-CO, « des amortissements et corrections de valeur supplémentaires peuvent être opérés aux fins de remplacement et pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme. L'entreprise peut, pour les mêmes motifs, renoncer à dissoudre des amortissements ou des corrections de valeur qui ne sont plus justifiés ». En outre, l'art. 960e al. 4 P-CO prévoit que « les provisions qui ne se justifient plus ne doivent pas obligatoirement être dissoutes[483] ». Il ressort ainsi clairement que le projet de modification du droit comptable permet toujours de constituer des réserves latentes[484] et même des réserves latentes arbitraires[485]. Dès lors, ce qui a été dit concernant l'admission des réserves latentes dans le droit comptable actuel maintiendra son actualité, dans les grandes lignes du moins, en cas d'acceptation du projet de modification du Code des obligations.

---

479 Il s'agit en tout cas de la volonté affichée du Conseil fédéral, cf. MESSAGE révision CO, p. 1410.

480 MESSAGE révision CO, p. 1539.

481 MESSAGE révision CO, p. 1444.

482 BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 234 ; MESSAGE révision CO, p. 1517.

483 Ce point est critiqué sévèrement pas BÖCKLI pour qui il représente une violation grave (« *ein gravierender Verstoss* ») contre l'établissement correct des comptes, cf. BÖCKLI, *neue OR,* p. 169.

484 MESSAGE révision CO, p. 1534 ; GLAUSER, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 170 ; GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 385 ; selon ce dernier auteur, les prescriptions d'évaluation telles que prévues par le projet de modification du CO ne permet par d'obtenir une estimation fiable de l'état de la fortune, des finances et des produits de l'entreprise, cf. GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 388. Cet auteur considère que la volonté de moderniser les règles de comptabilité suisse aurait été mieux respectée si le législateur avait autorisé la création de réserves latentes d'estimation et exclu les réserves latentes arbitraires, cf. GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 392 ; pour BÖCKLI, qui est extrêmement critique sur ce point, la solution selon laquelle les réserves latentes sont tolérées pratiquement sans limite remet en question la crédibilité du nouveau droit comptable suisse, cf. BÖCKLI, *neue OR,* p. 172 s.

485 BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 234 ; GLAUSER, *IRFS et droit fiscal*, p. 559.

Cela dit, le projet reconnaît tout de même l'importance du principe de « *fair presentation* »[486]. Pour accroître la transparence des comptes, le projet exige que, lorsque certaines conditions sont remplies[487], l'entreprise établisse aussi des comptes conformes à un référentiel comptable privé. Dans ce cas, appelé en jargon « *dual reporting* », la société établit deux comptes, poursuivant chacun un but différent. Le premier, le compte statutaire, sera conforme aux exigences du Code des obligations suisse et définira le bénéfice de l'entreprise[488] alors que le deuxième, sera établi selon les normes reconnues internationalement[489] et reflétera la situation économique réelle de l'entreprise. L'introduction de ce dualisme des états financiers ne devrait pas fondamentalement bouleverser la situation actuelle dans la mesure où il s'agit déjà d'une réalité pour de nombreuses entreprises, qui pour diverses raisons, établissent deux comptes, l'un selon le Code des obligations et l'autre selon un référentiel internationalement reconnu[490]. Dans ce cas, seuls les comptes commerciaux approuvés par l'assemblée générale et respectant le droit comptable suisse serviront de base pour la détermination du bénéfice imposable[491]. En conséquence, l'introduction de ce dualisme ne devrait pas avoir d'effet sur le bénéfice imposable de la société[492].

La situation est différente lorsqu'une société fait usage de la possibilité donnée par le projet initial[493] d'établir ses comptes annuels uniquement selon une norme comptable reconnue. Selon l'art. 962 al. 1 CO tel qu'il était prévu par le Conseil fédéral et accepté par le Conseil des Etats[494] l'entreprise qui dresse ses états financiers selon une norme comptable reconnue n'est pas

---

486 TORRIONE, *CR-CO II*, n. 2 ad art. 662a.

487 Cf. art. 962 al. 3 CO.

488 Qui est à la base du calcul de la charge fiscale conformément au principe de déterminance des comptes, art. 58 al. 1 LIFD ; sur le concept de déterminance des comptes, cf. *supra*, p. 8 ss.

489 Le Conseil fédéral reconnaîtra vraisemblablement les normes les plus courantes en Suisse (Swiss GAAP, RPC, IFRS et US GAAP), cf. MESSAGE révision CO, p. 1542.

490 Rapport explicatif AP-CO, p. 107.

491 L'avant-projet prévoyait expressément que les comptes établis selon un référentiel internationalement reconnu ne sont pas déterminants pour l'autorité fiscale. Il est étonnant, et regrettable, que cette précision ait été retirée du projet de loi ; sur ce point, cf. GLAUSER, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 172.

492 Pour GLAUSER, ce point doit être être relativisé. En effet, les autorités fiscales seraient rendues attentives à l'existence de réserves latentes par les états financiers établis selon un référentiel internationalement reconnu et pourrait être influencées par ces derniers. Il n'est donc pas exclu que l'existence de ces comptes joue un rôle indirect sur la détermination du bénéfice imposable, cf. GLAUSER, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 172.

493 Comme nous le verrons, le projet a été amendé sur ce point par le Conseil national.

494 Cf. BÖCKLI, *neue OR*, p. 172.

tenue d'établir ses comptes annuels conformément au Code des obligations. Lorsqu'une entreprise fait usage de cette possibilité, les comptes annuels établis selon une norme comptable reconnue font foi pour la taxation du capital et du bénéfice[495]. Dans ce cas, dans la mesure où la norme internationale applique le principe de « *fair presentation* » qui s'oppose à celui de prudence, l'existence de réserves latentes est restreinte. Cela dit, le Conseil national a proposé de radier l'art. 962 al. 1 P-CO qui devra encore être débattu dans le cadre de la procédure d'élimination des divergences[496]. Ce point très important pour la pratique devra être suivi de près.

D. Constat

Au regard des principes d'évaluation et des principes généralement admis dans le commerce présentés ci-dessus, il faut constater que la création de réserves latentes est possible sans limite en droit comptable suisse[497]. Les règles d'évaluation du droit comptable suisse[498], qui sont influencées par le principe de prudence, reposent d'une manière générale sur la notion de coût historique et fixe en principe uniquement des maximums qui ne peuvent être dépassés. On peut ainsi en déduire que les réserves latentes automatiques ou forcées sont implicitement autorisées en droit comptable suisse[499].

On peut dire que, d'une manière générale, le législateur suisse admet également les réserves latentes d'appréciation. Il faut cependant émettre une réserve dans le sens où la constitution de réserves latentes d'appréciation est admise pour autant que celles-ci n'excèdent pas ce qui est objectivement justifiable et ne constitue pas un abus du principe de prudence[500].

La situation est plus délicate pour les réserves légales arbitraires. En effet, selon l'art. 669 al. 1 CO, les amortissements, corrections de valeur et provisions pour risques et charges sont effectuées uniquement dans la

---

495 MESSAGE révision CO, p. 1561 ; la doctrine relève de nombreux problèmes créés par le fait que les normes comptables privées ne sont pas adaptées à être utilisées pour la détermination du résultat ; dans ce sens, GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 395 ; BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 243 ss.

496 BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 243 s.

497 Dans ce sens : NEUHAUS/BLÄTTLER, *BSK-OR II*, n. 8 ad art. 960 ; VUILLE, *Umwandlung*, p. 124.

498 Prévues notamment aux art. 664 à 669 et 960 CO et les principes mentionnés à l'art. 959 CO.

499 Dans ce sens, cf. CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 6.2.4, p. 70.

500 CHAMBRE FIDUCIAIRE, *Manuel suisse d'audit*, ch. 6.2.4, p. 70 ; cf. également TORRIONE, *CR-CO II*, n. 9 ad art. 669.

mesure où ils sont nécessaires selon les principes généralement admis dans le commerce. Cependant, l'art. 669 al. 2 CO limite de manière importante le principe contenu dans le 1er alinéa[501] en précisant que le conseil d'administration peut à des fins de remplacement procéder à des amortissements, à des corrections de valeur et à la constitution de provisions pour risques et charges supplémentaires à ceux qui sont strictement nécessaires. Le conseil d'administration peut également renoncer à dissoudre des provisions pour risques et charges qui seraient devenues superflues. En outre, l'art. 669 al. 3 CO ajoute que des réserves latentes supplémentaires sont admissibles dans la mesure où elles sont justifiées pour assurer d'une manière durable la prospérité de l'entreprise ou la répartition d'un dividende aussi constant que possible compte tenu des intérêts des actionnaires. Il ressort de la lecture de ces dipositions que le droit des obligations autorise expressément la création de réserves latentes arbitraires. D'une manière générale et en accord avec la doctrine majoritaire[502], on peut ainsi considérer qu'en Suisse, la constitution de réserves latentes arbitraires est autorisée.

Cette situation a été remise en question par l'AP-LECCA. Ce dernier prévoyant que le principe de « *true and fair view* » remplace celui de prudence, les réserves latentes auraient été admises de manière plus restrictive. Cet avant-projet a cependant été remplacé par le projet de modification du Code des obligations ne remettant que partiellement en cause le principe de prudence. Ainsi, pour les sociétés suisses n'optant pas pour une imposition selon un référentiel internationalement reconnu[503], la situation ne devrait pas changer fondamentalement si le projet actuel entre en vigueur.

III. Admissibilité des réserves latentes selon le droit fiscal

A. Généralités

Nous l'avons vu dans le chapitre précédent, le droit comptable suisse admet de manière très large l'existence de réserves latentes. Dans le présent

501 NEUHAUS/BALKANYI, *BSK-OR II*, n. 32 ad art. 665.

502 COTTIER, *Traité de comptabilité générale*, p. 203 ; RIEDER/SIEGWART, *Neues Brevier*, p. 50 ; selon HELBLING, les réserves latentes représentent une particularité de la comptabilité selon le droit suisse, cf. HELBLING, *Bilanz- und Erfolgsanalyse*, p. 98.

503 Cf. art. 962 al. 1 P-CO, comme nous l'avons vu, le Conseil national a proposé de radier cette disposition du projet de modification du Code des obligations et ce point devra ainsi encore être débattu dans le cadre de la procédure d'élimination des divergences.

chapitre, nous allons porterons notre attention sur le droit fiscal et examinerons dans quelle mesure ce dernier les tolère.

Il est important de souligner ici que le droit comptable ne poursuit pas les mêmes buts que le droit fiscal[504]. Le droit comptable cherche à protéger les créanciers en appliquant notamment le principe de prudence, selon lequel en présence d'une marge de manœuvre, la valeur la plus basse d'un actif et la valeur la plus haute d'un passif doivent de manière générale être retenues[505]. Le droit comptable tend donc à inciter l'entreprise à présenter un état tendanciellement pessimiste de sa situation économique[506]. Le droit fiscal en revanche cherche à frapper le contribuable dans sa réelle capacité contributive[507]. Il va donc chercher à déterminer la valeur réelle des biens et tendra ainsi à exiger le décompte des réserves latentes pourtant admises par le droit commercial. Cette différence de buts poursuivis entre le droit fiscal et le droit comptable se ressent dans l'approche qu'ont ces deux domaines quant à l'admissibilité de substances fiscale non imposée sous forme de réserves latentes.

En raison de la différence de buts poursuivis par le droit fiscal, le bilan commercial doit parfois être modifié pour correspondre au besoin du fisc. Pour cette raison, le droit fiscal contient certaines règles correctrices permettant une modification[508] du bilan établi selon le droit commercial. Nous proposons de décrire ci-dessous les mécanismes de réintégration des charges prévus à l'art. 58 al. 1 LIFD.

---

504 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 189 ; GLAUSER, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 169 ; VUILLE, *Umwandlung*, p. 124 s.

505 Pour un aperçu de l'application du principe de prudence en droit comptable suisse, cf. *supra*, p. 82 ss.

506 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 189.

507 Selon GURTNER, le droit fiscal veut appréhender le « *tatsächlich erwirtschafteten Periodengewinn* », cf. GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 386 ; GLAUSER, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 169 ; RDAF 2002 II 121, consid. 3, d, p. 125 ; arrêt du TF 2C_71/2009 du 10 juin 2009, consid. 7.1 ; arrêt du TF 2A.549/2005 du 16 juin 2006 = StE 2007 B 72.11 n. 14, consid. 2.1 ; cf. également arrêt du TA-GE du 12 avril 2005, consid. 5 = RDAF 2005 II 375.

508 On parle dans ce contexte en principe de « *Bilanzänderung* », par opposition au terme de « *Bilanzberichtigung* » qui est employé lorsqu'un bilan non-conforme au droit commercial a lieu, cf. supra, p. 12 ss ; pour éviter une confusion entre ces deux termes, LOCHER préfère employer le terme de « *Aufrechnung* » (redressement) dans le contexte qui nous intéresse ici, cf. LOCHER, *Kommentar II*, n. 77 ad art. 58.

B. Réintégration des charges non justifiées commercialement

L'art. 58 al. 1 LIFD prévoit la réintégration des charges qui ne sont pas justifiées commercialement. Cette disposition ne définit pas ce qu'il faut comprendre par « dépenses justifiées par l'usage commercial » mais prévoit une liste exemplative non exhaustive d'éléments dont la déduction n'est pas admise[509]. Il est dès lors nécessaire d'interpréter cette règle à la lumière de l'objectif du droit fiscal qui est de définir le résultat de l'entreprise aussi proche que possible de sa réelle capacité contributive[510].

Une dépense qui a été comptabilisée est justifiée commercialement lorsqu'il existe une connexité objective[511] entre elle et l'activité commerciale exercée par l'entreprise. Pour déterminer la justification commerciale d'une charge, toutes les circonstances du cas d'espèce doivent être prises en considération[512]. Cela dit, l'autorité fiscale ne saurait se substituer au jugement du contribuable dans son appréciation de l'opportunité d'une dépense[513]. De même, des frais peuvent être justifiés commercialement même si une appréciation critique a postériori détermine qu'ils n'étaient pas absolument nécessaires à la réalisation du revenu ou du bénéfice[514].

Conformément à l'art. 58 al. 1 lit. b 2ème tiret LIFD, le bénéfice imposable comprend […] « les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ». Cette réglementation qui déploie un « effet constitutif »[515,516] a pour conséquence que les amortissements auxquels

509 Le caractère non exhaustif de la liste ressort de la formulation choisie par le législateur qui emploie le terme « tel que » avant d'énumérer des éléments dont la déduction n'est pas admise fiscalement, cf. notamment DANON, *CR-LIFD*, n. 65 ad art. 57-58 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 86 ad art. 58.

510 Cf. GLAUSER, *Apports*, p. 99 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 102.

511 RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 224 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 64 ad art. 57-58.

512 DANON, *CR-LIFD*, n. 64 ad art. 57-58 ; BRÜLISAUER/KUHN, *DBG-Komm*, n. 53 ad art. 58.

513 Dans ce sens, GLAUSER, pour qui ce principe découle de celui de déterminance, parle de « non-ingérence du droit fiscal dans les décisions économique du contribuable », cf. GLAUSER, *Apports*, p. 100-101 ; cf. également DANON, *CR-LIFD*, n. 65 ad art. 57-58 ; BRÜLISAUER/KUHN, *DBG-Komm*, n. 57 ad art. 58 ; YERSIN, *Apports et retraits*, p. 41 ; RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 224.

514 RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 224.

515 La doctrine distingue en effet les règles correctrices de l'art. 58 LIFD qui ont un effet constitutif permettant à l'autorité fiscale de s'écarter de ce que prévoit le droit comptable des règles purement déclaratives qui ne font que rappeler l'exigence de conformité au droit commercial et n'ont ainsi pas de portée propre, cf. *supra*, p. 12 ss.

516 DANON, *CR-LIFD*, n. 167 ad art. 57-58 ; LOCHER *Kommentar II*, n. 88 ad art. 58 ; GLAUSER, *Apports*, p. 103 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 270.

une société peut procéder, dans le cadre de son pouvoir d'appréciation en vertu du droit ou des usages commerciaux, ne sont pas reconnus sans autre lors du calcul de l'impôt[517].

En droit fiscal, les amortissements doivent être justifiés par l'usage commercial conformément à l'art. 62 al. 1 LIFD. Alors que le droit commercial permet une correction comptable au-delà de la diminution de la valeur d'un actif, le droit fiscal limite les amortissements à ce qui est justifié par l'usage commercial[518]. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral[519], un amortissement est justifié par l'usage commercial lorsqu'il permet de tenir compte d'une véritable moins-value d'un poste au bilan. Pour des raisons de praticabilité, l'administration fédérale des contributions a publié des dispositions d'exécution schématisant les amortissements admissibles fiscalement[520].

Il en va de même des provisions qui doivent être justifiées commercialement[521] dans la même mesure que les amortissements. Au contraire de amortissements qui ont un caractère définitif, les provisions sont provisoires[522] en ce sens que l'autorité fiscale peut les réintégrer dans le bénéfice une fois qu'elles ne sont plus justifiées commercialement. Ceci ressort notamment de l'art. 62 al. 3 LIFD selon lequel les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable.

Le critère de la justification commerciale, qui doit être examiné au jour du bilan[523], est une restriction à l'admissibilité de réserves latentes. Il restreint en particulier la liberté d'appréciation offerte par le droit commercial. Dans ce sens, il interdit l'existence de réserves latentes qui en soi seraient autorisées par le droit commercial, mais ne sont pas admissibles du point de vue du droit fiscal.

---

517 Arrêt du TF du 4 mars 1977, consid. 1 = RDAF 1978, 243 = ASA 46, 390.

518 RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 226.

519 Arrêt du TF du 4 mars 1977, consid. 1 = RDAF 1978, 243 = ASA 46, 390.

520 Cf. notamment notice AFC, amortissement et la notice AFC, amortissement sur immeubles.

521 DANON, *CR-LIFD*, n. 12 ad art. 63.

522 Cf. RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 227 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 145.

523 DANON, *CR-LIFD*, n. 14 ad art. 62 ; cf. également StE 2007 B 72.19, n. 8.

C. Raison de l'existence de réserves latentes en droit fiscal

1. Généralités

Nous l'avons vu dans le chapitre précédent, le droit fiscal cherche à appréhender la réelle capacité contributive des sujets fiscaux et tend pour ce faire à appliquer une approche « *true and fair view* ». Dans cette mesure, les réserves latentes ne sont en principe pas tolérées. Cela dit, les réserves latentes sont une réalité en droit fiscal suisse. Cela est dû à l'application du principe de réalisation, d'une part et à l'application de forfaits pour les provisions et les amortissements, d'autre part. Le présent chapitre examine ces deux phénomènes.

2. Application du principe de réalisation

L'application du principe de réalisation a pour effet que des réserves latentes existent. Comme nous l'avons vu[524], ce principe exige que seuls les gains réalisés soient soumis à l'imposition. Dans cette mesure, des augmentations de valeurs ne sont pas imposées au moment où elles sont générées mais uniquement lorsqu'elles sont réalisées[525]. Cela a pour effet qu'avant leur réalisation, des actifs sont comptabilisés à une valeur inférieure à leur valeur vénale et comportent ainsi des réserves latentes, tolérées par le droit fiscal.

3. Application de forfaits pour les amortissements et les provisions

Nous l'avons vu, les autorités fiscales sont habilitées par la loi[526] à réintégrer les charges qui ne sont pas justifiées commercialement. En procédant de la sorte, elles s'opposent à la constitution de la plupart des réserves latentes arbitraires[527]. Cela dit, pour des raisons de praticabilité, les autorités fiscales ont une approche schématique lorsqu'il s'agit d'admettre ou de refuser certains amortissements et certaines provisions[528]. Pour ce faire, elles

524 Sur le principe de réalisation, cf. *supra*, p. 23.

525 Ce principe a également l'avantage de tenir compte du fait que les plus-values créées peuvent également disparaître avant que l'entreprise ne puisse réellement en bénéficier ; « Un système dans lequel on imposerait aujourd'hui des réserves latentes qui ne seraient pas encore réalisées et on tiendrait compte demain des diminutions de valeur n'est pas opportun », cf. VUILLE, *Umwandlung*, p. 125.

526 Art. 58 al. 1 lit. b LIFD.

527 Dans ce sens : GLAUSER, *Apports*, p. 134.

528 GLAUSER, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 169.

emploient des forfaits qui ne correspondent pas nécessairement à la réelle diminution de valeur, dans le cas des amortissements, ni au réel risque encouru par l'entreprise, dans le cas des provisions. Par exemple, pour des questions de praticabilité, les autorités fiscales admettent notamment un abattement forfaitaire de 33% sur la valeur du stock de marchandise, sans qu'il soit nécessaire de vérifier cet abattement est justifié[529]. Il en va de même notamment pour la provision forfaitaire admise par l'administration fédérale des contributions de 5 % de la valeur des créances non garanties contre des débiteurs suisses et de 10 % contre les débiteurs étrangers[530].

La comptabilisation d'un amortissement allant au-delà de la réelle diminution de valeur ou d'une provision allant au-delà de ce qui est strictement nécessaire a pour effet de créer une réserve latente[531]. L'existence de réserves latentes est admise par la force des choses par le fisc qui recourt à des taux forfaitaires et ne remet pas en question la comptabilisation d'amortissements ou de provisions même lorsqu'ils ne correspondent pas à une réelle diminution de valeur[532]. On peut ainsi dire que les réserves latentes sont une réalité inévitable en droit fiscal suisse.

D. Constat

Le droit fiscal, qui est moins imprégné du principe de prudence que ne l'est le droit commercial, est nettement moins permissif que celui-ci dans l'admission de réserves latentes. En effet, le droit fiscal cherche à appréhender la capacité contributive effective de l'entreprise. Dans ce sens, on peut dire qu'il a une approche qui tend à se rapprocher de celle préconisée dans les systèmes « *fair presentation* »[533] et interdit en principe aux entreprises de procéder à des amortissements ou des provisions qui vont

529 Circulaire AFC du 26 novembre 1951 = ASA 20, 242 et du 1er février 1951 = ASA 19, 327 qui ne sont certes plus en vigueur formellement, mais qui restent applicables de façon informelle, cf. RDAF 2006 II 193, p. 201 s ; BÖCKLI parle dans ce contexte du « *legendäre Warendrittel* », cf. BÖCKLI, *neue OR,* p. 170.

530 Circulaire AFC = ASA 42, 353 ; la création d'une telle provision devrait être admissible même si le projet de modification du Code des obligations actuellement en préparation entrait en vigueur ; sur ce point, cf. BÖCKLI, *neue OR,* p. 171.

531 Dans ce sens : OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 146 ; cette consitution de réserves n'est pas remise en question même si il est évident qu'elle n'est pas nécessaire, cf. RDAF 2006 II 193, p. 202 ; pour des exemples concrets d'amortissements ou de provisions dont l'admission par l'autorité fiscale donne lieu à la création de réserves latentes dans la pratique bernoise, cf. GURTNER, *Kritische Beurteilung*, p. 387.

532 GLAUSER, *Apports*, p. 103 ; GLAUSER, *Fiscalité et nouveau droit comptable*, p. 459.

533 Dans ce sens, cf. Glauser, *Apports*, p. 97.

au-delà de ce qui est justifié commercialement. La tolérance de principe du droit comptable en matière de réserves latentes est ainsi restreinte par les limites posées par le droit fiscal[534].

Cela dit, l'application du principe de réalisation, qui interdit les réévaluations en dehors des cas de réalisation, a pour effet que certaines réserves latentes existent. En outre, l'emploi de taux forfaitaires pour les amortissements et les provisions conduit à l'existence de réserves latentes admises implicitement par le fisc. On peut donc dire que les réserves latentes demeurent une réalité en pratique[535].

534 GLAUSER, *Apports*, p. 103.

535 GLAUSER, *Apports*, p. 134.

§ 3 Principe de la légalité

I. Aperçu

Le concept de réalisation systématique entretient une relation particulière avec le principe de la légalité. Il existe une multitude d'états de fait dans lesquels un changement de système fiscal a pour effet que les expectatives du fisc sont réduites ou annihilées[536]. En conséquence, il est difficile pour le législateur de prévoir chacune de ces situations et d'instaurer une disposition légale pour combler toutes les lacunes d'imposition résultantes d'un changement de système. Pour cette raison, certains changements de système ne sont pas érigés en tant que fait générateur d'imposition. Le présent chapitre vise à examiner les interactions entre la réalisation systématique et le principe de la légalité.

Après avoir présenté le principe de la légalité en général (ch. II) puis en droit fiscal en particulier (ch. III), le présent chapitre cherchera à répondre à la question suivante : une base légale expresse érigeant un état de fait en réalisation systématique est-elle nécessaire pour prélever un impôt lors d'un changement de système fiscal ? (ch. IV). Cette interrogation est légitime dans la mesure où comme nous le verrons, il existe des cas dans lesquels l'administration fiscale se considère légitimée à prélever un impôt en dépit de l'absence manifeste de base légale prévoyant un cas de réalisation. Après avoir répondu à l'affirmative à cette question, nous regarderons s'il existe, en droit suisse, une disposition générale s'appliquant à chaque fois qu'un changement de système a pour effet que les expectatives du fisc sont mises en danger (ch. V). Dans ce cadre, nous passerons en revue les dispositions en vigueur qui peuvent potentiellement entrer en ligne de compte en tant que « clause générale de réalisation systématique ». Nous nous interrogerons ensuite sur l'aptitude d'une telle clause générale de réalisation systématique à remplacer efficacement l'énumération individuelle de chaque cas de changement de système fiscal (ch. VI). Par la suite, nous porterons notre attention sur les conditions auxquelles l'autorité en charge de l'application de la loi peut combler une lacune d'imposition (ch. VII). Le but de cet exercice est de déterminer si, en absence d'une base légale expresse

[536] Ces états de fait sont analysés individuellement dans le chapitre quatrième de la présente recherche.

prévoyant une imposition, l'autorité fiscale peut appliquer un mécanisme créé par ses propres soins lui permettant d'appréhender la substance fiscale transférée hors du champ de l'impôt. Suite à cela, nous chercherons à définir le rôle que revêt l'institut d'évasion fiscale dans le contexte qui nous intéresse ici. Nous tâcherons pour cela de répondre à la question de savoir si le concept d'évasion fiscale peut remplacer valablement les règles fiscales correctrices (ch. VIII). Dans un dernier sous-chapitre (ch. IX), nous résumerons les conclusions intermédiaires auxquelles nous serons arrivés.

II. Principe de la légalité en général

A. Notion

Le principe de la légalité[537] est ancré à l'art. 5 al. 1 Cst. féd. Cette disposition selon laquelle « le droit est la base et la limite de l'activité de l'Etat » consacre l'un des principes essentiels de l'Etat de droit et de la démocratie[538]. Il est en effet généralement reconnu qu'un Etat de droit moderne ne peut agir sans y être autorisé par une loi[539].

Le principe de la légalité a de multiples fonctions. Dans un premier temps, il sert la sécurité du droit[540]. En effet, reposant sur une base légale, les actes étatiques sont prévisibles et les individus peuvent adapter leur comportement en fonction des règles qu'ils connaissent. Ce principe favorise ainsi la sécurité des relations juridiques[541]. Il a également une fonction démocratique[542]. En effet, si comme dans la Constitution fédérale suisse[543], il est stipulé que les dispositions légales importantes sont prévues dans une loi au sens formel, le parlement et le peuple[544] ont la possibilité de se prononcer

---

537 Les auteurs germanophones parlent de « *Gesetzmässigkeit* » respectivement de « *Legalitätsprinzip* ».

538 Selon LOCHER, il s'agit d'un « *Eckpfeiler des demokratischen Gemeinwesens* », LOCHER, *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 31.

539 BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 13.

540 TSCHANNEN/MÜLLER/ZIMMERLI, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 132 ; GRISEL, *Traité de droit administratif, vol. 1*, p. 313 ; HÄFELIN/HALLER/KELLER, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, p. 51.

541 GRISEL, *Traité de droit administratif, vol. 1*, p. 312.

542 TSCHANNEN/MÜLLER/ZIMMERLI, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 132 ; GRISEL, *Traité de droit administratif, vol. 1*, p. 312 ; HÄFELIN/HALLER/KELLER, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, p. 51 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 79.

543 Cf. art. 164 al. 1 Cst. féd.

544 Par la possibilité de demander un référendum.

sur le bien-fondé de l'acte. Dans ce sens, le principe de la légalité apporte une légitimité démocratique à l'acte légal. En outre, le principe de la légalité favorise l'application du principe d'égalité de traitement[545]. En contraignant les autorités à se fonder sur une base légale, il contribue à assurer un traitement égal aux individus dans une situation égale. Le principe de la légalité consacre également l'Etat de droit[546] en contribuant à la séparation des pouvoirs. Le pouvoir exécutif et le pouvoir judiciaire sont liés aux dispositions légales décidées par le législateur[547].

Depuis longtemps, la doctrine distingue deux aspects du principe de la légalité. D'un côté, la suprématie de la loi, de l'autre, la réserve de la loi[548]. Le présent chapitre a pour objet de présenter l'un (let. B) puis l'autre (let. C) de ces deux aspects. Nous verrons ensuite qu'une base légale doit également avoir une certaine densité normative (let. D).

B. Suprématie de la loi

Selon le principe de suprématie de la loi (également appelé primauté de la loi)[549], les normes de rang supérieur ont la priorité sur les normes de rang inférieur et tous les organes de l'Etat sont liés aux normes juridiques de tous les niveaux[550]. Non seulement les particuliers mais aussi les organes de l'Etat, y compris les auteurs mêmes des lois doivent respecter ces dernières[551]. De la suprématie de la loi découle le principe du parallélisme des formes. Selon ce dernier, les autorités, étant liées à la norme juridique, ne peuvent la modifier ou l'abroger que lorsqu'ils y sont autorisés par une norme de rang au moins égale à celle qu'elles entendent modifier ou abroger[552]. Les organes étatiques doivent ainsi se soumettre aux dispositions

545 TSCHANNEN/MÜLLER/ZIMMERLI, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 132 ; GRISEL, *Traité de droit administratif, vol. 1*, p. 312.

546 Le principe de la légalité a dans ce sens une « *rechtsstaatliche Funktion* ».

547 GRISEL, *Traité de droit administratif, vol. 1*, p. 312.

548 MANFRINI, *Nature et effets juridiques*, p. 107.

549 Les auteurs germanophones parlent de « *Vorrang des Gesetzes* ».

550 GRISEL, *Traité de droit administratif, vol. 1*, p. 305 ; MOOR, *Droit administratif, Vol. 1*, p. 309 ; MORAND, *légalité*, p. 142 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 13 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 70 ; BRÜLISAUER, *Generalthema II des IFA-Kongresses*, p. 2 ; WIDMER, *Legalitätsprinzip*, p. 11 ; MANFRINI, *Nature et effets juridiques*, p. 107 ; HEIL-FROIDEVAUX, *Praktikabilität*, p. 187 ; BIAGGINI/SCHÜRER, *Kommentar BV*, n. 12 ad art. 5 Cst.

551 AUBERT/MAHON, *Petit commentaire*, n. 8 ad art. 5 Cst.

552 AUBERT/MAHON, *Petit commentaire*, n. 8 ad art. 5 Cst.

en vigueur en respectant la hiérarchie des normes[553]. Ce concept veut que la loi au sens formel ait la priorité par rapport aux autres actes législatifs.

Une loi au sens formel est une règle de droit adoptée par le législateur ou par une autorité qui peut lui être assimilée[554]. Au niveau fédéral, les lois décidées par les chambres fédérales sont soumises au référendum facultatif[555]. Les lois au sens formel contiennent des normes juridiques générales et abstraites qui créent des droits ou des obligations pour les individus ou qui règlent l'organisation ou la procédure des autorités. En revanche, une loi au sens matériel est une règle de droit, générale et abstraite, adoptée par un autre organe que le législateur[556]. De par son degré de légitimité démocratique moins élevé, la loi au sens matériel cède la priorité à une loi au sens formel qui lui est contraire.

C. Réserve de la loi

Selon le principe de réserve de la loi[557], l'Etat peut agir uniquement lorsqu'il y est autorisé par une base légale, c'est-à-dire une règle de droit générale et abstraite[558]. Autrement dit, les agents de l'Etat ne peuvent restreindre la liberté d'un citoyen ou porter atteinte à ses droits de propriété sans disposer d'une base légale[559]. Ce principe, qui est rappelé par l'art. 5 Cst. féd., connaît quelques exceptions sur lesquelles il n'est pas nécessaire de revenir dans le cadre de la présente recherche[560].

Le principe de la réserve de la loi se compose de deux aspects : celui d'exigence d'une base légale et celui d'exigence de la forme légale (ou

553 REYMOND, *principe de la légalité*, p. 262 ; YERSIN, *CR-LIFD*, n. 41 ad Remarques préliminaires.

554 GRISEL, *Traité de droit administratif, vol. 1*, p. 313.

555 Art. 141 al. 1 lit. a et lit. b Cst. féd.

556 GRISEL, *Traité de droit administratif, vol. 1*, p. 314.

557 Les auteurs germanophones parlent de « *Vorbehalt des Gesetzes* ».

558 MANFRINI, *Nature et effets juridiques*, p. 108 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 70 ; BRÜLISAUER, *Generalthema II des IFA-Kongresses*, p. 2 ; BIAGGINI/SCHÜRER, *Kommentar BV*, n. 8 ad art. 5.

559 REYMOND, *principe de la légalité*, p. 262.

560 Nous pensons notamment à l'emploi d'une clause générale de police qui relativise le principe de réserve de la loi.

exigence de base légale formelle) [561]. Selon le principe de l'exigence de la base légale ou de légalité matérielle[562], chaque acte d'un organe étatique doit être basé sur une norme générale et abstraite, suffisamment précise[563]. Il s'agit d'un aspect matériel du principe de la réserve de la loi dans le sens où il touche au contenu de la norme à la base de l'action des organes de l'Etat[564]. Selon le principe de l'exigence de la loi formelle ou le principe de la légalité formelle[565], certains actes doivent se baser sur des actes législatifs qualifiés, respectivement sur une loi au sens formel[566]. Ils doivent prendre appui sur un acte émis par le législateur au sens formel[567].

D. Densité normative

L'exigence de densité normative concrétise le principe de réserve de la loi[568] et fait référence à la clarté et à la précision de la base légale[569]. Il est nécessaire de disposer d'assez de normes légales et ces dernières doivent être suffisamment précises[570]. Selon le Tribunal fédéral, alors que le principe de réserve de la loi doit créer un cadre d'Etat de droit aussi efficace que possible, il faut exiger qu'une norme en défaveur d'un individu et qui touche à ses droits individuels revête un degré optimal de densité normative et que

561 Pour certains auteurs, la réserve de la loi est un synonyme du principe de l'exigence de la base légale, cf. AUBERT/MAHON, *Petit commentaire*, n. 8 ad art. 5. Nous préférons suivre la conception selon laquelle, la réserve de la loi est composée de deux aspects, celui d'exigence d'une base légale, d'une part et celui d'exigence de loi formelle, d'autre part. Il nous semble en effet que ces deux aspects (matériel et formel) se doivent d'être distingués. Cette distinction a notamment son importance dans le domaine du droit fiscal pour lequel, l'art. 127 al. 1 Cst. féd. prévoit expressément une exigence de base légale formelle en sus de l'exigence de base légale.

562 Les auteurs germanophones parlent de « *Erfordernis des Rechtssatzes* » ou de « *Rechtssatzmässigkeit* ».

563 TSCHANNEN/MÜLLER/ZIMMERLI, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 133 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 80 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 14 ; BRÜLISAUER, *Generalthema II des IFA-Kongresses*, p. 2 ; WIDMER, *Legalitätsprinzip*, p. 9 ; HEIL-FROIDEVAUX, *Praktikabilität*, p. 187.

564 IMBODEN, *gesetzmässige Besteuerung*, p. 194.

565 Les auteurs germanophones parlent de « *Erfordernis der Gesetzesform* » ou de « *Vorbehalt des formellen Gesetzes »* ou encore de « *formelle Legalität* ».

566 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 83 ; BRÜLISAUER, *Generalthema II des IFA-Kongresses*, p. 2 ; WIDMER, *Legalitätsprinzip*, p. 9 ; HEIL-FROIDEVAUX, *Praktikabilität*, p. 187.

567 IMBODEN, *gesetzmässige Besteuerung*, p. 194.

568 ATF 109 Ia 273, consid. 4d, p. 284, avec références citées.

569 AUBERT/MAHON, *Petit commentaire*, n. 10 ad art. 5.

570 HANGARTNER, *BV Kommentar*, n. 11 ad art. 5.

l'autorité en charge de son application ne substitue pas de manière inutile des jugements de valeur à l'application de la loi[571].

Le degré de densité normative varie selon les domaines[572]. Plus l'action de l'Etat est importante et plus grand est son effet direct ou indirect sur ses relations avec les administrés, plus l'exigence de densité normative est élevée[573]. Pour cette raison, il est généralement admis que cette exigence est plus stricte dans le domaine des contributions publiques qu'elle ne l'est dans le domaine de l'organisation ou de l'administration des prestations[574]. Cela dit, il est impossible de déterminer schématiquement les exigences de densité normative selon les domaines, mais il faut examiner au cas par cas si la base légale est suffisamment claire et précise pour permettre une intervention de l'Etat.

III. Principe de la légalité en droit fiscal

A. Généralités

Le principe de la légalité est d'une importance capitale en droit fiscal[575]. La doctrine[576] s'accorde sur le fait que l'exigence d'une base légale en droit fiscal représente une des valeurs fondamentales de notre ordre juridique. La fiscalité est en effet un domaine dans lequel, les interventions de l'Etat se font ressentir immédiatement sur le patrimoine des contribuables. L'intérêt

---

571 ATF 109 Ia 273, consid. 4.d., p. 284, avec références citées.

572 AUBERT/MAHON, *Petit commentaire*, n. 10 ad art. 5 ; BIAGGINI/SCHÜRER, *Kommentar BV*, n. 10 ad art. 5.

573 HANGARTNER, *BV Kommentar*, n. 11 ad art. 5.

574 AUBERT/MAHON, *Petit commentaire*, n. 10 ad art. 5 ; BIAGGINI/SCHÜRER, *Kommentar BV*, n. 10 ad art. 5.

575 TSCHANNEN/MÜLLER/ZIMMERLI, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 550 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 71 ; HEIL-FROIDEVAUX, *Praktikabilität*, p. 201 ; VALLENDER/WIEDERKEHR, *BV Kommentar*, n. 4 ad art. 127. Selon HÖHN, « *in kaum einem andern Teilgebiet des schweizerischen Verwaltungsrechts wird dem aus den Grundsätzen der Gewaltentrennung, der Demokratie und des Schutzes der individuellen Freiheit abgeleiteten Legalitätsprinzip eine derart uneingeschänkte Bedeutung beigemessen wie im Steuerrecht* », cf. HÖHN, *Gesetzesauslegung*, p. 386 ; dans ce sens également, KOVACS selon laquelle : « *das Steuerrecht nimmt eine Sonderstellung unter den Rechtsbereichen ein, indem das Legalitätsprinzip einen praktisch unangefochtenen, eminent wichtigen Platz einnimmt* », cf. KOVACS, *No taxation without representation*, p. 106.

576 IMBODEN, *gesetzmässige Besteuerung*, p. 197 ; LOCHER, *Legalitätsprinzip*, p. 2 ; OBERSON, *légalité*, p. 269.

de ces derniers de réduire autant que possible leur facture fiscale est en contradiction nette avec l'intérêt général de l'Etat de disposer du financement nécessaire à ses tâches. Le contribuable en tant que partie faible se doit d'être particulièrement protégé. Cette protection est notamment réalisée par l'exigence de la légalité. Pour ces raisons, le principe de la légalité est appliqué de manière très stricte en droit fiscal[577]. Il constitue notamment un droit constitutionnel subjectif indépendant dont la violation peut être invoquée comme seul grief dans le cadre d'un recours[578].

L'adage « pas d'impôt sans loi »[579] est généralement reconnu par la doctrine[580] et la jurisprudence[581]. Le Tribunal fédéral a, à réitérées reprises, relevé que les contributions publiques doivent être prévues par une loi. Il a en effet, dans sa jurisprudence établie depuis de longues années, expressément retenu qu'une loi fiscale doit respecter le principe de légalité matérielle et formelle[582].

Cela dit, la doctrine[583] reconnaît que tous les détails du prélèvement de l'impôt ne peuvent pas être prévus dans une loi au sens formel. Cela n'est ni souhaitable d'un point de vue de l'équité[584], ni du point de vue de la praticabilité[585]. Le législateur serait dépassé si on exigeait de lui qu'il prévoie avec précision, tous les détails d'une situation donnant lieu à une

---

577 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 580 ; au sujet des différences de niveau d'exigence de base légale en matière d'infraction fiscale et de taxation, cf. TORRIONE, *Abus*, p. 162 ss.

578 HÄFELIN/HALLER/KELLER, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, p. 258 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 580 ; TSCHANNEN/MÜLLER/ZIMMERLI, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 550 ; YERSIN, *CR-LIFD*, n. 41 ad Remarques préliminaires ; GLAUSER, *Apports*, p. 7 ; HEIL-FROIDEVAUX, *Praktikabilität*, p. 201 ; ATF 132 I 157, consid. 2, p. 159 ; ATF 128 II 311, consid. 6, p. 320 ss ; ATF 124 I 216, consid. 2, p. 218.

579 « *No taxation without representation* ».

580 LOCHER considère que l'exigence de base légale au sens formel est une « *Selbstverständigkeit* », cf. LOCHER, *Legalitätsprinzip*, p. 4 et p. 15; WIDMER, *Legalitätsprinzip*, p. 67 ; HÄFELIN/HALLER/KELLER, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, p. 258 ; OBERSON, *légalité,* p. 269.

581 ATF 48 I 73 ; ATF 56 I 514 ; ATF 82 I 27 ; ATF 92 I 47 ; ATF 93 I 330 ; ATF 95 I 510 ; ATF 97 I 203 ; ATF 105 Ia 45 ; ATF 106 Ia 203.

582 WIDMER, *Legalitätsprinzip*, p. 67 et les arrêts cités dans la nbp précédente ; HEIL-FROIDEVAUX, *Praktikabilität*, p. 201.

583 Parmi quelques auteurs plus anciens : MOOR, *Droit administratif, Vol. 1*, p. 354 ; WIDMER, *Legalitätsprinzip*, p. 67 ; WACKERNAGEL, *Verhältnis von Gesetz*, p. 229.

584 Dans le sens de l' « *Einzelfallgerechtigkeit* ».

585 WIDMER, *Legalitätsprinzip*, p. 67.

imposition[586]. Une telle technique législative serait difficilement réalisable. Il est au contraire inévitable que les autorités fiscales disposent d'une certaine marge de manœuvre dans l'application et l'interprétation de la loi. Cette marge de manœuvre ne doit cependant pas conduire à une situation où le législateur délègue de manière tacite sa compétence à l'autorité chargée de l'application de la loi[587].

Pour cette raison, la doctrine[588] exigeait depuis longtemps que les principes concernant le sujet, l'objet, le calcul et l'étendue de l'impôt soient prévus dans une loi au sens formel. Ce sont en effet, les éléments essentiels de l'imposition qui doivent être prévus dans la loi. On reconnaît l'exigence d'une base légale formelle d'une certaine densité[589]. Conscient de cette importance, le législateur constitutionnel a désormais prévu une mention expresse de l'exigence de loi au sens formel. Selon l'art. 164 al. 1 lit. d Cst. féd., les dispositions fondamentales relatives à la qualité de contribuable, à l'objet des impôts et au calcul du montant des impôts doivent être édictées sous la forme d'une loi fédérale. En outre, l'art. 127 al. 1 Cst. féd. prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi. Cette disposition consacre une exigence stricte de la forme de loi[590]. Les obligations fiscales ne peuvent ainsi pas être créées sur la base d'un quelconque acte législatif mais uniquement basées et définies dans une loi au sens formel[591] et les éléments nécessaires à la définition de l'obligation fiscale dans les cas concrets doivent être prévus avec suffisamment de précision dans une loi au sens formel[592].

Les différents problèmes liés à la délégation de compétence en droit fiscal ne sont pas examinés ici. Ce domaine a déjà été traité de manière

---

586 Relevons déjà à ce stade que nous nous prononçons en défaveur d'une clause générale d'imposition qui stipulerait que des réserves latentes sont considérées comme réalisées à chaque fois que leur imposition future n'est pas garantie ; à notre sens, une telle solution représenterait une violation de l'exigence de densité normative, cf. *infra*, p. 139 s.

587 À ce sujet, cf. *infra*, p. 110.

588 MOOR, *Droit administratif, Vol. 1*, p. 354 ; WIDMER, *Legalitätsprinzip*, p. 67 ; WACKERNAGEL, *Verhältnis von Gesetz*, p. 229.

589 YERSIN, *CR-LIFD*, n. 41 ad remarques préliminaires ; ATF 131 II 562 = RDAF 2005 II 419.

590 « *Ein striktes Erfordernis der Gesetzesform* », cf. REICH, *Steuerrecht*, p. 71 ; AUBERT/MAHON, *Petit commentaire*, n. 5 ad art. 127.

591 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 130.

592 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 131.

extensive par la doctrine[593] et son analyse sortirait du cadre de la présente recherche.

B. Relativisation du principe de la légalité (taxes causales et taxes incitatives)

Même s'il est reconnu que le droit fiscal est soumis au principe de la légalité, certains domaines du droit fiscal connaissent des limitations de la portée de ce principe[594]. C'est le cas notamment des taxes causales et des taxes incitatives pour lesquels, l'art. 127 Cst. féd. ne s'applique pas[595]. Ces deux types de contributions publiques ont ceci en commun qu'elles se fondent sur une relation particulière entre le contribuable et l'Etat, à l'inverse de l'impôt qui est dû inconditionnellement, en tant que participation des citoyens aux charges de la collectivité[596].

Une taxe causale[597] est une taxe dont doit s'acquitter un citoyen pour la prestation qu'il a reçue ou recevra de l'Etat[598]. Il s'agit là de la compensation d'un avantage que lui a fourni l'Etat. On distingue en principe trois catégories de taxes causales à savoir, l'émolument, la charge de préférence, et la taxe de remplacement[599]. Dans le domaine des émoluments, c'est surtout la nécessité de base légale formelle qui est remise en question[600]. En effet, on peut se demander s'il est nécessaire que le législateur souverain, sous réserve de référendum, s'exprime sur chacun des émoluments de

593 Cf. notamment WIDMER, *Legalitätsprinzip*, p. 95 ss ; HÖHN, *Gesetz und Verordnung*, p. 173 ss ; REICH, *Steuerrecht*, p. 40 ss et 71 ss ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 14 ; WACKERNAGEL, *Verhältnis von Gesetz*, p. 229 ss.

594 KOVACS, *No taxation without representation*, p. 95.

595 AUBERT/MAHON, *Petit commentaire*, n. 2 ad art. 127 ; *contra* : VALLENDER/WIEDERKEHR, *BV KOMMENTAR*, n. 4 ad art. 127.

596 OBERSON, *légalité,* p. 267 ; BIAGGINI/SCHÜRER, *Kommentar BV*, n. 5 ad art. 127 ; AUBERT/MAHON, *Petit commentaire*, n. 1 ad art. 127 ; KOVACS, *No taxation without representation*, p. 94.

597 Les auteurs germanophones parlent de « *Kausalabgaben* » ; WIDMER distingue entre les « *kostenabhängige Kausalabgaben* » et les « *kostenunabhängig Kausalabgaben* », cf. WIDMER, *Legalitätsprinzip*, p. 50 ; dans le cadre de la présente recherche, seul le terme d'émolument causal correspond uniquement aux « *kostenabhängige Kausalabgabe* », les « *kostenunabhängige Kausalabgaben* » étant assimilés aux impôts généraux en raison de leur similitude avec ces derniers.

598 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 580 ; MOOR, *Droit administratif, Vol. 1*, p. 353 ; WIDMER, *Legalitätsprinzip*, p. 50 ; OBERSON, *légalité,* p. 266.

599 OBERSON, *légalité,* p. 267.

600 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 90 ; LOCHER, *Legalitätsprinzip*, p. 3.

chancellerie dont les montants sont parfois dérisoires[601]. Mais l'exigence de densité normative est également allégée dans le cas des autres taxes causales. En effet, la légalité des émoluments peut être examinée à l'aide de principes constitutionnels tels que le principe de la couverture des frais ou de l'équivalence[602]. Lorsque c'est le cas, le principe de la couverture des frais et de l'équivalence remplit la fonction de protection et de limitation qui revient normalement au principe de la légalité[603].

En revanche, on parle de taxes incitatives ou taxes d'orientation[604], dans le cas d'une taxe qui n'est pas liée à une certaine prestation de l'Etat mais qui a pour but, en premier lieu, d'influencer le comportement des citoyens qui y sont soumis[605]. Dans le domaine des taxes d'orientation, c'est également l'exigence de loi au sens formel qui est remise en question[606]. La raison de cette controverse est principalement le fait que les taxes d'orientation doivent pouvoir être modifiées rapidement pour s'adapter aux circonstances, et que la loi au sens formel n'offre pas cette flexibilité[607]. Pour cette raison, il est généralement admis que ce type particulier de taxes ne saurait être soumis à une exigence aussi sévère que les impôts au sens strict[608].

C. Valeur juridique des documents émis par l'administration

1. Notion

Il est courant que les autorités fiscales[609] chargées d'appliquer les lois émettent des documents dont le but est d'harmoniser la pratique

601 MOOR, *Droit administratif, Vol. 1*, p. 354 ; dans ce sens : ATF 125 I 173, consid. 9b, p. 179-180.

602 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 90 ; BIAGGINI/SCHÜRER, *Kommentar BV*, n. 6 ad art. 127.

603 TSCHANNEN/MÜLLER/ZIMMERLI, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 551 ; MOOR, *Droit administratif, Vol. 1*, p. 354 s.

604 Les auteurs germanophones parlent de « *Lenkungsabgaben* ».

605 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 575 ; MOOR, *Droit administratif, Vol. 1*, p. 353 ; WIDMER, *Legalitätsprinzip*, p. 41 s ; OBERSON, *légalité,* p. 267.

606 LOCHER, *Legalitätsprinzip*, p. 4.

607 LOCHER, *Legalitätsprinzip*, p. 4 ; MOOR, *Droit administratif, Vol. 1*, p. 356.

608 ATF 112 Ia 39 ss ; OBERSON, *légalité,* p. 275 ; KOVACS, *No taxation without representation*, p. 96 ; ce point est critiqué par BIAGGINI/SCHÜRER pour lesquels, les taxes incitatives doivent être soumises aux mêmes exigences de légalité que les autres impôts, cf. BIAGGINI/SCHÜRER, *Kommentar BV*, n. 6 ad art. 127.

609 Il s'agit aussi bien d'autorités fiscales cantonales que fédérales.

administrative et de permettre l'exécution uniforme des normes fiscales. L'autorité émettant ce type de documents[610] s'adresse à une autorité qui lui est soumise hiérarchiquement ou au contribuable et lui indique la façon dont une norme ou un ensemble de normes doit être interprétée. Elle rappelle en principe la jurisprudence du Tribunal fédéral ou indique l'interprétation des textes légaux par l'autorité édictant le document[611]. Ces documents sont appelés selon l'autorité qui les émet et selon le domaine traité « circulaires », « notices », « lettres-circulaires », « directives », « communications » « directives » ou encore « règles »[612].

Dans la mesure où ces documents augmentent l'efficacité des autorités administratives et permettent une exécution uniforme de la loi, ils visent à garantir la sécurité du droit respectivement sa prévisibilité[613]. Dans cette même mesure, ils augmentent la cohérence et la continuité de l'application du droit[614]. Leur existence est souhaitable dans la mesure où il est rare que la loi prévoie l'action de l'administration dans les moindres détails[615]. L'objectif de l'application uniforme et cohérente du droit par les autorités qui lui sont soumises fait sans doute partie des fonctions du gouvernement[616]. Leur importance pratique ne doit dès lors pas être sous-estimée par les contribuables[617].

Cela dit, ces « documents » ne peuvent en principe pas être attaqués par le biais d'un contrôle abstrait mais uniquement dans le cadre d'un cas

---

610 REICH parle de « *Verwaltungsverordnungen* », par opposition aux « *Rechtsverordnungen* » qui, elles créent des droits et des devoirs du contribuable ou règlent l'organisation et la procédure des autorités, cf. REICH, *Steuerrecht*, p. 40 ; BEUSCH parle de « *exekutivisch-administrativ Ergänzungsrecht* » ou de « *vollzugslenkende Verwaltungsverordnung* », cf. BEUSCH, *Kreisschreiben*, p. 613 ; *idem* pour BIAGGINI, cf. BIAGGINI, *Verwaltungsverordnung*, p. 13 ; PATRY parle de « directive ou ordonnance interne », cf. PATRY, *problème des directives*, p. 28.

611 PEDROLI, *CR-LIFD,* n. 9 ad art. 102 ; PATRY, *problème des directives*, p. 28.

612 Les autorités germanophones emploient les termes suivants : « *Dienstbefehle* », « *Anleitungen* », « *Dienstanweisungen* », « *Dienstreglemente* », « *Direktiven* », « *Instruktionen* », « *Kreisschreiben* », « *Direktiven* », « *Leitlinien* », « *Merkblätter* », « *Richtlinien* », « *Rundschreiben* », « *Wegleitungen* », « *Weisungen* », « *Zirkulare* », cf. BEUSCH, *Kreisschreiben*, p. 614, nbp 5. Pour une typologie et une classification de ces différents documents, cf. MANFRINI, *Nature et effets juridiques*, p. 1 ss ou SCHERRER, *Kreisschreiben*, p. 218.

613 SCHERRER, *Kreisschreiben*, p. 218.

614 BEUSCH, *Kreisschreiben*, p. 614.

615 Selon HEIL-FROIDEVAUX, les ordonnances sous forme de circulaires etc. représentent « *eine absolute Vollzugsnotwendigkeit* », cf. HEIL-FROIDEVAUX, *Praktikabilität*, p. 230.

616 Dans ce sens : BEUSCH, *Kreisschreiben*, p. 613 ; BEUSCH, *DBG-Komm*, n. 3 ad art. 102.

617 REICH, *Steuerrecht*, p. 40 ; pour BEUSCH, elles ont une « *ausserordentlich grossen Stellenwert* », cf. BEUSCH, *Kreisschreiben*, p. 613 ; GLAUSER, *Apports*, p. 9.

concret[618]. Afin de respecter le principe de primauté et de réserve de la loi, il est nécessaire que les principes du prélèvement de l'impôt soient prévus dans une loi soumise au contrôle du législateur et non pas uniquement dans un document émanant de l'autorité exécutive[619].

2. Valeurs juridiques

La nature juridique de ces documents est controversée[620]. La question qui se pose est notamment celle de savoir dans quelle mesure les instructions ou directives de l'administration fédérale lient les autres autorités – administratives ou judiciaires – cantonales ou fédérales et ainsi limitent leur liberté d'appréciation. Pour répondre à cette question, il faut, à notre sens, distinguer trois situations différentes : l'acte administratif s'adresse (a) aux autorités judiciaires, (b) aux contribuables, (c) aux autorités administratives soumises hiérarchiquement à l'autorité dont émane le document administratif. Le présent chapitre vise à présenter l'effet des documents émis par l'autorité exécutive sur ces trois catégorie de destinataires.

a. Valeur juridique pour les autorités judiciaires

La doctrine s'accorde sur le fait que les ordonnances administratives ne lient pas le juge[621]. En effet, l'interprétation faite par l'administration dans ces documents est soumise au pouvoir d'examen du juge[622] qui doit uniquement prendre connaissance de la position de l'autorité administrative[623].

En pratique, il est cependant rare que les tribunaux s'écartent d'une interprétation officielle et publiée par l'administration fiscale si cette interprétation est soutenable et clarifie des aspects techniques de la loi[624]. Ce point de vue est regrettable dans la mesure où nos autorités judiciaires

618 HEIL-FROIDEVAUX, *Praktikabilität*, p. 193.

619 BEUSCH, *DBG-Komm*, n. 5 ad art. 102 ; BIAGGINI, *Verwaltungsverordnung*, p. 13 s.

620 Pour un aperçu de cette problématique ainsi qu'un résumé des différents courants de doctrine, cf. MANFRINI, *Nature et effets juridiques*, p. 33 ss ; cf. également SCHERRER, *Kreisschreiben*, p. 218.

621 PATRY, *problème des directives*, p. 28 ; BEUSCH, *DBG-Komm*, n. 17 ad art. 102 ; GLAUSER, *Apports*, p. 9 ; SCHERRER, *Kreisschreiben*, p. 219.

622 LOCHER, *Kommentar I*, n. 11 ad art. 2 LIFD.

623 Arrêt du TF 2A.16/2006 du 13 juin 2006, consid. 2.3 ; ATF 122 V 363 ; ATF 122 V 253 ; ATF 122 II 119 ; ATF 121 II 473, consid. 2b = ASA 64, 477 = StE 1996 B 93.1 n. 2 ; PATRY, *problème des directives*, p. 28 ; BEUSCH, *DBG-Komm*, n. 17 ad art. 102.

624 REICH, *Steuerrecht*, p. 41 ; ce point est d'ailleurs reconnu par le Tribunal fédéral, cf. ATF 121 II 473 et références mentionnées.

perdent parfois de vue le principe de séparation des pouvoirs et méconnaissent leur indépendance par rapport à ces documents administratifs auxquels elles ne sont aucunement liées[625].

b. Valeur juridique pour les contribuables

Pour la deuxième catégorie de destinataires potentiels (en l'occurence les contribuables), il est bon de rappeler que les ordonnances administratives ne constituent pas du droit objectif mais uniquement des instructions à l'autorité d'exécution[626]. Dans ce sens, ils ne créent pas de droit, ni d'obligation pour le contribuable[627].

Il ne faut en outre pas perdre de vue que ces documents administratifs ne sont pas des règles de droit[628]. Ils ne contiennent pas de normes juridiques mais reflètent uniquement l'interprétation faite par l'autorité chargée d'appliquer la loi. Ainsi que nous l'avons vu ci-dessus[629], la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul doivent être définis dans une loi au sens formel. Cela signifie notamment que ces ordonnances administratives ne peuvent pas contenir de réglementation qui irait au-delà ou contreviendrait à une loi formelle mais également qu'une relation fiscale ne peut pas être basée uniquement sur un tel document[630]. Il est admis que ces documents contiennent certaines règles concernant l'interprétation de normes légales. L'interprétation fait en effet partie de l'exécution de la loi[631]. Cela dit, leur fonction doit se limiter à l'interprétation, respectivement à l'exécution de la loi et ne saurait en aucun cas la compléter ou en étendre son champ d'application.

Il faut cependant réserver l'exception de l'application de l'institution du droit à l'égalité dans l'illégalité. Dans le cas où une ordonnance administrative non conforme à la loi est appliquée par l'autorité fiscale qui

---

625 De mauvaises langues disent parfois que le Tribunal fédéral est la « main exécutrice de l'administration fédérale des contributions ».

626 IMBODEN, *gesetzmässige Besteuerung*, p. 198 ; PATRY, *problème des directives*, p. 28 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 10 ad art. 2 ; BEUSCH, *DBG-Komm*, n. 12 ad art. 102.

627 IMBODEN, *gesetzmässige Besteuerung*, p. 198 ; BEUSCH, *Kreisschreiben*, p. 614 ; GLAUSER, *Apports*, p. 9.

628 « *Keine eigentliche Rechtsquellen* », cf. REICH, *Steuerrecht*, p. 40 ; GLAUSER, *Apports*, p. 9.

629 Cf. *supra,* p. 102 ; cf. également art. 127 al. 1 et 164 al. 1 lit. d. Cst. féd.

630 BEUSCH, *Kreisschreiben*, p. 613.

631 Dans ce sens : WACKERNAGEL, *Verhältnis von Gesetz*, p. 236.

refuse de changer sa pratique, le contribuable peut prétendre à être taxé selon cette pratique[632].

c. Valeur juridique pour les autorités administratives hiérarchiquement inférieures

Contrairement aux catégories de destinataires précédemment mentionnées, les ordonnances administratives lient l'autorité fiscale soumises au pouvoir hiérarchique de l'autorité édictant le document en question. Ce point est généralement admis par la doctrine[633] même si cela est nié par le Tribunal fédéral dans certains arrêts[634]. En revanche, on ne peut parler de soumission lorsque l'autorité de qui émane le document n'a pas de compétence directionnelle ni de surveillance[635].

Il faut dès lors reconnaître que les autorités administratives sont liées à l'interprétation faite dans ces documents lorsque cette dernière est conforme à la Constitution et à la loi[636]. Cette subordination aux ordonnances administratives est respectée en pratique et les autorités administratives se simplifient souvent la tâche en suivant à la lettre les instructions reçues par l'autorité fédérale[637] ou une autre autorité hiérarchiquement supérieure.

3. Réflexion

Il est évident que la complexité du droit fiscal alliée à l'inexpérience du législateur composé de parlementaires non professionnels rend nécessaire le recours à certains outils d'interprétation. Dans ce sens, nous ne saurions nier l'utilité des « documents » émis par l'administration fiscale. Cela dit, nous estimons utile de rappeler que ces documents doivent se limiter à interpréter la loi et ne peuvent en aucun cas créer de nouvelles normes juridiques. Ce point, admis à l'unanimité par la doctrine, n'est à notre sens pas respecté de manière stricte en pratique. Selon nous en effet, l'histoire récente connaît des

632 Cf. BEUSCH, *DBG-Komm*, n. 18 ad art. 102.

633 HEIL-FROIDEVAUX, *Praktikabilität*, p. 193 ; BEUSCH, *DBG-Komm*, n. 16 ad art. 102 ; SCHERRER, *Kreisschreiben*, p. 218 ; *contra* PATRY, pour qui les ordonnances administratives ne lient pas l'administration, cf. PATRY, *problème des directives*, p. 28.

634 C'est notamment le cas de l'ATF 117 Ib 225, consid. 4b, p. 231 dans lequel le Tribunal fédéral déclare que « de telles instructions données par l'administration afin d'assurer une application uniforme de dispositions légales n'ont pas force de loi et, par voie de conséquence, ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration ».

635 SCHERRER, *Kreisschreiben*, p. 218.

636 ATF 121 II 473 ; BEUSCH, *DBG-Komm*, n. 16 ad art. 102.

637 PATRY, *problème des directives*, p. 25.

cas où l'autorité administrative est allée plus loin que ne le permettait la stricte interprétation de la loi. Ce fût notamment le cas lors de l'extension de la réduction pour participations aux gains en capital et de l'introduction de l'imposition partielle des revenus de rendement des participations[638].

Selon nous, les circulaires de l'administration fédérale des contributions sont des recommandations visant à harmoniser la pratique. Elles sont des reflets de l'avis de cette autorité qui est tenue de se baser sur la loi. Il est nécessaire de distinguer de manière stricte entre la loi et son interprétation faite par l'autorité exécutive et on ne saurait conférer la valeur d'une loi à un tel document émanant d'une autorité administrative.

En outre, nous ne saurions admettre l'existence de dispositions formulées de manière trop générale et laissant à l'administration le pouvoir de les mettre en œuvre en créant au besoin de nouveaux concepts dont l'effet s'apparenterait à celui d'une nouvelle norme légale. La loi ne saurait ainsi être un récipient vide que l'autorité administrative aurait la tâche de combler selon sa propre conception. Une telle « délégation de compétence dissimulée »[639] violerait le principe de la légalité ainsi que celui de la séparation des pouvoirs. Ce point fera l'objet d'une analyse plus détaillée dans la partie de notre thèse consacrée à la question de l'admissibilité d'une clause générale de réalisation systématique[640].

IV. Nécessité d'une base légale pour imposer la réalisation systématique

A. Doctrine

Nous l'avons vu, le principe de la légalité s'applique de manière stricte en droit fiscal[641]. De manière générale, une imposition ne peut avoir lieu sans qu'une base légale claire et précise la prévoie. La question qui se pose ici est celle de savoir si la réalisation systématique déroge à ce principe

638 Concernant l'extension de la réduction pour participations aux gains en capital, cf. *infra,* p. 374 s ; concernant l'introduction de l'imposition partielle des revenus de participations, cf. *infra*, p. 392 s.

639 Nous tenons ce terme de la thèse de KOVACS, cf. notamment KOVACS, *No taxation without representation*, p. 130.

640 Cf. *infra*, p. 136 ss.

641 Cf. *supra*, p. 102.

respectivement si un changement de système justifie à lui seul une imposition, indépendamment de l'existence d'une base légale.

Selon la doctrine unanime[642], une base légale est nécessaire pour prélever un impôt basé sur une réalisation systématique. Tous les auteurs considèrent qu'une base légale est fondamentale pour prélever un impôt en raison d'un changement de système. Nombreux sont les auteurs qui précisent que seule la loi peut légitimement créer un fait générateur dans le cadre d'un changement de système et l'autorité fiscale n'est pas autorisée à s'écarter du principe de déterminance sans s'appuyer sur une base légale claire et précise. Nous constatons d'ailleurs que la plupart des auteurs après avoir présenté le concept de réalisation systématique précisent que ce dernier ne peut être retenu qu'en présence d'une base légale. Cela est si vrai qu'il semble que l'existence d'une base légale fait partie des éléments constitutifs de la réalisation systématique[643]. En outre, cette position de la doctrine peut également être déduite du fait qu'elle cherche (parfois en vain) une base légale permettant de prélever un impôt en raison de la disparition de substance fiscale due à un changement de système.

Selon REICH/DUSS[644], les lignes directrices légales et autres représentations de valeur[645] ne sont en aucun cas des normes qui permettent de suppléer à l'exigence stricte de la légalité en droit fiscal suisse. Pour

---

642 Notamment REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 135 et 140 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 254 ; REICH, *Grundriss*, p. 39 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 31 ; LOCHER, *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 209 ; BÖCKLI, *Fusions- und Spaltungssteuerrecht*, p. 7 ; GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 254 ; JUNG, *steuerneutraler Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 97 et 184 ; GLAUSER, *Apports*, p. 140 ; SPORI, *systematische Realisation*, p. 82 ; BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 200 ; BÖCKLI, *Fusions- und Spaltungssteuerrecht*, p. 7 ; BRÜLISAUER/KUHN, *DBG-Komm*, n. 341 ad art. 58 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 325 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 444 ; DANON, *restructurations internationales*, p. 271 ; GURTNER, *Gratisaktien*, p. 609, nbp 83 ; SPORI, *Umstrukturierung*, p. 288 ; ALTORFER, *Beteiligungsabzug*, p. 176 ; GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 253 ; HEUBERGER, *Gewinnauschüttungen*, p. 303 ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 301 ; RYSER/ROLLI, *précis*, p. 82 ; BAUEN/BERNET, *Schweizer Aktiengesellschaft*, p. 375 ; JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 97 ; CHARBONNIER, *Produits dérivés*, p. 235 ; selon GRÜNINGER/HEUBERGER, la question de savoir si une réalisation systématique nécessite une base légale expresse est contestée en doctrine et en pratique, ces auteurs concluent cependant qu'une base légale est nécessaire selon leur conception, cf. GRÜNINGER/HEUBERGER, *BSK-FusG*, n. 6 ss vor Art. 78 ; ALLEMANN, *Konzernspitze,* p. 50 ; BAUEN/BERNET/ROUILLER, *la société anonyme*, p. 415.

643 Cf. *supra*, p. 73.

644 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierung*, p. 31 ; repris également par HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 301.

645 « *Allfällige gesetzliche Leitgedanken und Wertvorstellungen* ».

HELBING[646], même si on peut déceler derrière chaque règle fiscale correctrice le principe selon lequel une imposition a lieu lorsque le lien fiscal est rompu, ce principe ne représente par une norme légale sur laquelle d'autres cas de figure, non prévus par la loi, peuvent être appréhendés.

B. Prise de position

A notre avis, les particularités mêmes de la réalisation systématique requièrent que cette dernière se base sur une norme juridique claire et suffisamment précise. Dans ce cadre, rappelons qu'une circulaire de l'administration ou toute autre ordonnance administrative ne saurait suppléer au défaut de base légale[647] et ce, contrairement à ce que laissent penser certains documents émis par l'administration pour justifier une réalisation systématique[648].

En s'écartant du droit comptable, le droit fiscal crée des situations imprévisibles pour le contribuable ce qui n'est pas toujours bien ressenti par celui-ci[649]. A notre sens, ce fait justifie en conséquence une certaine sévérité quant à l'exigence de base légale. En donnant au phénomène une plus grande légitimité démocratique ainsi qu'en rendant l'imposition plus prévisible, cette dernière paraîtra plus équitable.

En outre, la réalisation systématique est problématique en raison du fait qu'aucune liquidité n'afflue au moment où l'impôt devrait être prélevé[650]. Cette particularité crée des difficultés pour acquitter l'impôt lorsque son montant est élevé. Pour cette raison, il nous paraît également nécessaire que le législateur lui-même et non pas l'organe étatique chargé d'appliquer la loi examine, dans le cadre d'une procédure législative, l'opportunité de prévoir une imposition basée sur la systématique fiscale. Comme nous l'avons vu dans le présent chapitre, cette dernière ne doit en effet pas être acceptée à la légère et il est important que l'autorité administrative puisse se baser sur une norme claire.

---

646 HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 301-302.

647 Cf. *supra*, p. 108 ss.

648 Nous pensons notamment à la circulaire de l'AFC sur la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise ou à la circulaire de cette même autorité sur l'imposition partielle des dividendes.

649 C'est le cas notamment lors de l'imposition du transfert d'éléments économiques de la fortune commerciale à la fortune privée, les contribuables ne conçoivent pas toujours très clairement les raisons de l'imposition.

650 Cf. *supra*, p. 67.

Le fait que certains cas de réalisation systématique soient expressément prévus par le législateur fédéral[651] parle également en faveur de la nécessité de base légale. En effet, si un impôt pouvait de manière générale être prélevé en raison du simple fait que de la substance fiscale sorte du champ d'application de la loi fiscale, on comprend mal pourquoi le législateur aurait prévu expressément certains cas. Si la simple disparition de substance fiscale justifiait l'imposition, les dispositions prévoyant une réalisation systématique seraient vidées de leur sens.

En conclusion, nous retenons qu'aucune imposition ne peut être basée uniquement sur un changement de système mais qu'une base légale claire et précise est nécessaire.

V. Existe-t-il une clause générale de réalisation systématique ?

A. Problématique

Le présent chapitre vise à examiner si le droit suisse positif contient une base légale permettant d'imposer les réserves latentes de manière générale, lorsqu'elles sortent du champ de l'impôt. En présence d'une telle clause générale, il ne serait plus nécessaire de rechercher à chaque fois une base légale applicable au présumé cas de réalisation systématique. Le fisc serait légitimé à intervenir à chaque fois qu'une opération a pour effet que l'imposition de réserves latentes n'est plus garantie.

Dans le chapitre précédent, nous avons vu que la doctrine se prononce en faveur de la nécessité de disposer d'une base légale pour prélever un impôt lors d'un changement de système fiscal. Cependant, il est très rare que cette même doctrine examine la problématique de l'existence d'une clause générale d'imposition dans le droit positif actuel. Nous pouvons toutefois déduire de la recherche, parfois désespérée, de base légale que la majorité des auteurs considère qu'une telle clause générale fait défaut. En effet, ceux-ci n'auraient pas à examiner la présence d'une telle disposition spécifique s'ils considéraient qu'une clause générale existe. Il découle ainsi de la méthodologie employée par la doctrine qu'elle tend à considérer qu'il n'existe pas de clause générale.

651 Notamment l'art. 18 al. 2 et l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD.

Comme le relève la doctrine[652], l'administration fédérale des contributions étend constamment la notion de réalisation systématique dans le sens d'une clause générale. Le présent chapitre examine si une telle extension est en harmonie avec les principes que nous avons présentés ci-dessus, notamment celui de la légalité.

Le présent chapitre se propose de passer en revue les dispositions que contient le droit positif et qui sont susceptibles d'avoir la fonction d'une clause générale. Dans ce cadre, nous proposons dans un premier temps d'avoir un regard rétrospectif sur l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD tel qu'il était interprété par le Tribunal fédéral (let. B). Il semblerait en effet que notre haute Cour avait tendance à conférer à cette disposition une portée si large que la doctrine lui prêtait une fonction de clause générale de réalisation systématique. Nous porterons ensuite notre attention sur l'actuel art. 18 al. 2 LIFD qui est, à notre sens, la disposition la plus encline à remplir une telle fonction (let. C). Suite à cela, nous examinerons s'il existe d'autres fondements dogmatiques desquels pourrait découler un tel mécanisme (let. D).

B. Aperçu historique

1. Généralités

Bien que l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD[653] ait été considérablement modifié lors de l'entrée en vigueur de la LIFD, il nous semble intéressant d'analyser succinctement cette disposition qui est le pendant de l'actuel art. 18 al. 2 LIFD. En effet, le Tribunal fédéral a, à réitérées reprises[654], considéré que le transfert d'un actif qui contient des réserves latentes, dans un domaine où la perception de l'impôt sur le revenu, respectivement sur le bénéfice n'est plus possible, constitue une réalisation des réserves latentes existantes, qui doit entraîner une imposition. Il a dans ce but conféré à l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD

652 Notamment JUNG au sujet des cas de réalisation systématique en rapport avec la réduction pour participations, cf. JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen,* p. 273 ; cet auteur parle de « *allgemeine Grundsatz der Entstrickungsbesteuerung* ».

653 Arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant l'impôt fédéral direct (AIFD).

654 ATF 112 Ib 79, consid. 4a, p. 85 ; ATF 105 Ib 238, consid. 2, p. 240 ss ; ATF 102 Ib 50, consid. 2 et 3a/bb et 3c p. 52 ss ; ATF 85 I 243, consid. 1, p. 247 ss ; arrêt du TF 2A.278/1994, consid. 3a = ASA 65, 660 ; arrêt du TF A.413/1985, consid. 3a = ASA 56, p. 251 ; arrêt du TF A.336/1981, consid. 6b = ASA 52, 349 ; arrêt du TF P.1040/1975 du 14 mai 1976, consid. 2 = ASA 46, 464.

une fonction de clause générale applicable à chaque fois que des réserves latentes échappent au fisc en raison de leur transfert dans un domaine exonéré[655].

L'art. 21 al. 1 lit. d AIFD avait la teneur suivante : « L'impôt se calcule, […] sur le revenu total du contribuable provenant d'une activité à but lucratif, du rendement de la fortune ou d'autres sources de recette, en particulier : [lit. d] sur les bénéfices en capital obtenus dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres, par l'aliénation ou la réalisation de biens, tels que les bénéfices sur immeubles, la plus-value provenant de l'aliénation de titres, les bénéfices de liquidation en cas de remise ou d'aliénation d'une entreprise ».

2. Pratique

Le Tribunal fédéral, reconnaissant la nature imprécise du terme de « réalisation » contenu dans cette disposition[656], a cherché dans un certain nombre d'arrêts à en délimiter les contours. Dans cet exercice, notre haute Cour a eu la tendance d'analyser de manière très large cette notion de réalisation[657].

Cette tendance a connu son apogée dans un arrêt de 1976[658] ayant trait à un apport d'un immeuble sous-évalué à une société anonyme contrôlée par le sujet apportant. A cette occasion, le Tribunal fédéral considéra que la notion de réalisation (« *Verwertung* ») mentionnée à l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD était une clause générale (ou « *Sammelbegriff* »)[659] regroupant tous les cas de

655 Arrêt du TF P.1040/1975 du 14 mai 1976 = ASA 46, 464.

656 « La définition des bénéfices en capital imposables, données par l'art. 21 al. 1 let. d AIFD, au moyen des notions d'« aliénation » et de « réalisation » ne permet pas de mettre clairement en évidence la limite décisive pour l'impositon des réserves latentes », cf. arrêt du TF du 14 mai 1976 (« *Schwyzer Fabrikliegenschaft* »), consid. 2 = ATF 102 Ib 50 = ASA 45, 254 = NStP 30, 255 = StR 32, 56 = RDAF 1977, 104.

657 Cf. notamment ATF 85 I 243 = ASA 28, 505 et arrêt du TF du 5 février 1960 = ASA, 28, 512. Dans ces deux arrêts, le terme de réalisation fut employé pour appréhender la cessation partielle de l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des comptes et sa poursuite sous une forme réduite, non astreinte à tenir des comptes. Sous l'ancien droit, les gains en capital étant soumis à l'imposition uniquement pour les entreprises astreintes à tenir des comptes, le fait de réduire son chiffre d'affaires en dessous de la limite à partir de laquelle des comptes commerciaux devaient être tenus avait pour conséquence que la substance fiscale non imposée accumulée passait dans un domaine franc d'impôt (concernant ce sujet, cf. *supra*, p. 241 ss). Le Tribunal fédéral appréhende ce phénomène à l'aide de la notion de réalisation contenue à l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD.

658 Arrêt du TF P.1040/1975 du 14 mai 1976 = ASA 46, 464.

659 SPORI parle de « *allgemeine Enstrickungsnorm* », cf. SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 69.

sortie du champ de l'impôt. A cette occasion, notre haute Cour retient ce qui suit. « Lorsqu'une loi fiscale cantonale prévoit que les bénéfices en capital obtenus dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres par l'aliénation ou la réalisation de biens constituent un revenu imposable, il apparaît indiqué et conforme au but de la prorogation de l'imposition des réserves latentes de comprendre, en droit fiscal, sous le terme de « réalisation » toutes les opérations par lesquelles des réserves latentes qui bénéficient d'une prorogation de l'imposition, sont transférées de telle manière que l'imposition prorogée jusqu'ici ne pourrait plus intervenir ultérieurement » [660].

Cette jurisprudence consacre une interprétation extrêmement large de la notion de réalisation. Depuis cet arrêt notamment, le prélèvement privé fut assimilé à un cas de réalisation non pas car le revenu était effectivement réalisé au sens traditionnel du terme, mais parce que le bien passait d'un domaine où les gains en capital étaient imposables (fortune commerciale) à un domaine où ces derniers étaient exonérés (fortune privée).

Cette jurisprudence a été confirmée dans de nombreux arrêts dans lesquels le Tribunal fédéral[661] retint que le transfert d'un actif qui contient des réserves latentes, dans un domaine où la perception de l'impôt sur le revenu, respectivement sur le bénéfice n'est plus possible, constitue une réalisation des réserves latentes existantes, qui doit entraîner l'imposition.

3. Doctrine

Selon KÄNZIG[662], la notion de réalisation mentionnée à l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD comprenait uniquement le transfert de la fortune commerciale à la

660 Arrêt du TF P.1040/1975 du 14 mai 1976, consid. 2 = ASA 46, 464.

661 ATF 112 Ib 79, consid. 4a, p. 85 (concerne le transfert d'un immeuble dans la fortune privée et la cessation de l'activité commerciale du contribuable) ; ATF 105 Ib 238, consid. 2, p. 240 ss (concerne le transfert d'un immeuble de la fortune privée à la suite d'une succession) ; ATF 102 Ib 50, consid. 2 et 3a/bb et 3c, p. 52 ss (concerne le transfert d'un immeuble à la valeur comptable à une société anonyme) ; ATF 85 I 243 6, consid. 1, p. 247 ss (concerne l'affermage d'une boulangerie et d'un immeuble et leur transfert dans la fortune privée) ; décision 2A.278/1994 = ASA 65, 660, consid. 3a ; A.413/1985 = ASA 56, 251, consid. 3a (concerne un cas d'avancement d'hoirie) ; A.336/1981 = ASA 52, 349, consid. 6b (concerne une liquidation d'entreprise et la cessation de l'obligation de tenir des comptes).

662 KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer*, n. 169 ad art. 21.

fortune privée. Cet auteur oppose à la notion de réalisation, celle d'aliénation qui existe uniquement lors de transfert à une tierce personne[663].

MASSARDHART/GENDRE[664] énumèrent les opérations qui de leur point de vue représentent une aliénation ou une réalisation mais ne se prononcent pas sur la question de savoir si les opérations qu'ils mentionnent sont exhaustives ou exemplatives. Il ne nous est ainsi pas possible de déterminer si ces auteurs retiennent que la notion de réalisation peut être interprétée comme étant une clause générale s'appliquant lorsque l'imposition ultérieure des réserves latentes n'est plus garantie.

4. Prise de position

Il faut tout d'abord souligner que la norme examinée a subi d'importantes modifications lors de l'adoption de la LIFD. Dès lors, les conclusions tirées d'une interprétation par analogie de cette disposition avec le nouveau droit ne sauraient être admises trop facilement.

Nous relevons que la doctrine réclamait depuis longtemps une base légale claire prévoyant l'imposition du prélèvement privé[665]. Avec l'entrée en vigueur de la LIFD, une telle base légale a été créée. Il peut être déduit de ce fait que la « clause générale » reconnue par notre haute Cour[666] ne suffisait dès lors pas de l'avis du législateur à appréhender tous les cas de réalisation systématique. En prévoyant expressément le cas du transfert dans la fortune privée, le législateur fédéral s'est en effet rattaché à l'avis de la doctrine majoritaire qui considérait que la densité normative de la disposition applicable lors de prélèvements privés devait être augmentée. En outre, lors de l'adoption de l'art. 18 al. 2 LIFD, le transfert d'éléments de la fortune commerciale à un établissement stable à l'étranger a été ajouté aux cas assimilés à une aliénation. On a donc considéré que le terme de réalisation ne couvrait pas cette opération. Par là, le législateur a indirectement conclu que la notion de réalisation telle que contenue à l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD et repris d'ailleurs par la LIFD n'était pas apte à couvrir tous les cas où de la substance fiscale disparaissait suite à un changement de

663 « *Verwertung kann als Gegensatz zur Veräusserung an einem Dritten nur als Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen des Unternehmers verstanden werden* », cf. KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer*, n. 169 ad art. 21.

664 MASSHARDT/GENDRE, *Commentaire IDN*, n. 94 ss ad art. 21 1er al. let. d.

665 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 285 ; ALTORFER, *Geschäfts- und Privatvermögen*, p. 160.

666 Arrêt du TF P.1040/1975 du 14 mai 1976, consid. 2 = ASA 46, 464.

système, mais qu'il fallait au contraire prévoir expressément l'imposition de ces deux opérations.

Nous nous rattachons donc à l'avis de KÄNZIG[667] pour qui, contrairement à l'avis du Tribunal fédéral, l'ancien droit ne contenait pas de clause générale de réalisation systématique. L'AIFD ayant été remplacé par la LIFD, cette constatation n'a pas de conséquence directe. Cela dit, dans la mesure où le terme de réalisation est également mentionné dans le nouveau libellé de la loi, son interprétation historique n'est pas totalement dénuée d'intérêt. Nous rejetons notamment la conception soutenue par une partie de la doctrine[668] selon laquelle cette notion doit être interprétée de la même manière que le faisait le Tribunal fédéral sous l'ancien droit. En effet selon nous, et comme nous le verrons ci-dessous[669], la mention expresse dans la nouvelle loi du prélèvement privé et du transfert à un établissement stable à l'étranger exclut que le terme de réalisation ait un caractère général[670].

Pour le surplus, il faut relever que les jurisprudences précitées datent de plus de 30 ans. Il n'y a pas de doute que les exigences du degré de densité normative ont évolué pendant ces années. En conséquence, on ne saurait reprendre sans réserve la pratique valable sous l'ancien droit dans le contexte juridique actuel.

C. Art. 18 al. 2 LIFD

1. Généralités

Selon l'art. 18 al. 2 LIFD, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la « réalisation », ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Outre le cas de réalisation effective (« aliénation ») et comptable (« réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale »), cette disposition mentionne la notion de « réalisation ». On peut dès lors se demander si cette notion de réalisation peut être considérée comme une clause générale permettant l'imposition des réserves latentes lorsqu'elles sortent du champ de l'impôt. Il faut notamment se demander dans ce

667 KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer*, n. 169 ad art. 21.

668 Notamment : REICH, *DBG-Komm*, n. 29 ad art. 18.

669 Cf. *infra*, p. 121 ss.

670 A notre sens, il aurait été inutile de mentionner deux cas spécifiques si une clause générale avait existé.

contexte si la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral sous l'AIFD peut être reprise.

Comme nous l'avons vu[671], l'ancienne disposition correspondante à l'art. 18 al. 2 LIFD dans l'AIFD mentionnait la notion de réalisation. Sous l'égide de cette loi, le Tribunal fédéral avait considéré que la notion de réalisation devait être interprétée de manière large et qu'elle constituait une « *allgemeine umfassende Klausel* »[672]. Une fonction de clause générale de réalisation[673] lui fut attribuée[674]. La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct a modifié la teneur de l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD mais a repris la notion de réalisation. Dès lors, il convient de s'interroger avec la doctrine sur la portée de cette notion de réalisation.

2. Doctrine

REICH[675] considère que la jurisprudence développée sous l'ancien droit, selon laquelle le terme de « réalisation » a un sens très large doit être reprise lors de l'interprétation de la LIFD. Selon lui, cette conception se justifie d'autant plus que le prélèvement privé est dorénavant explicitement prévu par la loi. La LIFD contient donc une clause générale[676] qui s'applique à chaque fois que des réserves latentes échapperaient à l'impôt. REICH considère ainsi que le terme de « réalisation » est un terme général regroupant toutes les règles correctrices basées sur la systématique fiscale[677]. Cet auteur réserve uniquement le cas où le changement de système est dû à une modification de la loi ou de la pratique car, selon lui, la réalisation exige un acte de la part du contribuable[678].

RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER[679] se joignent à la position de REICH. Selon eux, le terme de « réalisation » est une « *Sammelbegriff* » qui peut être appliquée pour tous les états de fait où la substance fiscale sort du champ de l'impôt. *Idem* pour DUSS/GRETER/VON AH, pour qui la notion de

671 Cf. *supra*, p. 115.

672 Arrêt du TF P.1040/1975 du 14 mai 1976 = ASA 46, 464.

673 « *Die Funktion eines umfassenden Entstrickungstatbestands* ».

674 Arrêt du TF P.1040/1975 du 14 mai 1976, consid. 2= ASA 46, 464 ; DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 67.

675 REICH, *DBG-Komm*, n. 29 ad art. 18 et REICH, *StHG-Komm*, n. 32-33 ad art. 8.

676 REICH parle de « *allgemeine Entstrickungsklausel* », cf. REICH, *DBG-Komm*, n. 29 ad art. 18.

677 « *Ein Sammelbegriff für alle steuersystematischen Gewinnsausweistatbestände* ».

678 REICH, *DBG-Komm*, n. 29 ad art. 18.

679 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *ZH-Kommentar*, n. 60 ad § 18.

réalisation peut être considérée comme une « *Auffangtatbestand* » qui intervient chaque fois qu'aucune autre règle fiscale correctrice ne s'applique et qu'à défaut d'intervention du fisc, de la substance fiscale lui échapperait[680].

Pour WEIDMANN[681] en revanche, l'interprétation selon laquelle une substance fiscale peut être considérée comme réalisée lorsque son imposition ultérieure n'est plus garantie va trop loin et n'est plus compatible avec le sens du terme « réalisation »[682]. En particulier, cet auteur considère que la notion de réalisation est liée à un acte du contribuable et exclut donc que les cas où de la substance fiscale échappe au fisc en raison d'une modification de la loi[683].

A notre connaissance, seuls ces auteurs se sont prononcés sur la problématique examinée ici[684].

3. Prise de position

La notion de réalisation contenue à l'art. 18 al. 2 LIFD est imprécise. Comme toutes les notions imprécises, elle se doit d'être interprétée. Nous nous proposons d'appliquer le pluralisme des méthodes d'interprétation consacré par le Tribunal fédéral[685] et de passer en revue les méthodes d'interprétation littérale, historique, systématique et téléologique.

D'un point de vue littéral, nous l'avons vu, le terme de réalisation est peu clair[686]. Il est en effet difficile de déterminer quand a lieu une réalisation. Nous avons vu également[687] que la notion de réalisation correspond à plusieurs concepts différents (réalisation effective, comptable, systématique). Dans ces conditions, il paraît difficile de conclure d'emblée que le terme de réalisation tel que contenu à l'art. 18 al. 2 LIFD signifie « sortie de réserves

680 DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 68.

681 WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 648.

682 « *Diese Umschreibung geht offenkundig sehr weit und lässt sich kaum noch mit dem Wortsinn des Begriffs der Verwertung in Einklang bringen* », cf. WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 648.

683 WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 649 ; sur cette question, cf. *infra*, p. 431 ss.

684 Nous avons nous-mêmes eu l'occasion de nous prononcer sur cette question, cf. DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 531 ss ; la position défendue alors correspond à celle soutenue dans le cadre de la présente recherche.

685 Notamment ATF 131 III 623, consid. 2.4.4, p. 630 ; arrêt du TF 2C_333/2007 du 22 février 2008, consid. 7.1.

686 Cf. *supra*, p. 31.

687 Cf. *supra*, p. 31.

latentes du champ de l'impôt » ou « rupture du lien fiscal de réserves latentes dont la réalisation aurait dû donner lieu à une imposition »[688]. Cela dit, la mention de ce terme n'est pas anodine et mérite quelques éclaircissements en passant au crible les autres méthodes d'interprétation.

D'un point de vue historique, il faut relever qu'aucune précision ne peut être déduite du MESSAGE du Conseil fédéral concernant la LIFD et la LHID[689]. Ce document ne contient pas non plus de référence à la volonté de poursuivre la pratique de l'ancien droit. En revanche il est intéressant de relever que le Conseil fédéral avait envisagé à l'occasion de l'entrée en vigueur de la LFus, de modifier l'art. 18 al. 2 LIFD en introduisant une disposition selon laquelle l'apport à une filiale dont les droits de participation font partie de la fortune commerciale est constitutif d'une réalisation systématique[690]. Le parlement fédéral renonça finalement à introduire cette disposition, l'imposition selon la systématique fiscale n'ayant pas été jugée nécessaire dans cette hypothèse[691]. Cette proposition de modification du Conseil fédéral confirme donc bien qu'une base légale serait nécessaire si l'on souhaitait ériger l'apport à une filiale en état de fait constitutif d'une réalisation systématique et que par conséquent, l'art. 18 al. 2 LIFD ne couvre pas tous les potentiels cas de changement de système.

Cela dit, un autre élément historique peut être invoqué. Comme nous l'avons relevé, le Tribunal fédéral interprétait le terme de réalisation de manière très large. Une partie de la doctrine[692] considérait cette pratique comme injustifiée et réclamait une intervention du législateur. En prévoyant expressément le transfert d'éléments économiques de la fortune commerciale

---

688 Cf. nous avons déjà relevé ce point in : DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 531.

689 Cf. MESSAGE LHID, FF 1983 97. Selon ce document, « Le 1er alinéa énumère les revenus de l'activité lucrative indépendante soumis à l'impôt sur le revenu. Ceux-ci comprennent également tous les bénéfices en capital obtenus lors de l'aliénation ou de la réalisation d'éléments de la fortune commerciale. On a abandonné le principe de n'assujettir que les contribuables astreints à tenir des livres en vertu des dispositions du droit des obligations, restriction qui existe dans certains cantons et qui correspond à la réglementation de l'impôt fédéral direct. Désormais, les bénéfices en capital tirés de l'ensemble de l'activité indépendante sont frappés par l'impôt. Est également imposable à ce titre le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée de même que le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans des entreprises sises à l'étranger […] ».

690 MESSAGE LFus, p. 4158. Le projet de loi prévoyait le texte suivant « le transfert d'éléments de la fortune commerciale à la fortune privée, à une personne morale ou à une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation ».

691 Nous reviendrons plus en détail sur ce projet de modification dans le cadre de l'examen du traitement fiscal des apports dissimulés, cf. *infra*, p. 389 s.

692 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 285 ; ALTORFER, *Geschäfts- und Privatvermögen*, p. 160.

à la fortune privée, le législateur a donné suite à ces critiques. Il montre par là les limites du système selon lequel l'imposition du prélèvement privé était basée uniquement sur le terme de réalisation. Ce faisant, il désavoue la pratique antérieure du Tribunal fédéral. Selon lui, le prélèvement privé doit bien faire l'objet d'une imposition mais cette dernière doit bénéficier d'une base légale expresse.

D'un point de vue systématique, on peut relever la place particulière où le mot « réalisation » est situé[693]. Il est mentionné entre deux notions de droit civil, à savoir le terme d'aliénation et celui de réévaluation comptable. On peut se demander si le législateur n'aurait pas dû choisir une place plus adaptée pour édicter une norme ayant des conséquences pratiques d'une telle importance. A notre sens, un article de loi n'aurait pas été de trop pour édicter une norme d'une telle portée.

En outre, et également d'un point de vue systématique, le fait que l'art. 18 al. 2 LIFD après avoir mentionné le terme de réalisation énumère dans sa deuxième phrase deux cas de réalisation systématique[694] fait aussi pencher pour une interprétation restrictive[695]. Le législateur ne mentionne pas le terme de « notamment » ou « par exemple », qui auraient indiqué que les deux cas expressément érigés au rang de réalisation systématique sont exemplatifs de la notion de réalisation de la première phrase de l'art. 18 al. 2 LIFD. Au contraire, l'absence de terme générique du type de ceux évoqués ici confirme bien que certains cas de réalisation systématique doivent être imposés mais que ces cas n'ont pas de valeur exemplative mais bien plutôt qu'il s'agit d'une énumération exhaustive[696]. Accepter le contraire reviendrait à rendre inutile la mention expresse du prélèvement privé et du transfert à l'étranger. En effet, si le terme de réalisation était une clause générale applicable à chaque sortie du champ de l'impôt de réserves latentes,

693 DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 531.

694 Le transfert de la fortune commerciale dans la fortune privée et celui du transfert de la fortune commerciale à une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger.

695 Dans ce sens également RYSER/ROLLI pour qui, le fait que les lois actuelles tiennent compte de la nécessité de l'énonciation de normes expresses, comme c'est le cas pour le prélèvement privé, ne fait que renforcer les doutes sur la légitimité d'une interprétation basée sur la systématique fiscale dans les cas non prévus par la loi, cf. RYSER/ROLLI, *précis,* p. 82.

696 Dans ce sens : DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 531.

il aurait été inutile de prévoir expressément certains cas de figure considérés comme des réalisations systématiques[697].

Dans l'interprétation de la notion de « réalisation » mentionnée à l'art. 18 al. 2 LIFD, il est également intéressant de mentionner que la seconde phrase de cette disposition, qui énumère deux états de fait constitutifs d'une réalisation systématique ne reprend pas la notion de « réalisation » mais assimile au contraire ces derniers à une aliénation. Ceci démontre qu'il n'existe aucune connexité entre la première et la deuxième phrase de l'art. 18 al. 2 LIFD et qu'il serait faux de considérer les cas de figure de la deuxième phrase comme des exemples d'application de la première phrase de cette disposition.

Pour le surplus, au vu de la systématique de la loi, l'art. 18 al. 2 LIFD s'applique uniquement pour les personnes physiques. L'art. 58 LIFD qui est le pendant de l'art. 18 LIFD pour les personnes morales est applicable en raison du renvoi de l'art. 18 al. 3 LIFD par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme. Le contraire n'est cependant pas prévu par la loi et il faut dès lors considérer que seuls les art. 58 ss LIFD s'appliquent à la détermination du bénéfice des personnes morales. A la lecture des articles 58 ss LIFD, on constate que le terme de réalisation n'est pas mentionné expressément. Cependant, il découle du principe de réalisation en droit comptable que seuls les bénéfices réalisés peuvent, respectivement doivent, être inscrits dans les comptes. Ce principe est repris en droit fiscal par le biais du principe de déterminance des comptes. Dès lors, la réalisation a une application implicite pour les personnes morales, raison pour laquelle il n'est pas nécessaire que l'art. 58 LIFD reprenne expressément ce terme. A notre sens, on ne peut pas considérer que le terme de réalisation tel que mentionné à l'art. 18 al. 2 LIFD va plus loin que le principe de réalisation en droit comptable en admettant que les réserves latentes sont réalisées lors de leur sortie du champ de l'impôt. En outre, admettre une telle solution reviendrait à traiter différemment les personnes physiques des personnes morales. En effet, si on

[697] Les cas mentionnés à l'art. 18 al. 2 LIFD ne sont pas les seuls cas de réalisation systématique que connaît le droit fiscal suisse et qui ont été matérialisés par une disposition légale. Comme nous le verrons, le législateur a prévu des cas aussi variés que la transposition (art. 20a lit. b LIFD), la distribution d'actions gratuites et l'augmentation gratuite de la valeur nominale d'actions (art. 20 al. 1 lit. c LIFD) et l'impôt de départ pour les personnes morales (art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD). On déduit de la mention expresse de ces cas de figure que le législateur ne considère pas que le terme « réalisation » contenu à l'art. 18 al. 2 LIFD, ni tout autre disposition du droit positif actuel, ne permette de prélever un impôt à chaque fois que de la substance fiscale sort du champ de l'impôt.

accepte que l'art. 18 al. 2 LIFD dispose d'une clause générale de réalisation systématique et que celle-ci n'est pas applicable pour les personnes morales, ces dernières seraient traitées différemment que les personnes physiques. Un tel traitement différencié n'a pas de raison d'être et n'est pas compatible avec le principe constitutionnel d'égalité de traitement[698]. En outre, à notre sens, le choix d'adopter une clause générale de réalisation systématique repose sur une philosophie législative particulière. En conséquence, si le législateur avait voulu concrétiser cette approche, il aurait dû le faire pour les personnes morales également. Le fait que ce ne soit pas le cas confirme donc bien que l'art. 18 al. 2 LIFD ne peut pas être interprété de cette façon[699].

Selon l'interprétation téléologique, il faut considérer que la présence du mot « réalisation » dans un article anodin ne peut pas exprimer la volonté du législateur d'appliquer une clause générale. Un choix d'une telle importance n'aurait pas pu être pris par le législateur dans le cadre de l'article général sur l'activité lucrative indépendante mais aurait dû être l'objet d'une disposition plus générale. Il nous semble donc qu'il n'est pas possible de retenir que l'art. 18 al. 2 LIFD ait pour but de créer une clause générale de réalisation systématique.

Cela dit, on peut s'interroger sur le sens à donner au terme de réalisation de l'art. 18 al. 2 LIFD. A notre avis, ce dernier renvoit à la notion de réalisation du droit comptable. Il doit être compris dans le sens où lorsqu'une réalisation selon le droit comptable a lieu, ce gain réalisé est appréhendé par l'impôt sur le revenu.

Reprendre la tendance fiscalisatrice développée par le Tribunal fédéral sous l'ancien droit reviendrait à donner trop d'importance au terme de « réalisation » tel que contenu dans la LIFD. En termes de conclusion intermédiaire, il faut dès lors retenir que le terme de réalisation mentionné à l'art. 18 al. 2 LIFD ne constitue pas une clause générale de réalisation systématique.

698 Art. 8 Cst. féd.

699 Dans ce sens : DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 531.

D. Autres fondements dogmatiques envisageables

1. Clause générale de revenu de l'art. 16 al. 1 LIFD

a. Notion

L'art. 16 LIFD consacre le principe selon lequel l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques[700]. Il est reconnu par une très large majorité de la doctrine[701] ainsi que par la jurisprudence du Tribunal fédéral[702] que cette disposition contient une clause générale de revenu[703] qui est précisée par une énumération exemplative des différents éléments de revenu et certaines exonérations. Par conséquent, tous les revenus sont en principe imposables, qu'ils proviennent d'une activité lucrative, du rendement de la fortune ou d'une autre source[704], [705].

Cette disposition ne consacre pas uniquement une clause générale de revenu mais indique sur quel concept théorique du revenu se fonde la LIFD[706]. De l'avis de la doctrine majoritaire[707], le droit fiscal actuel se base en effet sur la théorie de l'accroissement net du patrimoine[708] par opposition

700 Ce principe était déjà connu de l'ancien droit qui le consacrait à l'art. 21 al. 1 AIFD.

701 Notamment : LOCHER, *Kommentar I*, n. 4 ad art. 16 ; AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, n. 1 ad art. 16 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 3 ad art. 16 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 81 ; *contra* : selon HÖHN/WALDBURGER, une imposition ne peut pas avoir lieu si le revenu n'entre pas dans une des catégories mentionnées aux articles 17 à 23 LIFD, cf. HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 294 ; selon RYSER/ROLLI, la LIFD ne contient pas de clause générale. Ces auteurs considèrent que seule la LHID en contient une, cf. RYSER/ROLLI, *précis,* p. 157.

702 ATF 125 II 113, consid. 4a, p. 119 ; arrêt du TF 2A.668/2004 du 22 avril 2005, consid. 2.2.1 = StR 2005, 676.

703 Les auteurs germanophones emploient le terme de « *Generalklausel* » ou de « *Einkommensgeneralklausel* » ou encore de « *Auffangtatbestand* ».

704 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, n. 1 ad art. 16.

705 Selon WACKERNAGEL, une telle clause est inadmissible au regard du principe de la légalité, cf. WACKERNAGEL, *Verhältnis von Gesetz*, p. 234. Relevons cependant que cet auteur s'exprime au sujet de l'ancien droit (art. 21 AIFD) qui contenait le même mécanisme (clause générale et liste exemplative).

706 LOCHER, *Kommentar I*, n. 8 ad art. 16.

707 REICH, *DBG-Komm*, n. 4 ad art. 16 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 81.

708 Les auteurs germanophones emploient le terme de « *Reinvermögenszugangstheorie* » ; selon ce principe, le revenu correspond à l'accroissement net du patrimoine d'un individu au cours de la période donnée ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 81 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 8 ad art. 16.

de la théorie de la source[709]. Ce point de vue a par ailleurs été confirmé par le Tribunal fédéral[710].

Dans la mesure où l'art. 16 al. 1 LIFD consacre une clause générale de revenu, nous devons nous poser la question de savoir si cette disposition permet de prélever un impôt dans chaque situation où de la substance fiscale échappe au fisc, respectivement si cette clause générale de revenu est une « clause générale de réalisation systématique ».

b. Prise de position

A notre sens, il est incontestable que l'art. 16 LIFD contient une clause générale de revenu selon laquelle tous les revenus sont imposables et que l'énumération des art. 17 ss LIFD est exemplative[711]. Nous nous rattachons dès lors sur ce point à l'opinion de la doctrine majoritaire qui considère que le droit fiscal suisse applique le principe de l'accroissement net du patrimoine.

Cela dit, afin de déterminer si un phénomène économique est imposable, un élément essentiel est nécessaire outre l'augmentation de la valeur sous-jacente. L'impôt sur le revenu a besoin d'un fait déclencheur qui détermine à quel moment l'imposition doit avoir lieu. Ce fait déclencheur est la réalisation[712]. La présence d'une clause générale de revenu ne parvient pas à suppléer à l'exigence de réalisation. Conformément à la théorie de l'accroissement du patrimoine telle que conçue par la LIFD, un accroissement de patrimoine n'est appréhendé fiscalement qu'au moment de la réalisation[713]. Dès lors, le principe de l'accroissement de la fortune nette est tempéré par le principe de réalisation[714].

Malgré la définition large de la notion de revenu, on ne saurait considérer que tous les phénomènes économiques qui représentent des

709 Selon la théorie de la source, seuls les revenus provenant d'une source durable sont imposables. Selon cette conception aujourd'hui dépassée, les gains en capital, les donations ainsi que les successions n'étaient pas englobées dans la notion de revenu ; REICH, *DBG-Komm*, n. 4 ad art. 16 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 80.

710 ATF 125 II 113, consid. 4, p. 119 ; cf. également la position du Conseil fédéral qui mentionne le principe de l'accroissement de la fortune nette, in : MESSAGE RIE II, p. 4510.

711 REICH relève cependant que le libellé de l'art. 16 al. 1 LIFD n'est pas très pertinent, cf. REICH, *DBG-Komm*, n. 2 ad art. 16.

712 Cf. *supra*, p. 19.

713 REICH, *DBG-Komm*, n. 15 ad art. 16.

714 Dans ce sens, cf. MESSAGE RIE II, p. 4510.

revenus financiers (« *finanzwissenschaftliches Einkommen* ») sont des revenus imposables[715]. Ainsi, en accord avec avec LOCHER[716], nous considérons que la théorie de l'accroissement net du patrimoine nécessite certaines « retouches » qui doivent être concrétisés par la loi. Une de ces retouches est justement le fait que les augmentations de valeur sont imposées uniquement au moment de leur réalisation. La théorie de l'accroissement net du patrimoine ne s'oppose ainsi pas à ce que les gains en capital soient imposés uniquement au moment de leur réalisation.

En conclusion, l'art. 16 al. 1 LIFD bien que prévoyant une clause générale de revenu, ne contient pas une clause générale de réalisation systématique permettant à l'administration fiscale d'imposer les éléments économiques sortant du champ de l'impôt.

2. Art. 20 al. 1 lit. c LIFD

a. Pratique

Il découle de l'examen de la jurisprudence du Tribunal fédéral que ce dernier tend à conférer à l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD une portée proche de celle d'une clause générale de réalisation systématique. En effet, il fût considéré que cette disposition avait la fonction d'assurer la double imposition économique[717] et que « pour des motifs tirés de l'égalité de l'imposition et de la systématique de la loi, déclenche l'imposition tout procédé par lequel la charge fiscale sur les distributions de bénéfices ou de réserves en relation avec la réalisation de participations privées est supprimée ou réduite »[718]. Un tel résultat était atteint en interprétant l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD de manière économique.

De même, cette disposition est appliquée de manière générale lorsqu'une restructuration donne lieu à une augmentation de la valeur

---

715 REICH fait une distinction entre la notion de revenu économique et celle de revenu fiscal, cf. REICH, *DBG-Komm*, n. 6 ad art. 16.

716 LOCHER, *Kommentar I*, n. 9 ad art. 16. Cet auteur parle de « *Abstriche* ».

717 « *die konsequente Durchführung der wirtschaftlichen Doppelbelastung* », arrêt du TF 2A.331/2003 du 11 juin 2004 (« *Erbenholding* ») = ASA 73, 402 = RDAF 2004 II 360 = StR 2004, 678, consid 2.2.

718 « *Nach der Praxis führen daher aus Gründen der rechtsgleichen Besteuerung und mit Rückischt auf dir Steuersystematik auch alle Vorgänge zur Besteuerung, durch welche die Ausschüttungssteuerlast auf Gewinnen und Reserven im Zusammenhang mit privaten Aktienverkäufen aufgehoben oder reduziert wird* », cf. arrêt du TF 2A.331/2003 du 11 juin 2004, consid. 2.2 (« *Erbenholding* ») = ASA 73, 402 = RDAF 2004 II 360 = StR 2004, 678.

nominale. Le principe de l'imposition est prévu à l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD qui assimile les actions gratuites, les augmentations gratuites de valeur nominale, etc. à un rendement de la fortune mobilière. En raison de la mention du terme « etc. » en fin de phrase, toutes les augmentations de valeur nominale obtenues lors de restructurations sont soumises à l'impôt. Il en découle que cette disposition a une portée très large. Il semble donc que cette interprétation extensive tend à lui conférer la fonction de clause générale permettant d'appréhender la substance fiscale dont l'imposition future n'est plus garantie.

b. Doctrine

Selon BUCHSER[719] et BUCHSER/JAU[720], le Tribunal fédéral donne à cette disposition une fonction de « *Hüterin der wirtschaftlichen Doppelbelastung* »[721]. Selon ces mêmes auteurs, la conception de notre haute Cour a l'avantage de donner l'impression d'être praticable et simple d'usage. Il suffirait de considérer qu'un rendement imposable existe lorsque le fisc perd quelque chose mais qu'il s'agit d'un gain en capital exonéré lorsqu'il maintient la possibilité d'imposer ultérieurement[722]. Cela dit, il ne ressort pas de l'interprétation de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD que cette disposition avait pour but de garantir de manière intégrale la double imposition économique[723]. Ces auteurs retiennent qu'il est donc faux de considérer que cette disposition appréhende tous les opérations par lesquelles la charge fiscale latente disparaît ou est réduite en relation avec la vente d'actions privées[724].

DUSS[725] relève que pour le Tribunal fédéral, le but suprême d'une imposition respectant le principe de la légalité (« *eine gesetzmässigen Besteuerung* ») est l'application conséquente de la double imposition

719 BUCHSER, *Indirekte Teilliquidation*, p. 203.

720 BUCHSER/JAU, *methodische Überlegungen*, p. 130 s.

721 Ces auteurs parlent même de « *Gralsüterin* », c'est-à-dire de défenseur du Graal, cf. BUCHSER/JAU, *methodische Überlegungen*, p. 132.

722 BUCHSER relève que le fait de savoir si cette conception est souhaitable d'un point de vue de politique fiscale ou si elle est équitable est une autre question, cf. BUCHSER, *Indirekte Teilliquidation*, p. 203, nbp 5.

723 BUCHSER/JAU, *methodische Überlegungen*, p. 132.

724 BUCHSER/JAU, *methodische Überlegungen*, p. 133 et 138 s.

725 DUSS, *indirekte Teilliquidation,* p. 410.

économique[726]. En conséquence, toutes les opérations qui annulent ou réduisent la charge fiscale sur les distributions de bénéfice à l'actionnaire privé sont appréhendées en tant que rendement de la fortune mobilière. Selon cet auteur, cette conception est erronée. Il n'est notamment pas possible de déduire d'une interprétation conforme à la loi que la notion de rendement de fortune est équivalente à celle de suppression de la charge fiscale latente[727].

Cette position était déjà critiquée sous l'ancien droit. Selon BÖCKLI[728], l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD était interprété par le Tribunal fédéral dans le sens où celui qui nuisait aux prétentions fiscales latentes de l'Etat en créant de la valeur nominale est imposé immédiatement de ce même montant. Cette interprétation extensive était « *ergebnisorientiert* »[729].

Selon DANON[730], la tendance à interpréter l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD de manière systématique dans le sens où la simple mise en péril de la double imposition économique est considérée comme un fait générateur de l'impôt est incompatible avec le texte clair de cette disposition. C'est au contraire la réalisation d'un rendement de participations qui est érigée par le législateur en fait générateur et non pas la potentielle perte de substance fiscale.

c. Prise de position

En analysant la jurisprudence du Tribunal fédéral, on a l'impression que la notion de rendement de participations est interprétée de manière utilitariste en prenant en compte des considérations de systématique fiscale. C'est le cas notamment lors qu'il retient que « selon la pratique, toutes les opérations déclenchent une imposition – en raison de la systématique du droit fiscal – lorsqu'elles ont pour effet que la charge fiscale latente sur des bénéfices et

---

726 Cet auteur relève cependant que le principe de la double imposition économique n'est pas prévu pas la loi mais découle uniquement de sa systématique, cf. DUSS, *indirekte Teilliquidation*, p. 410.

727 « […], *weshalb auf dem Interpretationsweg in einer gesetzmässigen Art und Weise (ohne methodologische Defizite) nicht ableitbar ist, « Gewinnanteile aus Beteiligungen aller Art » sei gleichbedeutend mit « Aufhebung der Ausschüttungssteuerlast* », cf. DUSS, *Sprüche voller Widerprüche*, p. 82.

728 « *Wer den latenten Steueranspruch des Staates durch Neuschaffung von Nennwert vereitelt, wird im entsprechenden Umfange sofort besteuert* », cf. BÖCKLI, *Transponierung*, p. 53.

729 BÖCKLI, *Transponierung*, p. 54.

730 DANON, *Vente et transmission*, p. 396.

des réserves disparaît ou est réduite »[731]. A notre avis, la portée conférée à l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD par une telle interprétation va trop loin. Le présent chapitre se propose d'en expliquer les raisons.

D'un point de vue littéral, l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD prévoit que « est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier, les dividendes, les parts de bénéfices, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) ». Cette disposition ne mentionne ni perte ni la diminution de substance fiscale, ni d'ailleurs la double imposition économique dont la disparition est censée donner lieu à une imposition. Le concept de changement de système ou celui de réalisation ne sont pas non plus cités. Nous le verrons ci-dessous[732], la mention du terme « etc. » à la fin de la disposition examinée ici permet uniquement de soumettre à l'imposition les opérations qui sont économiquement identiques à l'augmentation de valeur nominale ou à l'octroi d'actions gratuites[733]. Il serait incongru de déduire d'un tel terme, une clause générale s'appliquant dans tous les cas où une charge fiscale latente est réduite ou éliminée. Force est dès lors de constater que l'interprétation littérale ne permet pas de considérer que l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD contient une clause générale de réalisation systématique.

D'un point de vue systématique, nous pouvons relever que malgré sa densité normative élevée, la disposition examinée ne mentionne aucunement une clause générale de réalisation systématique. En outre, d'un point de vue systématique encore, si une telle clause avait existé, il n'aurait pas été nécessaire de mentionner l'imposition des actions gratuites. Il s'agit là d'un indice en défaveur de l'existence d'une clause générale qu'il y a lieu de prendre en compte lors de l'interprétation de cette disposition.

D'un point de vue historique, il faut relever que la portée de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD a été réduite depuis l'entrée en vigueur de l'art. 20a LIFD. Dans

---

731 « *Nach der Praxis löst daher - aus steuersystematischen Gründen – die Besteuerung auch alle Vorgänge aus, durch welche die Ausschüttungssteuerlast auf Gewinnen und Reserven aufgehoben oder reduziert wird* », cf. ASA 70, 292, repris in arrêt du TF 2A.331/2003 du 11 juin 2004, consid. 2.2 (« *Erbenholding* ») = ASA 73, 402 = RDAF 2004 II 360 = StR 2004, 678.

732 Cf. *infra*, p. 299 s.

733 Dans ce sens : HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 329 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II,* p. 50 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar*, n. 152 ad art. 20 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 133 ad art. 20. On pense par là notamment à l'émission gratuite de parts de société à responsabilité limitée ou de bons de participation gratuits, qui sont d'ailleurs expressement mentionnés à l'art 20 al. 1 LIA.

ce contexte, il est important de souligner que le législateur est intervenu principalement pour freiner la jurisprudence du Tribunal fédéral[734] concernant l'imposition au titre de liquidation partielle indirecte des versements de substance n'existant pas encore au moment de la vente de la société appauvrie. Il a par là en même temps répondu à la critique de la doctrine qui considérait que l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD était insuffisant pour imposer la liquidation partielle indirecte et la transposition en instaurant une prescription expresse appréhendant ces deux phénomènes[735]. On peut en déduire que de l'avis du législateur la disposition examinée ici ne peut pas être appliquée dans tous les cas où de la substance fiscale disparaît en relation avec la vente d'actions privées. Si son degré normative ne permet pas d'appréhender ces opérations, cette disposition ne le peut de surcroît pas non plus dans les autres cas de changements de système fiscal.

Pour ce qui est de l'interprétation téléologique, nous réfutons intégralement la position utilitariste[736] adoptée par le Tribunal fédéral dans le cadre de l'application de cette disposition. L'interprétation d'une disposition légale doit chercher à déterminer la volonté du législateur et ne doit pas permettre à l'autorité qui applique la loi de substituer son jugement à celui du législateur.

En conclusion, nous retenons que l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD[737] ne saurait être interprété dans le sens où une imposition a lieu à chaque fois qu'un changement de système a pour effet qu'une certaine substance fiscale jusqu'ici imposable disparaisse.

3. Les dispositions sur les restructurations (art. 19 LIFD et art. 61 LIFD)

Il est important ici de préciser à nouveau la fonction des dispositions sur les restructurations[738]. Selon la doctrine majoritaire[739], elles n'ont pas d'effet

---

734 Arrêt du TF 2A.331/2003 du 11 juin 2004, consid. 2.2 (« *Erbenholding* ») = ASA 73, 402 = RDAF 2004 II 360 = StR 2004, 678.

735 L'art. 20a al. 1 lit. a et lit. b prévoit désormais expréssement l'imposition de la liquidation partielle indirecte et de la transposition, pour un aperçu de ces notions, cf. *infra*, p. 320 ss pour la transposition et p. 337 ss pour la liquidation partielle indirecte.

736 « *Ergebnisorientiert* », cf. BÖCKLI, *Transponierung*, p. 54.

737 Pas plus d'ailleurs que sa lex specialis (l'art. 20a al. 1 lit. a LIFD) qui a été ajoutée dans le cadre de la première partie de la réforme II de l'imposition de l'entreprise, cf. REICH, *DBG-Komm,* n. 9 ad art. 20a « *Art. 20a al. 1 lit. a kann jedenfalls nicht als generelle Entstrickungsklausel verstanden werden* ».

738 Nous avons déjà présenté ce point ci-dessus, cf. *supra* p. 54 ss.

constitutif mais limitent uniquement le droit de prélever un impôt dans certains cas. Dans ce sens, elles ne peuvent être employées comme base légale justifiant une imposition mais permettent de différer le moment de l'imposition.

En outre, à notre sens, la mention « pour autant que l'entreprise[740] respectivement la personne morale[741] reste assujettie en Suisse » ne fait référence qu'à l'assujettissement territorial et ne saurait être employée pour limiter la neutralité d'une restructuration qui a pour effet que de la substance fiscale disparaisse pour d'autres motifs que sa sortie du territoire suisse. Dans ce contexte, nous pouvons mentionner que, contrairement à une grande partie de la doctrine[742], nous considérons que cette disposition ne peut notamment pas être invoquée lorsqu'une opération entraîne une modification du statut de la société[743]. Dans ce sens, outre le fait qu'elle n'est conceptuellement pas une base légale constitutive d'une imposition, elle est également trop spécifique pour servir de clause générale de réalisation systématique.

Pour le surplus, les clauses permettant un report d'imposition lors de restructurations sont applicables par définition uniquement lors de restructurations. Elles n'ont donc pas une portée générale et on ne peut retenir qu'elles instaurent une clause générale de réalisation systématique.

4. Art. 58 al. 1 lit. a et b LIFD

L'art. 58 al. 1 LIFD consacre le principe de déterminance des comptes. Selon ce principe, le droit fiscal reprend le résultat établi en appliquant le

739 RIEDWEG/GRÜNBLATT, *BSK-FusG*, n. 12 ad Teil 1 vor 69 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 12 ad art. 19 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierung*, p. 19 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 429 s ; KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, p. 61 ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 296 et 303 ; DANON, *Restructurations internationales*, p. 266 ; GLAUSER, *Apports*, p. 139.

740 Art. 19 al. 1 LIFD, art. 8 al. 3 LHID.

741 Art. 61 al. 1 LIFD, art. 24 al. 3 LHID.

742 OBERSON/GLAUSER, *CR-LIFD*, n. 14 ad art. 61 ; RIEDWEG/DAENIKER, *Holdingspaltung*, p. 119 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 19 ad art. 19 ; GLAUSER, *Apports*, p. 138 ; ALLEMANN/BAUMGARTNER, *Steuerneutrale Übertragung*, p. 153, nbp 71 et p. 153 ; ETTLIN/STÜDLE, *Umstrukturierungen bei Personengesellschaften*, p. 330 ; JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen,* p. 276 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 19 ad rev. art. 61 ; VON DER CRONE*, et al.*, *Fusionsgesetz*, p. 495 ; MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 33 ; HINNY, *Internationale Umstrukturierungen*, p. 184, nbp 26 ; GRÜNINGER/HEUBERGER, *BSK-FusG*, n. 7 vor Art. 78.

743 Nous examinerons ce point dans la partie ayant trait au changement de statut, cf. *infra*, p. 281 ss.

droit comptable sous réserve de l'intervention d'une règle fiscale correctrice[744]. Comme nous l'avons vu ci-dessus[745], nous soutenons le point de vue selon lequel, la notion de réalisation de droit fiscal découle directement de cette même notion en droit comptable. Le concept de réalisation fiscale n'a, à notre sens, pas de portée propre.

Les règles correctrices contenues à l'art. 58 al. 1 lit. b LIFD (prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial) n'ont pas trait à la réalisation systématique. Elles instaurent bien des règles fiscales correctrices mais ne concernent pas un changement de système fiscal[746]. En outre, elles n'ont pas de portée universelle mais s'appliquent dans certains cas spécifiques. Il est donc évident qu'il ne s'agit pas de clause générale de réalisation systématique.

5. Art. 58 al. 1 lit. c, 1ère phrase LIFD

En revanche, il est intéressant d'analyser la notion de « bénéfice de liquidation » dont une partie de la doctrine tend à conférer une portée très large.

LOCHER[747] relève que la notion de bénéfice de réalisation mentionnée à l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD est imprécise. Selon lui, elle englobe les cas de réalisation systématique[748]. On pourrait en déduire que cet auteur est d'avis que tous les cas de réalisation systématique peuvent bénéficier de l'assise légale de l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD. Cela dit, LOCHER précise son propos en retenant justement que cette disposition ne permet pas de s'écarter de manière générale du principe de réalisation du droit comptable en faveur d'une appréciation économique[749].

Selon RICHNER/FREI/KAUFMANN[750], par « bénéfice de liquidation », la loi se réfère de manière générale à toutes les opérations qui conduisent à une

744 Cf. *supra*, p. 8 ss.

745 Cf. *supra*, p. 23 s.

746 Sur la notion de « changement de système fiscal », cf. *supra,* p. 68.

747 LOCHER, *Kommentar II*, n. 149 ad art. 58.

748 « *Es liegt daher nahe, unter « Liquidationsgewinn » nebst dem besonderen « Liquidationsfall » des Mantelhandels vorab die steuersystematische Realisation stille Reserven zu subsumieren* », cf. LOCHER, *Kommentar II*, n. 149 ad art. 58.

749 « *Die Bestimmung liefert darüber hinaus keine gesetzliche Grundlage, um generell vom handelsrechtlichen Realisationsprinzip zugunsten einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise abzuweisen* », cf. LOCHER, *Kommentar II*, n. 149 ad art. 58.

750 RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar 2003*, n. 131 ad art. 58.

réalisation[751]. A notre sens, on ne peut pas déduire de cette affirmation que ces auteurs considèrent que la disparition de substance fiscale entraîne de manière automatique sa réalisation, et par voie de conséquence son imposition. Ces auteurs se réfèrent, selon notre interprétation, à la notion de réalisation comptable.

Pour notre part, nous suivons le point de vue exprimé par LOCHER[752] selon lequel l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD ne constitue pas une base légale qui permet de s'écarter de manière générale de la notion de réalisation selon le droit comptable en faveur d'une conception économique. A notre sens, son application est limitée aux cas expressément prévus par cette disposition.

Nous arrivons donc à la conclusion que l'art. 58 LIFD ne contient pas de clause générale s'appliquant à chaque fois que les expectatives du fisc sont mises en danger par un changement de système fiscal.

6. Art. 58 al. 1 lit. c, 2ème phrase LIFD

L'art. 58 al. 1 lit. c 2ème phrase contient une règle fiscale correctrice. Il s'agit là d'une règle correctrice spécifique s'appliquant lors du transfert à l'étranger du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable. Tous les cas de figure mentionnés par cette disposition ont une application territoriale. Ils visent à éviter que de la substance fiscale créée en Suisse quitte la souveraineté de cet Etat au profit d'une collectivité publique étrangère. On ne saurait légitimement prétendre que cette règle a une portée universelle et qu'elle est de nature à s'appliquer à chaque fois que des réserves latentes sont transférées hors du champ de l'impôt.

Il nous paraît ainsi évident que l'impôt de départ prévu par l'art. 58 al. 1 lit. c 2ème phrase LIFD ne porte que sur les opérations d'émigration et il paraît inconcevable de lui donner une portée générale permettant à l'administration fiscale d'en faire usage à chaque fois que la substance fiscale disparaît. Au vu de la lettre claire de la disposition, nous renonçons à en faire une interprétation dans la présente partie de la recherche[753].

---

751 Traduction libre de l'auteur ; le texte original correspondant le suivant. « *Mit « der liquidationsgewinn » verweist das Gesetz allgemein auf jene Vorgänge, die zu einer Realisierung stiller Reserven führen* ».

752 LOCHER, *Kommentar II*, n. 149 ad art. 58 ; cf. également MATTEOTTI, *Durchgriff*, p. 124.

753 La problématique de l'impôt de départ sera en revanche étudiée en détail ci-dessous, cf. *infra*, p. 461 ss.

E. Constat

Selon la conception retenue ici, le législateur suisse a choisi de définir expressément et exhaustivement les états de fait donnant lieu à une réalisation systématique par le biais de clauses spécifiques[754]. La réalisation systématique n'est dans ce contexte qu'une forme particulière de règle correctrice permettant à l'autorité fiscale de s'écarter du résultat obtenu en application du principe de déterminance applicable à la détermination du produit de l'activité indépendante des personnes physiques et du bénéfice imposable des personnes morales. Le droit positif suisse ne contient pas de clause générale de réalisation systématique. Il est dès lors nécessaire d'examiner dans chaque situation si un changement de système qui conduit à ce que des réserves latentes soient transférées hors du champ de l'impôt est expressément érigé au rang de réalisation systématique.

VI. Une clause générale est-elle appropriée pour imposer les cas de réalisations systématiques ?

A. Problématique

Dans la conception retenue ici[755], le droit suisse actuel ne dispose pas d'une clause générale susceptible de s'appliquer dans tous les cas de changement de système qui ont pour effet que de la substance fiscale échappe à une imposition ultérieure. Cela dit, il semble intéressant de nous pencher sur la question de savoir si une imposition basée sur une telle clause serait appropriée, respectivement remplirait les exigences posées par le droit constitutionnel dans le domaine de la fiscalité. Le présent chapitre vise dans un premier temps à présenter la position de la doctrine sur ce point (let. B), puis à prendre position (let. C).

B. Doctrine

Il est intéressant de constater que de nombreux auteurs se sont prononcés de manière directe ou indirecte sur le point qui nous intéresse ici. Tout d'abord,

754 Nous l'avons également constaté in : DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 531.

755 Cf. *supra*, p. 136.

selon KOVACS[756], les clauses générales qui laissent trop de place à l'administration violent le principe de séparation des pouvoirs. KOVACS parle ainsi de « délégation législative dissimulée » anticonstitutionnelle.

Selon WACKERNAGEL[757], une telle liberté dans l'application du droit est admissible uniquement lorsqu'elle conduit à une limitation des droits étatiques, c'est-à-dire lorsqu'elle a un effet *contra fiscus*. Cet auteur justifie sa position par le fait que le principe de la légalité vise en premier lieu à protéger la liberté économique de l'individu contre l'Etat. C'est donc uniquement la protection de cette liberté individuelle qui doit être garantie contre la création de prétentions légales par le juge[758]. Cet auteur considère donc en substance que l'existence d'une clause générale basée sur l'interprétation n'est admissible qu'en faveur du contribuable et non pas en sa défaveur.

JUNG[759] rejette expressément l'idée d'une clause générale de réalisation systématique (« *Allgemeine Entstrickungsbesteuerung* »).

Selon GRETER[760], la disposition légale prévoyant le prélèvement privé et de l'impôt de départ à l'art. 18 al. 2, 2ème phrase LIFD montre quelles exigences doivent être posées quant à la positivité de telles réglementations. Dans la mesure où ces états de fait de réalisation systématique font l'objet d'une réglementation spécifique, les autres cas de figure doivent bénéficier d'une base légale d'une même densité. De manière indirecte, cet auteur retient qu'une clause générale ne suffirait pas aux exigences posées par le principe de la légalité.

REICH[761] relève que les normes qui fondent un impôt (« *steuerbegründende Normen* ») doivent être suffisamment précises pour ne pas violer le principe de la légalité et de la prévisibilité. Selon cet auteur, les

---

756 « *Vielmehr kann das Legalitätsprinzip auch dadurch verletzt werden, dass sich der formelle Gesetzgeber zu einem bestimmten Thema zwar äußert, dies aber dermaßen ungenau und unvollständig tut, dass implizit eine Gesetzesdelegation an den Rechtsanwender erfolgt, weil dieser das Gesetz mangels Bestimmtheit sonst gar nicht zur Anwendung bringen kann »,* cf. KOVACS, *No taxation without representation*, p. 131.

757 WACKERNAGEL, *Verhältnis von Gesetz,* p. 233 ; très critique par rapport à cette position, cf. KOVACS, *No taxation without representation*, p. 131ss.

758 « *Die Verwirklichung des Freiheitsgedankens, dem hier das Postulat der Gesetzestreue dient, soll nicht durch freie Rechtsfindung beeinträchtigt werden dürfen* », cf. WACKERNAGEL, *Verhältnis von Gesetz*, p. 233.

759 JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen,* p. 274.

760 REICH, *Steuerrecht*, p. 254, nbp 10.

761 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 31.

lignes directrices et les conceptions légales ne sont pas des normes permettant une imposition. Au contraire, une imposition doit se baser sur une norme générale et abstraite ancrée dans une loi formelle suffisamment précise. Selon nous, cette conception n'est pas en harmonie avec celle selon laquelle l'art. 18 al. 2 LIFD est une clause générale de réalisation systématique. Il est dès lors surprenant de constater que c'est pourtant ce que soutient REICH[762].

Selon BEHNISCH[763], la base légale fondant la réalisation systématique ne peut pas être remplacée par un principe général de réalisation systématique. Selon cet auteur, les cas de réalisation systématique doivent reposer sur une base légale expresse et un principe général ne suffit pas à suppléer à une règle légale. Cependant, cet auteur qui s'oppose à ce que la réalisation systématique soit basée uniquement sur un principe général ne prend pas directement position sur le point de savoir si une clause générale suffirait si elle était prévue expressément par une loi formelle.

RYSER/ROLLI[764] mettent des limites à la possibilité de créer des normes de droit basées sur l'interprétation selon la systématique fiscale. Il faut que le résultat de l'interprétation soit compatible avec l'exigence de la réserve de la loi à chaque fois notamment que les conditions de l'assujettissement comme aussi la définition des matières imposables et des faits générateurs sont en cause. Dès lors, selon eux, « il est nécessaire d'inventorier les entorses que l'acceptation des conclusions auxquelles aboutit l'utilisation de cette méthode infligerait à des principes essentiels comme ceux de l'exigence de la réalisation […] »[765]. Selon les auteurs, donner trop de pouvoir à celui qui interprète la loi revient à violer le principe de la légalité[766].

---

762 REICH, *DBG-Komm*, n. 29 ad art. 18 ; cf. *supra*, p. 120.

763 « *Diese [die gesetzliche Grundlage] kann nicht durch einen allgemeinen Rechtsgrundsatz der Gewinnverwirklichung durch steuerentstrickung ersetzt werden* », cf. BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 200, nbp 417.

764 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 82 ss.

765 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 83.

766 Nous pouvons relever la phrase suivante où cette position est remarquablement bien exprimée : « Lorsque l'interprète s'autorise à déterminer l'intention supposée du législateur – sous prétexte d'accréditer l'admissibilité de toute interprétation restant dans le cadre de cette intention – en imaginant que le législateur aspire nécessairement à établir un système parfaitement cohérent, à promouvoir la plus grande généralité et uniformité de l'imposition et faire régner l'équité et la justice sociale (notions qui varient, comme on le sait selon les options de chacun), il empiète, en fait, sur les compétences de ce législateur, pour substituer à l'ordre de valeur et aux politiques (peut-être imparfaits) de celui-ci, les siens propres qui, eux, ne bénéficient pas de la légitimité démocratique », cf. RYSER/ROLLI, *précis,* p. 83-83.

C. Prise de position

Selon nous, l'application d'une clause générale qui interviendrait dans tous les cas de figure où l'imposition de substance fiscale est menacée n'est pas opportune. Le principal point de friction entre l'existence d'une telle clause et une imposition constitutionnelle est bien entendu le respect du principe de la légalité sur lequel nous nous proposons de revenir dans le présent chapitre.

De par son degré élevé de technicité, le droit fiscal a ceci de particulier qu'il est un domaine dans lequel le législateur peine parfois à prévoir chaque cas de figure donnant lieu au prélèvement d'un impôt. Malgré ce point qui est souvent relevé par la doctrine[767]. Il n'en demeure pas moins qu'il est un domaine dans lequel le principe de la légalité s'applique avec rigueur[768]. Une telle clause générale, en raison de son caractère nécessairement imprécis, ne satisfait, à notre avis, pas à cette exigence de légalité notamment quant à l'exigence de densité normative suffisante[769].

Une autre problématique qui serait soulevée si on admettait une clause générale est celle de savoir jusqu'à quel point le législateur peut déléguer sa fonction à l'autorité administrative ou juridictionnelle. Il faut s'interroger sur la mesure dans laquelle cette dernière dispose de la liberté de déterminer à quelles conditions un revenu est réalisé. Si on considère que le législateur actuel n'est pas capable d'édicter des normes d'imposition suffisamment précises, doit-on pour autant laisser les pleins pouvoirs à l'autorité d'exécution ? On lit souvent que le législateur manque de connaissances techniques mais ceci ne justifie pas qu'il faille qu'il cède sa place à l'autorité exécutive dont le degré de légitimité démocratique est inférieur.

Pour prendre un exemple extrême, on pourrait dire que la loi fiscale elle-même peut être remplacée par une clause du type : « l'autorité fiscale déterminera quand et à quelles conditions un impôt doit être prélevé ». Cet exemple irrationnel a pour but de montrer les limites du système actuel. D'un côté, on cherche à interpréter une loi dont on connaît le caractère manifestement très vague. De l'autre, on applique, parfois aveuglément, les directives de l'autorité administrative.

---

767 P. ex. OBERSON, *légalité*, p. 270.

768 Cf. *supra*, p. 102 ss.

769 Cf. également DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 531 ; il est intéressant de constater que la doctrine autrichienne arrive à la même conclusion, cf. STOLL, *Gewinnrealisierung ohne Umsatzakt*, p. 221 ss.

A notre sens, le contribuable suisse n'a pas à subir les conséquences du manque de connaissances techniques du législateur. Ce dernier doit acquérir les compétences nécessaires à garantir un niveau suffisant de prévisibilité aux règles légales qu'il édicte. La difficulté inhérente au droit fiscal de prévoir tous les états de fait susceptibles d'entraîner une imposition est une réalité[770]. Cela dit, cet état de fait ne doit pas permettre de bafouer les principes généraux de l'Etat de droit.

En outre, nous rejetons la conception selon laquelle les circulaires et autres documents officiels de l'administration fiscale devraient être édictés sous forme de loi. Même si en les soumettant au parlement les circulaires et autres documents obtiendraient la légitimité nécessaire, une telle solution est contraire à la philosophie suisse et doit en conséquence être rejetée. Elle n'est en effet pas conforme au principe selon lequel les lois sont créées et non pas uniquement ratifiées par les élus du peuple.

En conclusion, nous retenons que l'introduction d'une clause générale de réalisation systématique n'est pas compatible avec notre conception du principe de la légalité.

VII. Possibilité de combler une lacune en droit fiscal

A. Problématique

Comme nous le verrons, certains changements de système fiscal qui ont pour effet de mettre en péril les expectatives du fisc ne disposent, à notre sens, pas d'une base légale suffisante[771]. Il pourrait paraître choquant que ces situations ne soient pas appréhendées par le fisc. Cela dit, à défaut de clause générale, les états de fait qui ne sont pas érigées expressément en tant que réalisation systématique ne peuvent pas être imposés. Il nous paraît intéressant d'examiner si une autre possibilité permet au fisc d'intervenir. Dans cette optique, nous allons porter notre attention sur la question de savoir si l'autorité en charge de l'application de la loi est en droit de compléter elle-même une disposition législative qu'elle considère comme défectueuse. Avant d'examiner la position de la doctrine sur cette

770 P. ex. OBERSON, *légalité*, p. 270.

771 C'est le cas notamment de certains cas d'apports de capital dissimulés (cf. *infra*, en particulier p. 381 ss et p. 394 ss) ou de changements de statut de sociétés (cf. *infra*, p. 259 et p. 280) ou encore de transferts d'actifs isolés à un établissement stable à l'étranger (cf. *infra*, p. 518 ss).

problématique (let. B) puis de prendre position (let. C), il nous semble utile de présenter les notions de lacune proprement dite et improprement dite.

On parle de lacune proprement dite lorsque la loi ne répond pas à une question à laquelle il aurait fallu nécessairement répondre pour pouvoir appliquer la loi[772]. Il s'agit de faute logique de la loi[773] ou d'une incomplétude[774]. Dans ce cas, les tribunaux et l'autorité administrative doivent combler la lacune, en créant une règle adaptée. Il s'agit là d'une application de l'art. 1 al. 2 CC[775]. Si l'autorité ne comble pas la lacune, elle se fait auteure d'un déni de justice. Ainsi, la pratique reconnaît la présence d'une lacune proprement dite lorsque la réglementation légale serait contraire à la Constitution si elle n'était pas complétée par l'organe étatique chargé de l'appliquer[776].

Une lacune improprement dite existe en revanche lorsque la réglementation légale est bien complète mais que son application mènerait à un résultat insatisfaisant[777]. Contrairement à la lacune proprement dite, on considère que seul le législateur (à l'exclusion de l'autorité chargée d'appliquer le droit) peut combler une lacune improprement dite[778].

772 HÄFELIN/HALLER/KELLER, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, p. 42 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 47 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 149 ; REYMOND, *principe de la légalité*, p. 288 ; HEIL-FROIDEVAUX, *Praktikabilität*, p. 221 ; HÖHN, *Gesetzesauslegung*, p. 403 ; KOVACS, *No taxation without representation*, p. 134.

773 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 149.

774 « *Unvollständigkeit des Gesetzes* », cf. TSCHANNEN/MÜLLER/ZIMMERLI, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 199.

775 HEIL-FROIDEVAUX, *Praktikabilität*, p. 222.

776 StE 1994 B 44.13.7 n. 7 (ZH) ; ASA 53, 160 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 149, nbp 18.

777 HÄFELIN/HALLER/KELLER, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, p. 42 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 47 ; HEIL-FROIDEVAUX, *Praktikabilität*, p. 222 ; KOVACS, *No taxation without representation*, p. 135.

778 HÄFELIN/HALLER/KELLER, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, p. 42 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 47 ; REYMOND, *principe de la légalité*, p. 263 ; *contra*, TSCHANNEN/MÜLLER/ZIMMERLI, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 200 ; pour ces derniers auteurs, les lacunes improprement dites doivent être comblées lorsque l'application de la norme douteuse reviendrait à accomplir un abus de droit (« *ein amtlicher Rechtsmissbrauch* »).

B. Doctrine

Selon la doctrine, une lacune proprement dite n'existe pas lorsqu'une loi fiscale ne soumet pas un certain fait à une obligation fiscale[779]. En effet, lorsqu'après avoir interprété une norme, l'autorité fiscale arrive à la conclusion qu'un certain état de fait n'entre pas dans son champ d'application, une imposition ne doit pas avoir lieu[780]. On ne saurait dès lors voir une lacune que l'autorité administrative pourrait combler lorsque le législateur n'a pas prévu de soumettre à l'impôt certaines personnes ou n'a pas mentionné une situation de fait qui pourrait donner lieu à la perception d'un impôt[781]. Il faut au contraire considérer qu'il s'agit d'un silence qualifié de la loi[782].

En conséquence, la doctrine considère que, dans le domaine du droit fiscal matériel, il est peu fréquent[783] (voir très rare)[784] de rencontrer une lacune proprement dite. En effet, le défaut d'obligations fiscales n'est pas une erreur logique de la loi. Selon REYMOND[785], le silence de la loi doit ainsi faire présumer l'existence d'une lacune improprement dite qui peut être comblée uniquement par l'intervention du législateur.

A la question de savoir si le Tribunal fédéral peut créer des normes fiscales en créant du droit matériel qui correspond au résultat qu'il considère comme juste et conséquent[786], BÖCKLI[787] répond que la question est si absurde qu'elle ne s'est jamais posée ou qu'on ne lui a jamais prêté attention. Selon cet auteur, les autorités fiscales ne devraient pas appliquer le principe du droit civil selon lequel « à défaut d'une disposition légale

779 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 149 ; KOVACS, *No taxation without representation*, p. 136.

780 Dans ce sens : HÖHN, *Gesetzesauslegung,* p. 401 ss.

781 REYMOND, *principe de la légalité*, p. 288.

782 KOVACS, *No taxation without representation*, p. 136.

783 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 150 ; ces auteurs pensent par exemple à la situation où le législateur aurait prévu l'imposition d'une certaine opération sans préciser la base d'imposition.

784 REYMOND, *principe de la légalité*, p. 289.

785 REYMOND, *principe de la légalité*, p. 292.

786 « *Darf das Bundesgericht Steuerrecht schöpfen, formell auf dem Wege der Auslegung, materiell durch autonome Findung der von ihm als richtig und konsequent erkannten Rechtsfolge* ? ».

787 BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 62.

applicable, le juge prononce […] selon les règles qu'il établirait s'il avait à faire acte de législateur »[788].

C. Prise de position

Le principe de la légalité doit être appliqué de manière stricte en droit fiscal. Nous l'avons vu[789], l'obligation fiscale doit être prévue par une norme juridique claire et précise. Le contribuable doit être protégé en pouvant adapter sont comportement selon le contenu de ladite norme. On ne saurait admettre à la légère un « oubli » du législateur en cas d'absence de disposition fiscale. Bien au contraire, il faut en principe considérer qu'il s'agit d'un silence qualifié du législateur que l'autorité chargée d'appliquer la loi ne peut pas combler elle-même mais qui nécessite l'intervention du législateur. Ainsi, en accord avec la doctrine[790], le comblement des lacunes par l'autorité administrative ou judiciaire doit être prohibé, et ce indépendamment du fait qu'il intervienne par le biais de l'application du droit coutumier, de principes généraux du droit ou par la création de droit jurisprudentiel[791].

On ne peut pas considérer qu'une erreur de logique (caractéristique d'une lacune proprement dite que l'autorité administrative peut combler) existe lorsque le législateur n'a pas prévu d'imposer une situation. Une telle conception selon laquelle, on considérerait que tout ce qui n'est pas expressément exclu de l'imposition par la loi est imposable, serait une grave erreur de systématique. Une position aussi absurde est insoutenable et doit être rejetée.

Il y a également lieu de relever que le recours au but d'une norme (interprétation téléologique) ne peut pas suppléer au défaut de base légale. L'interprétation téléologique permet de définir le contenu d'une norme mais ne peut aller au-delà de ce qui est voulu par le législateur. Ainsi, il nous paraît nécessaire que le législateur prévoie chaque situation donnant lieu à une imposition. A défaut de disposition expresse, l'administration doit renoncer à prélever un impôt et ne peut recourir à l'institut de la lacune proprement dite.

---

788 Art. 1 al. 2 CC. Selon cet auteur, c'est pourtant ce qu'a fait le Tribunal fédéral dans le contexte de la transposition, cf. BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 62.

789 Cf. *supra*, p. 102 ss.

790 Notamment : KOVACS, *No taxation without representation*, p. 136.

791 « *Richterrecht* ».

En résumé, nous considérons que les lacunes proprement dites, c'est-à-dire celles qui doivent être comblées par l'autorité qui applique la loi n'existent pas en droit fiscal matériel.

VIII. Le concept d'évasion fiscale peut-il remplacer valablement les règles fiscales correctrices ?

A. Problématique

Le présent chapitre a pour but de répondre à la question suivante. L'évasion fiscale peut-elle être utilisée comme règle modifiant le résultat obtenu en application du droit comptable pour soumettre à une imposition une substance fiscale qui, à défaut d'intervention, échapperait au fisc ? A cet égard, nous présenterons les interactions entre la réalisation systématique et l'évasion fiscale et examinerons si ce dernier concept peut efficacement remplacer une règle fiscale correctrice.

Dans un premier temps, nous proposons de présenter la notion d'évasion fiscale (let. B) puis nous examinerons si ce concept peut remplacer efficacement les dispositions légales prévoyant une imposition lors de changement de système fiscal (let. C).

B. Notion

Il est compréhensible que le contribuable cherche à réduire sa charge fiscale en organisant ses affaires de façon à payer le moins d'impôt possible[792]. On ne saurait ainsi reprocher à un contribuable d'élire domicile dans une souveraineté territoriale à basse fiscalité ou de choisir une forme juridique plus favorable fiscalement pour son entreprise. La recherche de l'économie d'impôt est tout à fait justifiée et légitime[793], ce qui est reconnu par le Tribunal fédéral[794]. Il n'en reste pas moins que cette recherche d'optimisation fiscale a des limites et ne saurait permettre au contribuable d'abuser des zones grises de la législation ni à détourner certaines

792 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 86 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 56.

793 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 86.

794 Notamment : ATF 102 Ib 151, consid. 4, p. 157.

institutions juridiques. Cette limite a été concrétisée par le Tribunal fédéral par la théorie de l'évasion fiscale[795].

Selon la doctrine[796] et la jurisprudence[797], on peut admettre la présence d'une évasion fiscale respectivement d'un « fait en vue d'éluder l'impôt »[798] lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies : (i) le contribuable choisit pour effectuer une opération une forme insolite, inadéquate ou anormale, inappropriée ou étrange, en tous les cas inadaptée au but économique poursuivi[799,800], (ii) dans le but d'économiser les impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de manière appropriée et (iii) le procédé choisit conduirait effectivement à une notable économie d'impôt si le fisc l'acceptait. Alors que le premier et le troisième critère sont des critères objectifs, le deuxième a trait à l'intention d'éluder l'impôt et représente ainsi un élément subjectif qui est par essence difficile à prouver en pratique[801]. En outre, selon une jurisprudence constante[802], l'évasion fiscale doit toujours être examinée à la lumière de l'ensemble des circonstances.

Lorsque les conditions de l'évasion fiscale sont remplies, le fisc est autorisé à reconstituer la situation qui aurait été économiquement justifiée en

795 Les auteurs germanophones parlent de « *Steuerumgehung* » qui fait référence à la notion de contournement de la loi.

796 Notamment GLAUSER, *Evasion fiscale*, p. 741 ; GLAUSER, *Transparence fiscale*, p. 497 ; GLAUSER, *Notion d'évasion fiscale*, p. 9 ; DANON, *Cession transfrontalière*, p. 121 ; PONCE, *évasion fiscale*, p. 137 ; REICH, *Damoklesschwerter*, p. 133 ; YERSIN, *CR-LIFD*, n. 54 et 55 ad remarques préliminaires ; RYSER/ROLLI, *précis,* p. 87.

797 Notamment ATF 131 II 627, consid. 5.2, p. 635 ss = RDAF 2005 II 532.

798 Pour un aperçu des distinctions entre évasion fiscale, soustraction fiscale et fraude fiscale, cf. TORRIONE, *Abus*, p. 157 ss.

799 Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, il n'est pas nécessaire que le procédé choisi soit rare, une construction peu fréquente, peut déjà être considérée comme insolite, cf. ASA 41, p. 243.

800 Le critère de l'opération insolite est critiqué par la doctrine en raison de son caractère trop vague et diffus qui serait contraire au principe de la prévisibilité et de la sécurité du droit, cf. notamment REYMOND qui propose le critère de la « forme inutile », cf. REYMOND, *Apparences*, p. 151.

801 PONCE, *évasion fiscale*, p. 146 ; REICH, *Damoklesschwerter*, p. 134.

802 Arrêt du TF 2A.660/2006 du 8 juin 2007, consid. 5.1 : « *Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen* » ; arrêt du TAF A-4084/2007 du 5 novembre 2008, consid. 5.3.4 ; arrêt du TF du 3 novembre 1980 = ASA 50, 145 = RDAF 1982, 34 ; ATF 93 I 722, 725; Arrêt du TF du 9 juin 1972 = ASA 42, 337 = RDAF 1974 114 ; arrêt du TF du 15 juin 1973 = ASA 42, 400 = RDAF 1975, 173.

l'absence de volonté d'éluder l'impôt[803]. Le fisc fait donc une « fiction de réalité »[804] que les auteurs germanophones appellent « *Sachverhaltsfiktion* »[805]. L'imposition est ainsi basée sur la construction juridique qui aurait été appropriée au but économique à atteindre[806].

Contrairement à la soustraction ou à la fraude fiscale, l'évasion fiscale ne constitue pas une infraction pénale[807]. Dans le cadre de l'évasion fiscale, on ne reproche pas au contribuable de dissimuler de la substance imposable, ni de se soustraire à ces obligations fiscales. Il crée uniquement un état de fait qui n'est pas adapté au but poursuivi, dans le but d'économiser des impôts.

L'évasion fiscale s'applique lorsqu'il apparaît particulièrement choquant qu'un état de fait échappe à l'imposition[808]. A notre sens, il doit s'agir d'une arme de dernier recours qui doit être invoquée avec parcimonie par le fisc. Le contribuable étant libre de choisir la forme juridique et économique sous laquelle il organise ses relations, l'autorité fiscale ne doit s'en écarter que dans des cas exceptionnels d'abus manifeste[809]. Elle est ainsi réservée aux cas particulièrement choquants[810].

Le Tribunal fédéral n'a jamais véritablement précisé sur quelle base légale se fonde l'évasion fiscale[811]. Selon une partie de la doctrine[812], elle est mise en relation avec l'art. 2 al. 2 CC consacrant l'interdiction de l'abus de droit.

---

803 DANON, *Cession transfrontalière*, p. 122 ; PONCE, *évasion fiscale*, p. 137 et 146 ; YERSIN, *CR-LIFD*, n. 54 ad remarques préliminaires ; RYSER/ROLLI, *précis,* p. 72 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 56.

804 GLAUSER, *Evasion fiscale*, p. 740 ; GLAUSER, *Transparence fiscale*, p. 497.

805 BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 32.

806 Arrêt du TF du 10 janvier 1994 = ASA 64, 80 ; arrêt du TF du 28 février 1975 = ASA 44, 360 = RDAF 1977, 29.

807 YERSIN, *CR-LIFD*, n. 56 ad remarques préliminaires.

808 GLAUSER, *Evasion fiscale*, p. 740.

809 LOCHER, *Rechtsfindung*, p. 198.

810 GLAUSER, *Transparence fiscale*, p. 498 ; « *extrem krasse Fälle* », cf. BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 33.

811 GLAUSER, *Evasion fiscale*, p. 737.

812 YERSIN, *CR-LIFD*, n. 56 ad remarques préliminaires.

C. Adéquation comme règle fiscale correctrice?

1. Doctrine

La doctrine ne s'est que très rarement prononcée sur la question de savoir si le concept général d'évasion fiscale peut efficacement lutter contre la perte de substance fiscale engendrée par un changement de système. Parfois, la doctrine a considéré qu'il n'était pas justifié de procéder de manière générale à une imposition lors de changements de système fiscale mais que le recours à l'institut juridique de l'évasion fiscale pouvait suffire à éviter les avantages fiscaux injustifiés[813].

GLAUSER[814] est, à notre connaissance, le seul à s'être confronté directement à la question qui nous occupe ici. Il s'est ainsi interrogé sur la question de savoir si les autorités fiscales peuvent s'écarter du résultat comptable en se fondant sur le concept de l'évasion fiscale. Selon lui, il est clair que le concept général d'évasion fiscale ne peut pas servir de règle correctrice fiscale. Cet auteur rappelle que l'évasion fiscale ne peut intervenir que dans des cas exceptionnels et particulièrement choquants qui représentent des cas d'abus manifestes. Pour lui, le recours à l'évasion fiscale permet « d'adapter l'état de fait et de le faire entrer dans le champ d'application d'une norme fiscale »[815]. Elle ne saurait en revanche « conduire à la création d'un résultat supérieur à celui qui apparaît dans les comptes commerciaux, ni par conséquent à une augmentation de la base imposable »[816]. Pour cet auteur donc l'évasion fiscale permet de requalifier des faits mais en aucun cas de créer un bénéfice imposable qui s'écarterait du bénéfice déterminé en application des règles de droit comptable. Elle ne peut ainsi pas remplacer une règle fiscale correctrice légale[817].

---

813 Cf. notamment HÖHN/WALBURGER, *Steuerrecht II*, p. 609. Dans le contexte des apports dissimulés de capital, ces auteurs considèrent qu'une imposition en raison de la systématique fiscale doit se limiter aux cas où le transfert à la filiale représente un acte préparatoire à la vente de l'actif transféré. Nous avons soutenu le même point de vue dans le contexte très proche du transfert d'actifs isolés à une filiale détenue par une société de personnes ou dans la fortune commerciale d'une personne physique. A notre sens, dans ce cas, à défaut de base légale spécifique, une imposition lors du transfert ne peut avoir lieu que sur la base du concept d'évasion fiscale, cf. DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 532.

814 GLAUSER, *Transparence fiscale*, p. 497 ; GLAUSER, *Apports*, p. 130 ss.

815 GLAUSER, *Transparence fiscale*, p. 497 ; GLAUSER, *Evasion fiscale*, p. 740 repris par PONCE, *évasion fiscale*, p. 158.

816 GLAUSER, *Transparence fiscale*, p. 498.

817 GLAUSER, *Transparence fiscale*, p. 498 ; GLAUSER, *Apports*, p. 133.

2. Prise de position

Selon nous, la notion d'évasion fiscale a trait à des faits[818]. Dans la mesure où les conditions de cet institut juridique sont remplies, l'autorité fiscale est autorisée à s'écarter de l'état de fait choisi par le contribuable et à se fonder sur la construction juridique qui aurait été appropriée au but économique à atteindre. Les faits retenus par ce biais sont soumis à une base légale existante qui aurait dû s'appliquer si l'abus de droit, respectivement l'évasion fiscale n'avait pas eu lieu. Conformément à la doctrine, nous considérons que l'évasion fiscale a pour effet d'« adapter l'état de fait pour le faire entrer dans le champ d'application d'une norme fiscale »[819] et permet de « rectifier un état de fait pour se fonder sur la réalité économique »[820] et par là de « substituer à l'agencement formel […] un autre état de fait correspondant à la transaction sous-jacente »[821].

Dès lors, la théorie de l'évasion fiscale ne crée pas de base légale, ni n'étend le champ d'application de lois fiscales existantes[822]. Selon nous, lorsque les conditions (restrictives) de l'évasion fiscale sont remplies, l'autorité fiscale chargée d'appliquer la loi est ainsi autorisée à modifier les faits et à les faire entrer dans le champ d'application de la norme qu'elle entend appliquer.

Au vu de cette constatation, il faut relever que l'évasion fiscale ne permet pas de s'écarter du résultat tel qu'il est établi par le droit comptable.

---

818 Du même avis, cf. GLAUSER, *Transparence fiscale*, p. 497 ; RYSER/ROLLI, *précis,* p. 72 ; PONCE : « l'évasion fiscale permet de procéder à une modification de l'état de fait », cf. PONCE, *évasion fiscale*, p. 155.

819 GLAUSER, *Transparence fiscale*, p. 497.

820 YERSIN, *CR-LIFD*, n. 54 ad remarques préliminaires.

821 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 72.

822 La question de savoir si l'institut de l'évasion fiscale crée une base légale ou permet uniquement une requalification des faits est actuellement débattue en doctrine (cf. par exemple HÖHN, *Betrachtungsweise*, p. 399 ss ; TORRIONE, *Abus*, p. 164 ; PONCE, *évasion fiscale*, p. 138 ; GLAUSER, *Transparence fiscale*, p. 497). Certains auteurs considèrent que le champ d'application de la norme est étendu par l'application de l'évasion fiscale. Ainsi, une norme deviendrait applicable à un état de fait auquel le législateur n'avait pas pensé. A notre sens, ce n'est pas le cas. En corrigeant un état de fait - présenté par le contribuable comme différent de ceux prévus par une disposition légale - pour le faire entrer dans le champ d'application de cette dernière n'a pas pour effet d'étendre le champ d'application de la norme mais plutôt de calibrer les faits en fonction de la norme à appliquer. En procédant à une analyse sur le fond plutôt que sur la forme, l'autorité qui applique la loi constate que les faits, qui *prima vista* ne sont pas visés par la norme, y sont en réalité soumis. Ainsi, aucune modification, respectivement extension du champ d'application de la norme n'a lieu. En conséquence, selon la conception retenue ici, l'application du concept d'évasion fiscale ne provoque pas une relativisation du principe de la légalité qui reste pleinement applicable.

Au contraire, elle intervient directement sur les faits eux-mêmes avant l'application qui leur est réservée par le droit comptable. Son application est donc différente de celle des règles fiscales correctrices qui s'écartent après coup du résultat comptable. En modifiant les faits qui sont à l'origine du résultat selon le droit comptable, l'évasion fiscale intervient à un autre niveau que les règles correctrices dans le sens employé dans le cadre de la présente recherche.

Cela dit, il existe des situations où l'évasion fiscale peut avoir le même effet que celui qui est recherché par l'application d'une règle fiscale correctrice. C'est le cas notamment lors du transfert d'actifs d'une société de capitaux ou d'une coopérative à une filiale dont les gains en capitaux bénéficient de la réduction pour participations. Lorsque l'autorité fiscale considère qu'un tel transfert est constitutif d'une évasion fiscale, elle peut retenir que ce dernier n'a pas eu lieu. Ce pourrait être notamment le cas lorsqu'un transfert représente un acte préparatoire à une aliénation subséquente dans le but de bénéficier de la réduction pour participations. En considérant que le transfert à la filiale est insolite ou inadapté au but économique poursuivi, qu'il vise une économie d'impôt et que cette dernière aurait lieu si le fisc acceptait cette construction juridique[823], l'autorité fiscale est autorisée à requalifier les faits présentés par le contribuable. Pour ce faire, elle peut ne pas tenir compte du transfert à la filiale et considérer que l'actif de la société n'a pas été aliéné par la filiale mais par sa société mère, ce qui génère un impôt sur le bénéfice au niveau de la société transférante. Dans cette mesure, l'existence d'une règle fiscale correctrice n'est pas absolument nécessaire dans les situations constitutives d'une évasion fiscale[824, 825]. Elle le demeure, comme nous le verrons dans le paragraphe suivant, pour les cas qui ne sont pas constitutifs d'une évasion fiscale.

D'un point de vue pragmatique, il faut relever ce qui suit. La théorie de l'évasion fiscale ne s'applique qu'à des situations particulières et répond à

---

823 Les gains en capital sur des participations d'au moins 10 % du capital-actions ou d'un capital social d'une autre société bénéficient de la réduction pour participations aux conditions des art. 69 ss LIFD.

824 Sur le sujet, cf. HÖHN/WALBURGER, *Steuerrecht II*, p. 609 et DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 532.

825 Cela dit, comme nous le verrons (cf. *infra*, p. 384 s) les éléments constitutifs de l'évasion fiscale peuvent être réunis uniquement au moment de l'économie d'impôt et cette dernière n'existe pas au moment du transfert à la filiale mais seulement lorsque les réserves latentes rattachées à l'actif transféré sont réalisées par la filiale et que le bénéfice ainsi effectué est distribué à la société mère bénéficiant de la réduction pour participations.

des critères sévères que nous avons vus ci-dessus[826]. Il serait erroné de penser que ces critères sont remplis chaque fois qu'une opération a pour effet que l'imposition d'une certaine substance fiscale n'est plus garantie. On ne peut par exemple par considérer que le transfert à l'étranger du siège ou de l'administration effective d'une société constitue une évasion fiscale, indépendamment du fait qu'il existe de bonnes raisons de procéder à une telle opération[827]. Bien au contraire, l'autorité fiscale doit examiner les circonstances de l'opération et, en présence de justificatifs économiques, elle doit renoncer à la qualifier d'insolite. Il en va de même dans la situation où un entrepreneur transfert un bien économique de sa fortune commerciale à sa fortune privée[828]. Nul ne saurait déclarer raisonnablement qu'une telle opération est, de par nature, insolite et qu'elle constitue automatiquement une évasion fiscale. Dès lors que l'évasion fiscale ne couvre pas toutes les situations où la problématique de la réalisation systématique se présente, il faut considérer qu'elle n'est pas un outil adapté pour contrer les pertes de substance fiscale qui surviennent en raison d'un changement de système. Ainsi, même si l'on retenait que l'évasion fiscale constituait d'un point de vue dogmatique une règle correctrice fiscale, nous pensons qu'elle n'instaure pas un moyen approprié permettant à l'administration de lutter efficacement contre les pertes de substance dues à un changement de systématique fiscale. Cela est dû au fait que l'évasion fiscale est trop spécifique et ne saurait être appliquée de manière générale à toutes les modifications de système. Dès lors, il nous semble, une fois encore, qu'une base légale prévoyant avec précision les conditions d'application de la règle correctrice est nécessaire. Une telle base légale ne saurait être remplacée par un principe général ne s'appliquant que dans des situations aussi particulières et à des conditions aussi restrictives que l'évasion fiscale.

IX. Conclusions intermédiaires

Ce chapitre a passé en revue les différents aspects du principe de la légalité en général. Nous avons ainsi présenté l'aspect de la suprématie de la loi, selon lequel la loi est au-dessus des organes étatiques, puis celui de la réserve de la loi qui prévoit qu'une autorité ne peut pas agir sans y être

826 Ces critères peuvent être résumés de la façon suivante : (i) caractère insolite de la forme juridique choisie, (ii) dans le but d'économiser des impôts, (iii) et menant à une effective économie d'impôt.

827 Sur le thème de l'impôt de départ, cf. *infra*, p. 461 ss.

828 Sur le thème du prélèvement privé, cf. *infra*, p. 169 ss.

autorisée par une disposition légale. Pour finir, nous nous sommes intéressés au principe de densité normative selon lequel une disposition doit avoir un degré de clarté et de précision suffisant.

Nous avons ensuite vu que le principe de la légalité s'applique de manière stricte en droit fiscal suisse. En particulier, les documents émis par l'administration fiscale elle-même n'ont pas valeur de loi et ne peuvent justifier à eux seuls le prélèvement d'un impôt, contrairement à ce que peuvent parfois laisser penser certaines pratiques prônées par l'administration fédérale des contributions.

Après cela, nous avons constaté que la doctrine retient d'une manière unanime qu'une base légale claire et précise érigeant un changement de système en cas de réalisation systèmatique est nécessaire pour que ce dernier soit sanctionné par une imposition. A défaut de base légale, un changement de sytème fiscal ne représente pas une réalisation systématique.

Nous avons par la suite vu que le droit fiscal actuel ne contient, à notre sens, pas de clause générale permettant de prélever un impôt de manière générale à chaque fois qu'une substance fiscale échappe au fisc. En conséquence, il est nécessaire que le législateur prévoie spécifiquement l'imposition de chacun des cas de figure qui engendre une diminution des expectatives du fisc.

Nous nous sommes également interrogés sur la possibilité pour l'autorité en charge de l'application du droit fiscal de créer, à défaut de base légale topique, une règle permettant d'appréhender la disparition ou la réduction de substance fiscale. Nous sommes arrivés à la conclusion que la non-existence d'une disposition prévoyant une imposition lors d'un changement de système ne peut pas être considérée comme une faute logique du législateur (c'est-à-dire une lacune proprement dite) qui doit être comblée par l'autorité exécutive. Au contraire, une éventuelle lacune doit être comblée par le législateur.

Ensuite, nous avons examiné si l'instauration d'une clause générale appréhendant la disparition ou la réduction de substance fiscale pouvait pallier à la carence du système actuel. Nous avons constaté qu'une telle solution n'est pas appropriée dans la mesure où par sa nature nécessairement vague et imprécise, une telle clause générale ne garantit pas une imposition conforme au principe de la légalité, en particulier à l'exigence de densité normative.

En outre, nous avons vu que le concept d'évasion fiscale, bien que permettant parfois d'arriver à des résultats très proches de ceux de la réalisation systématique, ne peut pas remplacer cette dernière de manière efficace. D'une part, elle intervient, selon nous, à un autre niveau dans la mesure où elle permet de requalifier des faits et de les soumettre à une norme existante. Elle n'agit, dans ce sens, pas en tant que règle fiscale correctrice intervenant sur le résultat découlant de l'application du droit comptable. D'autre part, l'évasion fiscale qui est limitée à des cas particuliers et soumise à des conditions restrictives est trop spécifique pour être appliquée de manière générale lors de changements de système fiscal.

§ 4 Principe d'imposition selon la capacité contributive

I. Aperçu

Le concept de réalisation systématique est souvent mis en lien avec le principe d'imposition selon la capacité contributive. Certains auteurs considèrent que prélever un impôt au moment du changement de système fiscal représente une violation du principe d'imposition selon la capacité contributive. Certains auteurs ont une vision diamétralement opposée et retiennent que la réalisation systématique est précisément justifiée par une application stricte du principe de l'imposition selon la capacité contributive.

Le présent chapitre vise dans un premier temps à présenter le principe de l'imposition selon la capacité contributive d'une manière générale (ch. II). Il nous semble en effet nécessaire de bien appréhender les contours de cette notion parfois floue. Dans un second temps, nous nous confronterons plus en détail à la relation entre le concept de réalisation systématique et le principe qui nous intéresse ici (ch. III). Nous présenterons ainsi d'abord les avis et arguments avancés par la doctrine pour soutenir que la réalisation systématique permet de mettre en œuvre le principe d'imposition selon la capacité contributive puis ceux avancés par le courant de doctrine inverse (ch. III, let. A). Ensuite, nous prendrons position sur chacun des éléments mentionnés et nous comparerons notre opinion à celles soutenues en doctrine (ch. III, let. B).

II. Le principe en général

Dans un Etat de droit, une imposition doit être équitable. Cette équité est garantie notamment par l'application du principe d'imposition selon la capacité contributive appelé principe de la capacité économique[829] à l'art. 127 de la Cst. féd.[830] Bien que son utilité est remise en question par une

---

829 Les auteurs germanophones parlent de « *Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit* » qui est aussi le terme consacré par la Constitution fédérale ou de « *Leistungsfähigkeitsprinzip* ».

830 « Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés ».

partie de la doctrine[831], il s'agit d'un principe fondamental de l'imposition[832]. Certains auteurs le considèrent même comme le pilier central de notre système fiscal[833] ou le principe central d'une imposition équitable[834].

Selon le principe de la capacité contributive, chaque individu doit contribuer au financement de la collectivité publique en proportion des moyens dont il dispose et en fonction des conditions personnelles qui influencent sa capacité économique[835]. On parle dans ce contexte d'égalité des charges[836] ou encore de la théorie du sacrifice[837] selon laquelle, le payement d'un impôt est considéré comme un sacrifice qui doit toucher chacun avec la même intensité.

Le principe de la capacité contributive découle du principe de l'égalité dans la loi[838]. Du temps de l'ancienne Constitution fédérale[839], le Tribunal fédéral avait déjà considéré qu'il s'agissait d'une concrétisation du principe de l'égalité de traitement consacré alors à l'art. 4 aCst. féd.[840]. Certains auteurs retiennent cependant que ce principe est rattaché à la notion de

831 OBERSON R., *capacité contributive*, p. 128 ss et en particulier, p. 135, selon cet auteur « le recours à la notion de capacité contributive ne paraît d'aucun secours, à aucun niveau […]. La notion elle-même ne peut que rester vague et lointaine » ; REICH rappelle que le principe de la capacité contributive fut parfois attribué à la pensée communiste, cf. REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 6.

832 SENN, *verfassungsrechtliche Verankerung*, p. 191 ; GLAUSER, *Apports*, p. 14.

833 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 33.

834 « *Der wohl zentralste Grundsatz gerechter Besteuerung* », cf. VALLENDER/WIEDERKEHR, *BV Kommentar*, n. 17 ad art. 127.

835 SENN, *verfassungsrechtliche Verankerung*, p. 150 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 33 ; YERSIN, *CR-LIFD*, n. 64 ad Remarques préliminaires ; REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 6 ; TSCHANNEN/MÜLLER/ZIMMERLI, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 543 ; VALLENDER/WIEDERKEHR, *BV Kommentar*, n. 17 ad art. 127 ; CHARBONNIER, *Produits dérivés*, p. 209 ; arrêt du TF 2C_277/2008 du 26 novembre 2008, consid. 4.1 ; ATF 133 I 206, consid. 7.1, p. 217 ; ATF 122 I 101, consid. 2b/aa, p. 103 et références citées.

836 Les auteurs germanophones parlent de « *Lastengleichheit* », cf. TSCHANNEN/MÜLLER/ZIMMERLI, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 543.

837 SENN, *verfassungsrechtliche Verankerung*, p. 152 ; RYSER/ROLLI, *précis,* p. 60.

838 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 58 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 30 ; GLAUSER, *Apports*, p. 14 ; BIAGGINI/SCHÜRER, *Kommentar BV*, n. 7 ad art. 127 ; VALLENDER/WIEDERKEHR, *BV Kommentar*, n. 17 ad art. 127.

839 Le principe tel que posé dans cette disposition correspond en substance à la jurisprudence établie par le Tribunal fédéral sur la base de l'art. 4a Cst. féd., cf. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 31 ; GLAUSER, *Apports*, p. 12.

840 ATF 114 Ia 221, consid. 2, p. 223 ss ; ATF 114 Ia 321, consid. 3b, p. 323.

proportionnalité[841]. A notre sens, le principe de la capacité contributive concrétise le principe général de l'égalité de traitement garantie par l'art. 8 Cst. féd. dans le domaine particulier de la fiscalité[842].

Pour déterminer la capacité contributive d'un contribuable, on distingue deux aspects essentiels. L'égalité horizontale, d'une part et l'égalité verticale, d'autre part[843]. Le premier de ces concepts se réfère à l'égalité de traitement entre les contribuables qui ont une capacité économique identique[844]. Elle vise à mettre sur un pied d'égalité les personnes disposant des mêmes ressources financières et à éviter qu'un contribuable ne soit imposé sur un revenu qui ne lui revient pas ou dans une mesure qui dépasse son véritable enrichissement. Le second de ces concepts (l'égalité verticale) a en revanche trait à l'égalité entre personnes qui ont une capacité économique différente[845]. Malgré ces différences, ces personnes doivent être touchées avec la même intensité par l'impôt. Cette égalité verticale fournit une justification à la progressivité des taux[846]. On dit dans ce contexte que le principe de la capacité contributive est une expression de l'égalité de traitement relative. Ainsi, le taux d'imposition ne doit pas être le même pour tous les contribuables mais la charge que représente l'imposition doit être identique[847]. Cette charge doit être proportionnellement aussi lourde pour chacun en fonction de sa capacité économique. D'une manière générale, il est reconnu que l'égalité de traitement verticale (c'est-à-dire entre différentes classes de revenu) est bien plus difficile à réaliser que l'égalité de traitement

841 SENN, *verfassungsrechtliche Verankerung*, p. 149 ; YERSIN, *CR-LIFD*, n. 64 ad Remarques préliminaires ; TSCHANNEN/MÜLLER/ZIMMERLI, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 543 ; AUBERT/MAHON, *Petit commentaire*, n. 10 ad art. 127 ; cf. également ATF 122 I 305, consid. 6, p. 313.

842 Du même avis : HÄFELIN/HALLER/KELLER, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, p. 259 ; selon OBERSON, l'art. 8 Cst. féd. reste en revanche seul applicable aux taxes causales et aux taxes d'orientation qui ne sont pas visées par l'art. 127 al. 2 Cst. féd., cf. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 36 ; dans ce sens également : LANG, *Influence of tax principles*, p. 8.

843 Cette distinction de base entre l'égalité horizontale et l'égalité verticale n'est pas propre au droit suisse mais ce retrouve en principe également dans les autres ordres juridiques, cf. notamment LANG, *Influence of tax principles*, p. 4.

844 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 33 ; YERSIN, *CR-LIFD*, n. 64 ad Remarques préliminaires ; GLAUSER, *Apports*, p. 15 ; MATTEOTTI, *Gerechtigkeitsüberlegungen*, p. 683 ; OBERSON R., *capacité contributive,* p. 133 ; RYSER/ROLLI, *précis,* p. 58.

845 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 33 ; YERSIN, *CR-LIFD*, n. 64 ad Remarques préliminaires ; GLAUSER, *Apports*, p. 15 ; MATTEOTTI, *Gerechtigkeitsüberlegungen*, p. 684 ; OBERSON R., *capacité contributive*, p. 133.

846 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 60.

847 REICH, *normativen Leitungsfähigkeit*, p. 104 ; SENN, *verfassungsrechtliche Verankerung*, p. 151 ; GLAUSER, *Apports*, p. 14.

horizontale[848] et que le législateur dispose d'une grande liberté d'appréciation[849].

A maintes reprises,[850] le Tribunal fédéral a également constaté que, pour des raisons pratiques, il n'était pas possible d'assurer une égalité de traitement mathématique parfaite entre tous les contribuables pris individuellement. En conséquence, un certain schématisme, notamment par l'utilisation de forfaits, ne peut être évité en matière fiscale et doit être admis.

III. Capacité contributive et réalisation systématique

A. Doctrine

1. Généralités

Le présent chapitre vise à présenter les avis de la doctrine concernant les interactions entre le principe de la capacité contributive et le concept de réalisation systématique.

Bien qu'à notre connaissance, aucun auteur n'examine cette problématique de manière approfondie, nous constatons deux tendances fondamentalement opposées parmi les auteurs mentionnant le principe de l'imposition selon la capacité contributive dans le contexte de la réalisation systématique. D'une part, plusieurs auteurs[851] considèrent que le prélèvement d'un impôt lors de changements de régime fiscal se justifie pour préserver le principe de l'imposition selon la capacité contributive. Dans un système fiscal équitable, une réduction de la charge fiscale doit donner lieu à

848 VALLENDER/WIEDERKEHR, *BV Kommentar*, n. 20 ad art. 127.

849 À la place de beaucoup d'autres, cf. BIAGGINI/SCHÜRER, *Kommentar BV*, n. 12 ad art. 127 ; OBERSON R., *capacité contributive,* p. 133 ; le Tribunal fédéral reconnaît d'ailleurs que la concrétisation de l'égalité verticale est influencée par des considérations politiques, cf. ATF 124 I 194 ; ATF 120 Ia 334 ; ATF 118 Ia 3 ; ATF 110 Ia 14.

850 ATF 131 I 291, consid. 3.2.1, p. 306 = RDAF 2005 II 275 ; ATF 128 I 240, consid. 2.3, p. 243 ; ATF 125 I 65, consid. 3c, p. 68 ; ATF 123 II 16, consid. 5-6, p. 24 ss.

851 KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 106 ad art. 24 ; REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 11 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 28 ad art. 18 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 123 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 29 ; AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, n. 12 ad art. 20 ; pour DANON, l'impôt de départ se justifie en regard du principe de la capacité contributive, cf. DANON, *CR-LIFD*, n. 79 ad art. 57-58.

une imposition. D'autre part, certains auteurs[852] considèrent qu'une imposition au moment du changement de système viole en revanche le principe de la capacité contributive. Selon cette conception, dans la mesure où le contribuable n'est pas enrichi, sa capacité contributive n'est pas augmentée au moment du changement de système et aucun impôt ne doit être prélevé. Une imposition qui aurait lieu indépendamment de l'accroissement de la capacité économique du contribuable est en contradiction avec le principe constitutionnel examiné dans le présent chapitre. Le présent chapitre propose de passer en revue la position des auteurs engagés dans le débat. Dans un premier temps, nous présenterons la position des auteurs qui considère que la réalisation systématique garantit le principe de l'imposition selon la capacité contributive (ch. 2) puis nous présenterons les arguments soulevés en faveur de la position inverse (ch. 3).

2. Auteurs pour qui la réalisation systématique garantit le principe de l'imposition selon la capacité contributive

Tout d'abord, il sied de présenter certaines positions prises dans le cadre du débat doctrinal qui a eu lieu autour de la question de la constitutionnalité de l'impôt de départ. Pour BIENTENHOLZ-GERHARD[853] par exemple, l'imposition des transferts de sièges intercantonaux est nécessaire pour assurer le respect du principe de l'égalité devant la loi. Selon lui, une entreprise qui transfert son siège dans un autre canton pourra éventuellement profiter de l'exonération de certains gains en capitaux ou profiter d'une imposition moins lourde alors qu'une entreprise restant dans le canton devra subir l'imposition de toutes ses réserves latentes au taux ordinaire. Pour KÄNZIG[854] également, le principe de l'égalité de traitement n'est pas violé par l'impôt de départ intercantonal. Selon lui, la substance fiscale latente devant être tôt ou tard imposée, l'anticipation de leur appréhension par le fisc n'est pas arbitraire. Pour BALTHASAR[855] également, l'impôt de départ a uniquement pour effet que le moment de la réalisation respectivement de

852 Par exemple, d'une manière générale : GLAUSER, *IRFS et droit fiscal*, p. 537 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 34 ; concernant l'imposition du prélèvement privé : STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform,* n. 5 ; concernant l'imposition des actions gratuites, cf. STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 19 s ; concernant les apports dissimilés : GLAUSER, *Apports*, p. 253 ; en revanche, ce dernier auteur considère d'une manière générale que la réalisation systématique « va dans le sens d'une égalité de traitement et garantit une imposition selon la capacité contributive », cf. GLAUSER, *Apports*, p. 134.

853 BIETENHOLTZ-GERHARD, *Wegzug*, p. 273.

854 KÄNZIG, *Unternehmungskonzentrationen*, p. 194-195.

855 BALTHASAR, *Reservenbesteuerung*, p. 122.

l'imposition est anticipé, ce qui ne viole pas le principe de l'égalité de traitement. Pour REYMOND[856], la situation entre une société restant assujettie à l'impôt dans un canton et celle d'une société transférant son siège dans un autre canton ou encore dans un lieu à l'intérieur du même canton sont trois situations différentes et la prise en considération de ces différences, de surcroît importantes, n'est pas en soi contraire au principe d'égalité de traitement. Pour lui, l'impôt de départ intercantonal ne viole ainsi pas le principe d'égalité de traitement[857].

Selon REICH[858] et REICH/DUSS[859], le principe d'imposition selon la capacité contributive est garanti uniquement lorsque tous les revenus sont soumis à l'impôt. Selon eux, une imposition axée sur le principe de la capacité contributive doit tôt ou tard appréhender le potentiel économique qui existe sur les réserves latentes. Le législateur ne doit pas renoncer de manière définitive à la substance fiscale afférente aux réserves latentes qui sont transférées hors du champ d'application de la loi fiscale[860]. Leur création a été tolérée de manière provisoire et uniquement à la condition que leur imposition future soit possible. Dans cette mesure, leur appréhension par le fisc lors de la disparition de la possibilité de les imposer ultérieurement correspond au mandat constitutionnel d'égalité de traitement de tous les contribuables en fonction de leur capacité contributive[861].

KUHN/BRÜLISAUER[862] se rallient à l'avis des auteurs précités et rappellent que le potentiel économique qui est contenu dans les réserves latentes doit être imposé au moins une fois, faute de quoi le principe de l'imposition selon la capacité contributive serait violé.

---

856 REYMOND, *transfert de siège*, p. 125.

857 Cela dit, malgré la critique de la doctrine, le Tribunal fédéral a retenu qu'avant l'entrée en vigueur de la LHID, le prélèvement d'un impôt de départ intercantonal respecte les principes de la généralité et de l'égalité (« *Gleichmässigkeit* ») de l'impôt ainsi que ceux de l'imposition selon la capacité contributive et de la proportionnalité, cf. ATF 116 Ia 81, consid. 6.d. (cf. *infra*, p. 480 s).

858 REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, p. 11 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 28 ad art. 18 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 123.

859 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 29.

860 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 30.

861 REICH, *DBG-Komm*, n. 28 ad art. 18 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 30 ; ces auteurs relèvent cependant que, dans le système actuel, le droit d'imposer de l'Etat ne naît pas au moment de l'augmentation de la capacité contributive, c'est-à-dire au moment de la création des réserves, mais uniquement au moment de la réalisation d'un événement légal, cf. REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 31.

862 KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 106 ad art. 24.

Pour AGNER/JUNG/STEINMANN[863], qui s'expriment dans le cadre de l'examen du traitement fiscal de l'octroi d'actions gratuites, le moment de la transformation des réserves ouvertes en capital-actions est le seul et ultime critère de rattachement qui doit être utilisé pour appréhender la substance fiscale transférée. Sans cela, « il s'ensuivrait d'importantes lacunes d'imposition et une inégalité de traitement flagrante entre actionnaires ». Ces auteurs considèrent donc qu'une imposition en raison de la réduction de la charge fiscale permet de rétablir une égalité de traitement entre les contribuables.

Il est intéressant de relever que les auteurs pour qui la réalisation systématique permet de préserver le principe d'imposition selon la capacité contributive se basent principalement sur l'assertion selon laquelle aucune substance fiscale ne doit échapper à l'imposition. Ce point n'est cependant pas suivi par les auteurs qui s'opposent à l'emploi du principe d'imposition selon la capacité contributive pour justifier la réalisation systématique et considèrent d'ailleurs que cette dernière viole ce principe constitutionnel. Les paragraphes suivants ont pour objet de présenter la position de ces auteurs.

3. Auteurs pour qui la réalisation systématique viole le principe d'imposition selon la capacité contributive

Pour SCHREINER[864] et pour SPORI[865], se prononçant sur la question de la constitutionnalité de l'impôt de départ intercantonal[866] une imposition au moment du transfert hors de la souveraineté cantonale viole le principe de l'égalité de traitement. En effet, les contribuables effectuant un transfert seraient imposées plus tôt, et potentiellement sur un montant plus élevé, que les contribuables « immobiles ».

La question du respect du principe de l'imposition selon la capacité contributive a également été soulevée dans le cadre du débat doctrinal autour de la question de l'imposition des actions gratuites et de l'augmentation gratuite de la valeur nominale du capital-actions. Plusieurs auteurs[867]

863 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, n. 12 ad art. 20.

864 SCHREINER, *interkantonale Transfer*, p. 78.

865 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 85-86.

866 Cf. *infra*, p. 473 ss.

867 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 114 ; BORKOWSKI, *Gratis-Aktien*, p. 419 ; BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 265 ; BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 159 ; GURTNER, *Gratisaktien*, p. 595 ; RYSER/ROLLI, *précis,* p. 164 ; BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 52.

relèvent notamment que l'imposition intervient en effet alors que les actionnaires ne sont pas réellement enrichis et que dès lors, ce cas de réalisation systématique, basé sur le principe de la valeur nominale[868] viole le principe de l'imposition selon la capacité contributive[869]. Cette position est d'ailleurs également celle du Conseil fédéral[870] qui relève que « le principe de la valeur nominale viole le principe de l'imposition selon la capacité contributive ».

STADELMANN[871] est lui aussi très critique quant à l'imposition au moment du changement de système. Il relève qu'à l'issue de l'opération un contribuable a exactement le même pouvoir économique qu'auparavant et qu'aucun « *real Einkommenzugang* » n'a lieu. Vu que l'afflux de revenu est uniquement imaginé par le droit fiscal et n'a pas lieu d'un point de vue économique, une imposition à ce moment ne se justifie au regard du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Selon lui, pour permettre une imposition conforme à la Constitution fédérale, il conviendrait d'édicter une réglementation selon laquelle, une imposition basée sur un changement de système doit être reportée jusqu'au moment de la réalisation effective[872].

La problématique examinée ici est également soulevée lors de la cessation d'activité lucrative indépendante. LANG[873] notamment relève dans ce contexte que l'imposition pendant une seule période fiscale de toutes les réserves latentes créées pendant des années, n'était, en raison de la progressivité des taux, pas compatible avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive.

---

868 Comme nous le verrons, le principe de la valeur nominale est à la base de l'imposition des actions gratuites et de l'augmentation de la valeur nominale, cf. *supra*, p. 295 ss.

869 BÖCKLI notamment retient que l'imposition de l'augmentation de la valeur nominale n'a aucun lien avec le principe de l'imposition selon la valeur contributive, cf. BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 52 ; « *Es versteht sich, dass die Besteuerung der Nennwerterhöhungen zu den schlimmsten Hemmschuhen einer Fusion überhaupt gehört, weil dieser Steuerauslösung nicht die geringste wirtschaftliche Realisierung entspricht und von einer "Manifestation von Leistungsfähigkeit" im Betrage der Nennwerterhöhung nicht die Rede sein kann. Es geht um einen seit alters zelebrierten steuersystematischen Steuertatbestand, eine Steuerauslösung um des Reimes willen* », cf. BÖCKLI, *Fusions- und Spaltungssteuerrecht*, p. 14 ; auteurs ayant exprimé un avis similaire : NEUHAUS, *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 31 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 326 ; UNTERSANDER, *Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht*, p. 79 ; DANON, *apport de capital*, p. 9.

870 Cf. MESSAGE RIE II, p. 4537.

871 STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 5.

872 STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 20.

873 LANG, *Aufschubstatbestände*, p. 116.

B. Prise de position

1. Généralités

Il ressort de ce qui précède que la doctrine est très partagée sur la problématique de l'interaction entre le principe d'imposition selon la capacité contributive et une imposition en raison de la systématique de la loi. Le présent chapitre propose de présenter notre position.

Lors du transfert d'éléments économiques d'un domaine à une autre, le contribuable n'est pas enrichi. En effet, aucun afflux d'argent ne survient et aucun échange n'a lieu. L'imposition est justifiée en raison de la crainte de l'autorité fiscale de perdre le droit de taxer une certaine substance. Dès lors, la question se pose de savoir si une telle imposition respecte le principe constitutionnel d'imposition selon la capacité contributive.

En outre, le moment défini par la loi en tant que déclencheur de l'imposition en raison de la systématique fiscale ne coïncide pas avec le moment de l'augmentation de la capacité contributive. Des réserves, dont la valeur représente la capacité contributive du contribuable, sont accumulées pendant plusieurs périodes fiscales mais leur imposition est différée. Ainsi, l'accroissement du potentiel économique n'est pas taxé au moment où il a lieu mais uniquement au moment de l'accomplissement d'un fait prévu par la loi. Il existe ainsi un décalage temporel entre le moment de la création de la richesse et le moment de son imposition. Il est dès lors intéressant de se demander si un tel décalage est compatible avec le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité contributive.

Dans l'examen de cette problématique, nous nous pencherons sur les relations entre le principe d'imposition selon la capacité contributive et le principe de réalisation (ch. 2) puis dans un deuxième temps, nous examinerons si, comme le prétend une partie de la doctrine, l'existence de taux progressif (ch. 3) ou le fait qu'elle appréhende des gains qui ne sont que potentiels (ch. 4) rend anticonstitutionnelle une imposition en raison de la systématique fiscale. Nous analyserons ensuite le point de savoir si ce type particulier d'imposition viole le principe d'égalité de traitement (en tant que corrolaire du principe de l'imposition selon la capacité contributive) ou au contraire contribue à sa mise en œuvre (ch. 5), avant de finir par un constat décrivant le résultat intermédiaire de nos démarches (ch. 6).

2. Principe d'imposition selon la capacité contributive et principe de réalisation

Nous l'avons vu, la doctrine[874] relève que la réalisation systématique intervient à un moment ne correspondant pas au moment de l'augmentation de la capacité contributive. Pour cette raison, on peut penser que le principe de l'imposition selon la capacité contributive serait violé. Il convient d'examiner si ce point est une particularité de la réalisation systématique ou si au contraire, le principe de réalisation en tant que tel conduit déjà à une situation dans laquelle une plus-value n'est pas imposée au moment de sa création mais qu'elle est reportée jusqu'au fait générateur de l'impôt. Pour ce faire, nous proposons d'analyser le phénomène économique sous-jacent au principe de réalisation dans les trois types de réalisation traditionnellement retenus en droit fiscal suisse.

Lors de la réalisation effective, l'imposition de la plus-value a lieu au moment de l'acte de réalisation faisant apparaître cette plus-value. La substance économique n'est pas imposée au moment de sa création mais son impact fiscal est différé jusqu'au moment du fait déclencheur de l'imposition représenté par la réalisation[875]. Ainsi, il faut reconnaître que la création de la richesse est en décalage avec le moment de son imposition.

Lors de la réalisation comptable, le même phénomène a lieu. Dans ce que la doctrine suisse traditionnelle considère comme une réalisation[876], l'augmentation de la valeur comptable d'un actif ou la diminution de la valeur comptable d'un passif est appréhendée en tant que bénéfice imposable. Cette conséquence découle directement du principe de déterminance selon lequel les comptes commerciaux sont la base de la détermination du résultat imposable. Cela dit, la passation d'une écriture comptable survient indépendamment du moment de la création de la plus-value. En effet, la matérialisation dans les comptes de l'augmentation de la valeur d'un actif ou de la diminution de la valeur d'un passif n'intervient pas nécessairement au moment de la création de la richesse. Cette reconnaissance comptable est ainsi fréquemment en décalage avec le moment de l'augmentation de la fortune, respectivement de l'accroissement de la capacité contributive du contribuable.

---

874 Il est intéressant de relever que les auteurs qui relèvent ce paradoxe (divergence entre le moment de l'augmentation de la capacité contributive et l'imposition) considèrent que la réalisation systématique se justifie en raison du principe de la capacité contributive, cf. en particulier REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen,* p. 31.

875 Pour une analyse de la notion de réalisation, cf. *supra*, p. 25 ss.

876 A notre sens, la réalisation comptable n'est pas une réalisation, cf. *supra*, p. 43 ss.

Lors de la réalisation systématique, le droit de taxer se fonde sur la survenance d'un changement de système, prévue par la loi. Comme il a été relevé par la doctrine, cet événement intervient à un moment différent de celui auquel la fortune a été générée. Certains auteurs retiennent pour cette raison que la réalisation systématique est en contradiction avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive. Cela dit, au vu de ce qui précède, il faut constater que ce point n'est pas une particularité de la réalisation systématique.

C'est en effet le principe même de réalisation qui tempère celui de l'accroissement de la fortune nette en ne taxant pas l'augmentation de fortune lorsqu'elle a lieu déjà mais uniquement au moment de la réalisation[877,878]. Il faut ainsi constater que le problème de l'écart temporel entre l'augmentation de valeur et l'imposition n'est pas une particularité de la réalisation systématique mais qu'il se retrouve également en cas de réalisation comptable et effective.

Pour des raisons de praticabilité, ce décalage est admis en pratique. En effet, renoncer à un système d'imposition basée sur la réalisation engendre de nombreuses complications en pratique[879]. Dans cette mesure, nous considérons que le principe de réalisation ne représente pas une violation du principe d'imposition selon la capacité contributive.

3. Principe d'imposition selon la capacité contributive et taux progressifs

Un problème, mentionné par la doctrine[880] et créé par le décalage temporaire entre le moment de la création de la richesse et celui de son imposition, est

877 Ce point est d'ailleurs relevé par le Conseil fédéral (cf. MESSAGE RIE II, p. 4510) qui souligne que « d'un point de vue économique, une augmentation de fortune non réalisée constitue déjà une plus grande capacité contributive. D'après le principe de l'accroissement de la fortune nette, ce supplément devrait être imposé en tant qu'élément de la capacité contributive ». Cela dit, le Conseil fédéral retient que pour des raisons pratiques l'imposition des augmentations de fortune non réalisées n'est pas applicable (cf. MESSAGE RIE II, p. 4510).

878 A notre sens, imposer des augmentations de valeur uniquement au moment de leur réalisation et non pas au moment où elles ont lieu, ne représente pas une violation de la théorie de l'accroissement net du patrimoine. Elle représente bien plus une « retouche » nécessaire, cf *supra*, p. 127 s ; dans le même sens, LOCHER, *Kommentar I*, n. 9 ad art. 16.

879 Pour un aperçu comparatif des avantages et des désavantages d'un système d'imposition respectant le principe de réalisation par rapport à un système prenant en compte le moment de la création de la richesse, cf. KAVELAARS, *Accrual versus Realization*, p. 127 ss.

880 Notamment : LANG, *Aufschubstatbestände*, p. 116.

celui lié à la progressivité des taux. Une imposition basée sur une réalisation systématique exige fréquemment que les réserves latentes accumulées pendant plusieurs années soient imposées en même temps. Dans le cas où le contribuable est soumis à un taux d'impôt progressif[881], une telle accumulation peut poser des problèmes du point de vue de la capacité contributive. En effet, selon les circonstances, un contribuable imposé en raison d'un changement de système sera imposé plus lourdement qu'un contribuable étant imposé au moment de la réalisation effective[882], alors que sa capacité contributive n'est pas plus élevée. Le législateur a identifié ce problème et a cherché à atténuer les conséquences de ce phénomène notamment lors de la cessation définitive de l'exercice d'une activité lucrative indépendante[883].

Cependant, l'affirmation selon laquelle il s'agit d'une singularité de la réalisation systématique est discutable. En effet, l'imposition en commun de réserves générées sur plusieurs périodes fiscales est un phénomène qui se produit également dans les autres types de réalisation (effective et comptable). A notre sens, il s'agit là d'une violation du principe d'imposition selon la capacité contributive qui est justifiée par des raisons de praticabilité. Il serait en effet difficile en pratique d'appréhender une augmentation de fortune avant sa réalisation. Cela dit même si elle existe dans les autres cas de réalisation, nous pensons que cette violation se ressent de manière plus forte dans les cas d'imposition selon la systématique fiscale. En effet, dans plusieurs cas de figure que nous examinerons dans le cadre de la présente recherche, l'ensemble des réserves latentes est imposé lors de la même période fiscale. Ce phénomène se retrouve notamment lors de la cessation définitive de l'activité lucrative indépendante, des cas de successions d'entreprise, de transfert de domicile à l'étranger[884], pour ne citer que les cas survenant dans un domaine connaissant un taux d'imposition progressif[885]. Dans ces cas de figure, le point de friction entre le principe d'imposition selon la capacité contributive et une imposition au moment du changement de système est exacerbé par la progressivité des taux.

881 C'est le cas par exemple de l'impôt fédéral sur le revenu des personnes physiques.

882 HOLMES, *Concept of Income*, p. 381.

883 Cf. art. 37b LIFD.

884 Pour autant que celui-ci engendre les conséquences de l'impôt de départ, sur cette problématique, cf. *infra*, p. 500 ss.

885 Nous excluons donc les cas concernant les personnes morales soumis, au niveau fédéral, à un taux linéaire.

4. Principe d'imposition selon la capacité contributive et potentialité du gain

Un autre point problématique dans le contexte qui nous intéresse ici est lié à la potentialité du gain appréhendé lors d'un changement de système. En effet, lors d'une imposition en raison de la systématique fiscale, un gain est taxé alors qu'il n'est pas sûr au moment du prélèvement de l'impôt qu'il soit effectivement réalisé ultérieurement[886]. Il va en effet de soi que les entreprises ne font pas que des bénéfices mais également des pertes[887]. Avant sa réalisation, une charge fiscale latente est uniquement « virtuelle »[888], respectivement « hypothétique »[889]. Dès lors, imposer une augmentation de valeur avant que cette dernière ne soit sécurisée met en danger la constitutionnalité du prélèvement de l'impôt. Dans l'hypothèse où un contribuable est taxé sur un revenu qu'il ne réalise jamais, son droit à être taxé selon sa capacité contributive est violé[890].

Dans cette mesure, il nous semble qu'une imposition respectueuse du principe de la capacité contributive devrait tenir compte des pertes subies après le transfert hors du champ de l'impôt.

5. Principe d'imposition selon la capacité contributive et égalité de traitement

Un autre point intéressant dans ce contexte est la question de savoir si la situation d'un contribuable qui procède à une opération générant un changement de système est identique à celle d'un contribuable qui ne ferait

886 Une imposition des gains potentiels va à l'encontre de ce que DUSS appelle le principe de réalité (« *Prinzip der Realität* »), selon lequel uniquement les revenus réalisés et non pas envisagés doivent être imposés, cf. DUSS, *Sprücher voller Widersprüche*, p. 81.

887 Ce point a été relevé dans le contexte de l'imposition des opérations de transposition notamment par GURTNER/GIGER, *Unzulässige Erbenbesteuerung*, p. 662 et GURTNER, *Systemwechsellfälle*, p. 47.

888 Dans ce sens : INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 804.

889 Dans le contexte de l'imposition des apports dissimulés de capital, cf. GLAUSER, *Apports*, p. 254.

890 Les interactions et les contradictions entre principe d'imposition selon la capacité contributive et imposition lors de changements de système fiscal ont également été mises en évidence en droit allemand par SCHAUMBURG (cf. SCHAUMBURG, *Gewinnrealisierungsprobleme,* p. 256). Alors même que l'imposition selon la capacité contributive implique que la potentielle et non pas uniquement l'effective augmentation de la capacité contributive soit imposée, l'imposition de l'augmentation potentielle de la capacité contributive trouve sa limite lorsque le contribuable doit vendre des éléments de sa fortune pour s'aquitter de l'impôt ce qui, dans l'absolu, peut être le cas lors qu'un impôt est prélevé en raison d'un changement de système fiscal. SCHAUMBURG se prononce ici en particulier dans le cas de l'impôt de départ.

pas une telle opération. Le principe d'imposition selon la capacité contributive, compris en tant que corollaire du principe d'égalité de traitement, prône une imposition similaire dans une situation similaire. Cela dit, peut-on retenir que les deux situations décrites ci-dessus sont similaires? Le cas échéant l'imposition en raison de la systématique fiscale contribue-t-elle à atténuer une différence existante ou au contraire engendre-t-elle une inégalité de traitement entre les contribuables ? Nous proposons de donner des éléments de réponse à ces questions en prenant comme exemple le cas du prélèvement privé.

L'imposition lors du transfert de la fortune commerciale à la fortune privée a pour effet de rétablir l'égalité entre un contribuable indépendant qui aliène un bien (et partant est imposé sur la totalité des réserves latentes afférentes au bien aliéné) et celui qui extrait ce même bien de sa fortune commerciale avant de l'aliéner. En effet, si le contribuable qui transfère le bien dans sa fortune privée n'était pas imposé lors du transfert, les réserves latentes transférées ne seraient jamais imposées et il bénéficierait d'une position fiscale avantageuse par rapport au contribuable ne procédant pas au prélèvement privé.

Le contribuable imposé en raison de la systématique fiscale est soumis à une anticipation de la créance fiscale. En effet, le contribuable transférant un bien dans sa fortune privée est imposé avant celui qui ne transfère pas le bien mais le vend ultérieurement alors qu'il est un bien commercial. En conséquence, il se démunit plus tôt des liquidités nécessaires à l'acquittement de l'impôt et ne bénéficie pas des retours financiers que son investissement lui aurait rapportés. Dans cette mesure, l'anticipation du moment du prélèvement de l'impôt agit en défaveur du contribuable soumis à une imposition en raison de la systématique fiscale. Cela dit, à notre avis, cette situation est justifiée par la nécessité pour l'administration de sécuriser sa créance.

6. Principe d'imposition selon la capacité contributive et disponibilité des liquidités

Contrairement à la position parfois défendue en doctrine[891], nous considérons que le principe d'imposition selon la capacité contributive n'exige pas qu'une imposition ait lieu au moment de l'afflux de liquidité. Il est bien entendu souhaitable qu'une imposition ait lieu au moment où le

[891] OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 34.

contribuable dispose des liquidités nécessaires à l'acquittement de l'impôt[892]. Cependant, il s'agit bien plus de la question du respect de la garantie de la propriété qui serait violée si le contribuable devait vendre ses biens pour payer l'impôt. En revanche, le principe d'imposition selon la capacité contributive ne fait, à notre sens, pas référence au moment de la transformation de la plus-value en une forme qui la rende disponible mais bien plus à la création de la richesse elle-même. Dès lors, la question de son éventuelle violation se pose en relation avec le moment du prélèvement de l'impôt (c'est-à-dire dans notre ordre juridique au moment de la réalisation du revenu) et non pas en relation avec la disponibilité des moyens financiers nécessaires pour payer l'impôt.

A notre sens, un contribuable dont les biens ont pris de la valeur a une capacité contributive plus élevée qu'un contribuable dont les biens n'auraient pas pris de valeur et la question de la capacité contributive doit être tranchée indépendamment de l'existence de liquidité.

IV. Conclusions intermédiaires

Après avoir présenté le principe d'imposition selon la capacité contributive, le présent chapitre a passé en revue les avis de la doctrine concernant les interactions entre ce principe et celui de réalisation systématique. Dans ce contexte, nous avons vu que la doctrine est très partagée. Certains auteurs considèrent que ce principe justifie l'imposition au moment d'un changement de système et qu'il serait violé si de la substance fiscale disparaissait sans être frappée d'un impôt. En revanche, d'autres auteurs retiennent, de manière implicite ou explicite, qu'une imposition qui intervient à un moment différent de celui de l'afflux d'une contreprestation respectivement de l'augmentation de la capacité contributive du contribuable sujet à l'impôt n'est pas compatible avec notre ordre constitutionnel.

A notre sens, la réalisation systématique ne viole pas en soi le principe d'imposition selon la capacité contributive, et ce pour plusieurs raisons.

Il est vrai qu'au moment du changement de système, aucun afflux de liquidité n'a lieu et le contribuable n'est pas enrichi. Sa capacité contributive n'est ainsi pas augmentée au moment du prélèvement de l'impôt. En effet, une plus-value a été engendrée antérieurement et elle est appréhendée

892 En 1779 déjà, ADAM SMITH considérait que l'imposition devait intervenir au moment où, le contribuable est en mesure de payer l'impôt, cf. troisième maxime d'imposition, in : SMITH, *wealth of nations*, p. 416 ss.

fiscalement uniquement au moment du transfert dans un autre système fiscal. Cela dit, ce phénomène n'est pas une particularité de l'imposition en raison de la systématique fiscale mais se retrouve également lors de la réalisation effective et de la réalisation comptable. Notre ordre juridique étant régi par le principe de réalisation, les plus-values créées sont appréhendées fiscalement uniquement au moment de la réalisation et non pas au moment de leur création. Ce décalage temporel n'étant pas plus prononcé dans le cas de la réalisation systématique que dans les autres cas de prélèvement de l'impôt sur le revenu respectivement sur le bénéfice, nous considérons qu'il est compatible avec les valeurs fondamentales de notre système fiscal.

Par contre, nous considérons qu'il est problématique que l'imposition en raison de la systématique fiscale appréhende un gain potentiel mais non certain. Dans la mesure où les entreprises ne font pas que des bénéfices mais aussi des pertes, il se peut que la réalisation systématique frappe un gain qui ne sera jamais réalisé. Un tel phénomène représente un point de friction avec le principe de la capacité contributive qu'il conviendrait d'atténuer en offrant la possibilité de prendre en considération les pertes subies sur les biens transférés après leur transfert.

En outre, l'imposition simultanée de substance générée sur plusieurs périodes fiscales peut être problématique en présence de taux progressifs. Nous avons vu que ce phénomène n'est pas une particularité de la réalisation systématique mais a également lieu, à notre sens dans une moindre mesure, dans le cas de réalisation effective et comptable. Ce phénomène est exacerbé dans le contexte de la réalisation systématique. En particulier lors de cessation d'activité lucrative indépendante, cette situation peut conduire à des surimpositions non conformes au principe de l'imposition selon la capacité contributive. Ce fait justifie également que l'on cherche à atténuer les effets de l'imposition en raison de la systématique fiscale, par l'introduction de mécanismes permettant de différer la créance fiscale ou d'en atténuer le montant.

Chapitre quatrième : Casuistique

§ 1 Transfert de la fortune commerciale à la fortune privée

I. Généralités

A. Notion

1. Fonctionnement du prélèvement privé

Le transfert d'éléments économiques de la fortune commerciale à la fortune privée, également appelé prélèvement privé, intervient lorsque l'entrepreneur retire des valeurs patrimoniales[893] de son entreprise. Cette dernière effectue ainsi une prestation en faveur de l'entrepreneur sans recevoir de contre-prestation correspondante[894]. Les biens transférés perdent leur lien avec l'entreprise et leur but, à l'origine commercial, devient privé[895]. L'élément essentiel du prélèvement privé est ainsi la modification du but de l'élément de fortune prélevé[896].

En passant dans la fortune privée, les réserves latentes afférentes au bien transféré échappent à l'imposition. En effet, tant que le bien se trouve dans la fortune commerciale, il est soumis au principe de la déterminance des comptes[897]. Son aliénation entraîne le décompte des réserves latentes qui sont soumises à une imposition. Après être passées dans la fortune privée, les plus-values ne sont plus imposables. Dans ce domaine en effet, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée sont

---

893 Le prélèvement privé peut avoir lieu sous la forme d'un prélèvement de liquidités ou d'autres actifs commerciaux ou lorsque des dettes privées sont payées par des moyens commerciaux, cf. REICH, *Steuerrecht*, p. 345.

894 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 125.

895 WETTER, *Privatentnahme*, p. 20.

896 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 564.

897 Sur cette notion, cf. *supra*, p. 8 ss.

exonérés[898]. Ainsi, le bien passe d'un domaine où les plus-values sont imposables à un domaine où les plus-values sont exonérées[899]. C'est cette différence de traitement qui est à la base de l'imposition des réserves latentes lors du transfert du bien[900].

Bien qu'aucune aliénation du point de vue du droit civil n'ait lieu, le prélèvement privé est assimilé par la loi à une aliénation[901]. Ceci a pour conséquence que la différence entre la valeur comptable, respectivement la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu, et la valeur vénale est imposée[902]. Ces bénéfices en capital s'ajoutent au produit d'exploitation ordinaire et constitue avec lui le revenu de l'activité lucrative indépendante imposé en fin de période fiscale dans le système postnumerando.

Le passage de la fortune commerciale à la fortune privée est actuellement considéré comme la forme la plus fréquente de réalisation systématique[903]. SPORI[904] parle de « *Prototyp* » de réalisation systématique. LOCHER[905] considère que ce phénomène en est le « *Paradebeispiel* ».

Le présent chapitre a pour objet de présenter la base légale sur laquelle repose l'imposition du prélèvement privé ainsi que l'historique de cette disposition (let. B). Ensuite, nous présenterons la controverse doctrinale au sujet de la nature du prélèvement privé (let. C). Cette controverse, dont l'objet est de déterminer si cette opération représente un cas de réalisation effective ou systématique, a en effet beaucoup occupé la doctrine plus ancienne et était pertinente du temps où la loi ne mentionnait pas expressément le prélèvement privé en tant que fait constitutif d'une imposition. Nous explorerons également les notions de fortune privée et fortune commerciale, dont la distinction est nécessaire pour bien appréhender le concept de prélèvement privé (let. D), avant de faire quelques

898 Art. 16 al. 3 LIFD.

899 « *Die Besteuerung der Privatentnahme als Kapitalgewinn ist vielmehr ein Mittel, das verhindern soll, dass Geschäftsvermögen, das nicht zum Verkehrswert bilanziert worden war, ohne Besteuerung eines Aufwertungsgewinnes in das Privatvermögen übergeführt wird, wo der Kapitalgewinn nicht mehr steuerbar ist* », cf. ATF 105 Ib 238, consid. 4b, p. 242.

900 REICH parle de « *tiefgreifende Dualismus* », cf. REICH, *Steuerrecht*, p. 339.

901 Art. 18 al. 2 LIFD.

902 AMSCHWAND, *Geschäftsvermögen oder Privatvermögen*, p. 489 ; NOEL, *CR-LIFD*, n. 44 ad art. 18..

903 REICH, *DBG-Komm*, n. 32 ad art. 18 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 345 ; REICH, *StHG-Komm*, n. 37 ad art. 8.

904 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 68.

905 LOCHER, *Kommentar I*, n. 100 ad art. 18 ; LOCHER, *Rechtsfindung*, p. 210.

remarques concernant l'assiette de l'impôt (let. E). Pour commencer, le chapitre suivant propose de délimiter l'opération examinée ici avec d'autres phénomènes juridiques pouvant paraître proches sous certains aspects (ch. 2).

2. Délimitations

Le prélèvement privé est l'opération inverse de l'apport de bien privé[906], c'est-à-dire le transfert d'éléments de la fortune privée à la fortune commerciale. L'apport de biens privés à une entreprise consiste en l'affectation durable de biens appartenant à la fortune privée du contribuable à des buts commerciaux[907]. Un tel apport représente un passage d'un domaine ou les gains en capitaux sont exonérés (la fortune privée) à un domaine où ils sont imposés (fortune commerciale). Il n'a dès lors pas de raison d'admettre un cas de réalisation systématique[908].

Il faut également relever que de, par sa nature, le prélèvement privé est limité aux sociétés de personnes et aux contribuables personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante[909]. Les sociétés de capitaux disposent uniquement d'une fortune commerciale[910]. Chez elles, le transfert de valeurs commerciales aux porteurs de parts représente selon les circonstances une prestation appréciable en argent et non pas un passage de la fortune commerciale à la fortune privée[911]. La problématique du traitement fiscal des prestations appréciables en argent n'entre pas dans le cadre de la présente recherche et ne sera par conséquent pas abordée.

La notion de prélèvement privé ne doit pas être confondue avec celle de prestation en nature, respectivement de prestation à soi-même. Cette première notion, nous l'avons vu, a trait au transfert d'éléments économiques de la fortune privée à la fortune commerciale. L'affectation des biens transférés est modifiée dans le sens où leur utilisation commerciale devient privée. Le contribuable n'est pas enrichi et conserve la propriété des biens. L'imposition repose uniquement sur un changement de système d'imposition. La situation est différente dans cas de la prestation en nature,

906 ALTORFER, *Geschäfts- und Privatvermögen*, p. 113.

907 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 76 ; ALTORFER, *Geschäfts- und Privatvermögen*, p. 114.

908 STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 6.

909 Sur la notion d'activité lucrative indépendante, cf. *infra*, p. 182.

910 Notamment : OESCH, *Wertzuwachsgewinne*, p. 25 ; EPPRECHT, *Liquidationsgewinn*, p. 293.

911 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 564.

respectivement de la prestation à soi-même. Dans ce cas, un entrepreneur emploie les ressources de son entreprise pour son entretien personnel ou pour des besoins personnels[912]. Il est enrichi dans la mesure où s'il n'employait pas ces biens commerciaux, il devrait se les procurer d'une autre manière et par conséquent faire une prestation correspondante. L'imposition de ces prestations ressort donc du principe de la capacité contributive[913]. Pour cette raison, la doctrine considère en général que la prestation à soi-même ne doit pas être assimilée à un prélèvement privé au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD[914]. En effet, comme l'avons vu, en cas d'utilisation privée, il n'y a pas de transfert dans la fortune privée. Les biens ne sont pas transférés mais ils sont consommés[915]. On ne peut donc pas soumettre ce cas à l'art. 18 al. 2 LIFD mais cette opération doit être appréhendée par l'art. 16 al. 2 LIFD[916] qui prévoit l'imposition des prestations en nature et des produits et marchandises qu'un contribuable indépendant prélève de son exploitation. Dès lors, la problématique de la réalisation systématique n'est pas touchée dans ce cas de figure. Il s'agit bien

912 Ce sera le cas notamment lorsqu'un entrepreneur emploie un véhicule affecté à son exploitation commerciale pour des déplacements privés ou qu'un commerçant consommera lui-même des produits qu'il destinait originairement à la vente.

913 NOEL, *CR-LIFD*, n. 53 ad art. 16 ; STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 4.

914 Selon REICH, seulement le « *Substanzentnahme* » et pas le « *Privatbezug*» doit être considéré comme un prélèvement privé, cf. REICH, *StHG-Komm*, n. 39 ad art. 8 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 42 ad art. 16 ; JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 24 ; DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 65 ; STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 3 ; d'un autre avis : RICHNER/FREI/KAUFMANN, selon ces auteurs : « *Privatentnahme liegt auch vor wenn Auslagen, die nicht i.S. von art. 27 geschäftsmässigegründet sind, insbes. Private Lebenshaltungskosten, (zu Unrecht) dem Geschäftsaufwand belastet werden* », cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar,* n. 64 ad art. 18.

915 Cf. REICH, *DBG-Komm*, n. 42 ad art. 16 ; pour le prélèvement privé, la doctrine (cf. notamment WETTER, *Privatentnahme*, p. 21 ss) parle de « *Substanzentnahme* » qui met en évidence que de la substance (c'est-à-dire des éléments de fortune) est transférée. Le second cas, c'est-à-dire la prestation à soi-même et la prestation en nature, est considéré comme une « *Kostenkorrekturentnahme* ». Ce terme fait référence à la circonstance que seule la valeur de l'objet est retirée de l'exploitation de l'entrepreneur et non pas sa substance même. Un tel phénomène se retrouve notamment lorsqu'un entrepreneur emploie temporairement et occasionnellement des biens commerciaux dans un but privé (« *Nutzungentnahme* ») ou qu'il engage ses employés pour des travaux privés (« *Dienstleistungsentnahme* »). Dans le cas d'une « *Kostenkorrekturentnahme* », aucun transfert n'a lieu mais l'utilisation respectivement, le service est consommé dans un but privé.

916 Conformément à cette disposition, « sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable, notamment la pension et le logement, ainsi que les produits et marchandises qu'il prélève dans son exploitation et qui sont destinés à sa consommation personnelle ; ces prestations sont estimées à leur valeur marchande ».

plus d'un cas de réalisation effective dont l'examen ne fait pas partie de la présente recherche[917].

B. Base légale

1. Ancien droit

a. Art. 21 al. 1 lit. d AIFD

Avant l'entrée en vigueur de la LIFD, l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD prévoyait que « l'impôt se calcule, sous réserve de […] sur le revenu total du contribuable provenant d'une activité à but lucratif, du rendement de la fortune ou de recette d'autres sources, en particulier : [lit. d] sur les bénéfices en capital obtenus dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres, par l'aliénation ou la réalisation de biens, tels que les bénéfices sur immeubles, la plus-value provenant de l'aliénation de titres, les bénéfices de liquidation en cas de remise ou d'aliénation d'une entreprise ».

L'art. 21 al. 1 lit. d AIFD prévoyait d'une manière générale que les gains en capital sont imposables lorsque les éléments de fortune sont réalisés[918]. A ce stade de l'analyse, deux points peuvent déjà être relevés. D'une part, malgré son importante fonction, la notion de réalisation n'était pas définie par la loi[919]. D'autre part, l'AIFD ne mentionnait pas expressément le passage de la fortune commerciale à la fortune privée. Il n'existait ainsi pas de base légale expresse permettant l'imposition du prélèvement privé. Cependant, nous verrons plus bas que le transfert d'un bien de la fortune commerciale à la fortune privée était assimilé à une réalisation. Cette position reposait sur une interprétation extensive de la

---

917 Nous n'entrerons pas plus en détail sur les questions liées à l'imposabilité de la jouissance de son propre patrimoine ni à l'évaluation des biens qui ont fait l'objet de prestation en nature. Notons tout de même que la doctrine majoritaire considère, à raison, que les biens, objets de la prestation en nature ne devraient pas, contrairement au libellé de l'art. 16 al. 2 LIFD être évalués à leur valeur marchande mais plutôt à celle d'acquisition. Il semble en effet injustifié d'exiger que l'entreprise fasse un bénéfice lors de transactions avec l'entrepreneur, cf. notamment : NOEL, *CR-LIFD*, n. 57 ad art. 16 LIFD ; REICH, *DBG-Komm*, n. 42 ad art. 16 ; *contra* : LOCHER, *Kommentar I*, n. 59 ad art. 16.

918 Selon la pratique des autorités chargées d'appliquer l'AIFD, le prélèvement privé n'est imposable que si l'entreprise qui a obtenu le bénéfice est astreinte à tenir des livres et si le bien sur lequel le bénéfice à été réalisée faisait partie de la fortune commerciale de cette entreprise, cf. MASSHARDT/GENDRE, *Commentaire IDN*, n. 102 ad art. 21 al.1 lit. AIFD.

919 Le texte allemand parle de « *Verwertung* ».

notion de réalisation que nous proposons de présenter dans le prochain chapitre.

b. Interprétation jurisprudentielle de l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD

Le transfert d'un bien de la fortune commerciale à la fortune privée est assimilé à un cas de réalisation depuis un arrêt du Tribunal fédéral du 22 septembre 1950[920]. Dans cet arrêt, notre haute Cour se prononça de la manière suivante. « Selon la signification la plus courante du terme, il semble douteux que ce transfert représente une aliénation ou une réalisation au sens de l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD. Cependant, un examen plus approfondi conduit à répondre à l'affirmative à cette question. Cette disposition n'appréhende pas uniquement le cas de l'aliénation dans le sens du droit civil, c'est-à-dire de modification de la propriété […]. Elle mentionne outre l'aliénation, également la réalisation. L'opération dont il est question ici se laisse sans autre appréhender en tant qu'un type de réalisation. Le fait qu'il faille la soumettre à l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD est en particulier également déductible de l'énumération expresse en tant qu'exemple de gain en capital imposable du gain de liquidation « lors de la cessation ou de l'aliénation d'une entreprise ». En effet, une cessation d'entreprise sans aliénation représente justement aussi un transfert de la fortune commerciale à la fortune privée de l'exploitant de l'entreprise »[921].

Cette importante jurisprudence consacre une interprétation large de la notion de réalisation. Depuis cet arrêt, le prélèvement privé fut assimilé à un cas de réalisation[922]. Cette solution était atteinte non pas car le revenu était

---

920 ATF 76 I 206 = ASA 19, 332 ; LOCHER relève que le Tribunal fédéral arriva à cette conclusion principalement sur la base d'une interprétation téléologique, cf. LOCHER, *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 210.

921 Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est : « *Ob dieser Übergang eine Veräusserung oder Verwertung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 Lit. d WstB darstelle, scheint nach der nächstliegenden Bedeutung dieser Begriffe zweifelhaft zu sein. Eine nähere Prüfung führt jedoch zur Bejahung der Frage. Jene Bestimmung erfasst nicht nur den Fall der Veräusserung im zivilrechtlichen Sinne, d.h. des Eigentumswechsels […]. Sei erwähnt neben der Veräusserung auch die Verwertung. Der hier in Frage stehende Vorgang lässt sich aber zwanglos als eine Art Verwertung auffassen. Dass er ebenfalls unter Art. 21 Abs. 1 Lit. d WstB gezogen werden muss, ergibt sich insbesondere daraus, dass dort als Beispiel eines steuerbaren Kapitalgewinnes ausdrücklich der Liquidationsgewinn « bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens » angeführt wird ; denn eine Aufgabe eines Unternehmens ohne Veräusserung liegt gerade auch in der Überführung des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen des bisherigen Geschäftsinhaber*s ».

922 MASSHARDT/GENDRE, *Commentaire IDN*, n. 94 ad art. 21 1er al., lit. d AIFD ; autres arrêts qui vont dans le même sens : ASA 46, 112 ; RDAF 1978, 96.

effectivement réalisé au sens traditionnel du terme, mais parce que le bien passait d'un domaine où les gains en capital étaient imposables à un domaine où ces derniers étaient exonérés. Le Tribunal fédéral profita ainsi du manque de précision de la notion de réalisation (« *Verwertung* ») pour y soumettre le cas du prélèvement privé. Le défaut de base légale claire et précise fit cependant naître une insécurité juridique peu souhaitable, raison pour laquelle, la doctrine réclamait une base légale[923].

2. Base légale actuelle

Pour répondre aux critiques de la doctrine, une base légale a été créée lors de l'entrée en vigueur de la LIFD. L'art. 18 al. 2 LIFD qui prévoit que « le transfert d'éléments de la fortune commerciale à la fortune privée […] est assimilé à une aliénation » consacre au niveau de la loi l'imposition du prélèvement privé pour l'impôt fédéral direct. Une telle base légale a également été prévue dans la loi d'harmonisation à l'art. 8 al. 1 LHID qui prescrit que « le produit de l'activité indépendante comprend également tous les bénéfices en capital provenant […] du transfert dans la fortune privée […] d'éléments de la fortune commerciale ». Au vu de ce qui précède, il faut constater que le prélèvement privé est actuellement prévu par une base légale suffisamment claire et précise, remplissant les conditions posées par le principe de la légalité.

C. Nature de l'imposition

1. Doctrine

La question de la réalisation des réserves latentes afférentes à un bien transféré de la fortune commerciale à la fortune privée a été longtemps débattue en doctrine. Le débat avait lieu en raison du fait que l'imposition du prélèvement privé n'était pas prévue expressément par la loi et qu'un impôt ne pouvait être prélevé qu'en cas de réalisation[924]. Il était dès lors pertinent de déterminer si cette opération devait être qualifiée de réalisation, faute de quoi aucune imposition ne pouvait avoir lieu. De nombreux auteurs se sont donc penchés sur la qualification du prélèvement privé. Les paragraphes qui suivent présentent l'avis de certains d'entre eux antécédents à l'entrée en

923 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 285 ; ALTORFER, *Geschäfts- und Privatvermögen*, p. 160.

924 Art. 21 al.1 lit. d AIFD.

vigueur de la LIFD. Dans la mesure où la législation actuelle contient maintenant une disposition appréhendant les opérations de prélèvement, le débat a perdu de son importance. Nous illustrerons cependant l'avis d'auteurs contemporains[925] qui persistent à considérer que le prélèvement privé constitue un cas de réalisation effective. Puis nous exposerons pourquoi, selon la doctrine actuelle, il s'agit au contraire d'un cas de réalisation systématique.

Selon ALTORFER[926], la réalisation d'un gain est la transformation d'une plus-value déjà existante en une substance corporelle (« *körperliche Einnahme* ») qui a lieu lors de la sortie du bien de la fortune globale du contribuable. Selon lui, le prélèvement privé ne remplit manifestement pas ces critères et ne constitue dès lors pas une réalisation. La plus- ou la moins-value continue à exister sur l'objet d'origine en tant que simple diminution ou augmentation de valeur et le transfert de la fortune commerciale à la fortune privée ne conduit pas à un afflux de nouvelles valeurs réelles, dont peut disposer le contribuable. L'élément de fortune retiré reste dans la fortune globale du contribuable. Ainsi, aucun gain n'est réalisé de par le simple transfert d'un bien d'un complexe économique à un autre[927].

Ce point de vue est largement partagé par WETTER[928], pour qui le prélèvement privé ne constitue pas une réalisation. Selon elle, on ne peut parler de réalisation (effective) que si des actifs ou des passifs sortent de la fortune de l'entreprise, respectivement de la sphère de puissance de l'entrepreneur en créant un gain, défini en tant que rémunération dont peut disposer librement l'entrepreneur[929]. Ainsi, dans la mesure où l'entrepreneur ne reçoit pas une contre-prestation librement disponible, il faudrait nier la présence d'une réalisation lors du prélèvement privé.

En revanche, d'autres auteurs considéraient que le transfert d'éléments économiques de la fortune commerciale à la fortune privée est un cas de

925 Notamment GURTNER, *Geschäftsversmögen und Privatvermögen*, p. 11 s.

926 ALTORFER, *Geschäfts- und Privatvermögen*, 158 ss.

927 ALTORFER perçoit cependant que la non-imposition du prélèvement privé est problématique. Il propose deux solutions : le report de l'imposition jusqu'au moment de la réalisation du bien ou la création d'une base légale spéciale permettant l'imposition malgré la violation du principe de réalisation. Cette base légale devait donc selon lui être créée, cf. ALTORFER, *Geschäfts- und Privatvermögen*, p. 159.

928 WETTER, *Privatentnahme*, p. 25 ss.

929 WETTER, *Privatentnahme*, p. 19.

réalisation effective. C'est le cas notamment de KÄNZIG[930]. Pour cet auteur, nous l'avons vu[931], la réalisation est caractérisée par deux points centraux. D'une part, il faut que des actifs ou des passifs sortent du patrimoine de l'entreprise[932], d'autre part, il faut que par là, un gain soit obtenu[933]. Selon cet auteur, le prélèvement privé remplit ces deux conditions. Selon lui, l'actif transféré dans la fortune privée sort du patrimoine de l'entreprise et une rémunération a lieu dans la mesure où le prélèvement privé a lieu à charge du compte de capital. Il s'agit ainsi d'une opération onéreuse[934]. KÄNZIG justifie sa position par des aspects économiques. Selon cette conception, l'entreprise et l'entrepreneur sont deux sujets économiques différents et l'entrepreneur doit être considéré comme un tiers par rapport à l'entreprise[935]. Ainsi, le transfert d'un bien de la fortune de l'entreprise (fortune commerciale) à la fortune de l'entrepreneur (fortune privée) doit être considéré d'un point de vue économique comme une aliénation de fortune contre rémunération (« *entgeltliche Vermögensveräusserung* »)[936].

Il est intéressant de relever que certains auteurs postérieurs à l'entrée en vigueur de la LIFD partagent la conception selon laquelle le prélèvement privé est un cas de réalisation effective. C'est le cas notamment de GURTNER[937]. Cet auteur reconnaît que d'un point de vue civil, le transfert d'un bien de la fortune commerciale à la fortune privée du titulaire d'une raison individuelle ne représente pas un cas d'aliénation. Selon lui, il ne faut cependant pas se baser sur des critères de droit civil mais sur des critères économiques. Selon ces derniers, il convient de distinguer strictement l'entreprise de l'entrepreneur. Lorsque le titulaire d'une raison individuelle retire un bien de son exploitation, une opération d'aliénation (« *Veräusserungsgeschäft* ») est effectuée entre l'entreprise et l'entrepreneur. La rémunération pour le bien aliéné – qui correspond selon GURTNER en général à la valeur vénale de ce bien – doit être affectée au compte de capital

930 Notamment : KÄNZIG, *Grundfragen*, p. 196 ss ; selon cet auteur, les gains en capital, respectivement les réserves latentes afférentes à des biens de l'entreprise, doivent être imposés au moment de leur réalisation comptable ou effective. Cet auteur ne mentionne pas la notion de réalisation systématique.

931 Cf. *supra*, p. 34 ss.

932 « *Aus dem Unternehmungsvermögen ausscheiden* ».

933 « *Ein Gewinn erzielt wird* ».

934 KÄNZIG, *Grundfragen*, p. 198 : « *So ist die Privatentnahme ein entgeltlicher Geschäftsvorgang : sie hat zu Lasten des Kapitalkontos zu erfolgen* ».

935 KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer*, n. 169 ad art. 21 al. 1 lit. d.

936 KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer*, n. 97, art. 21 al. 1 lit. d.

937 GURTNER, *Geschäftsversmögen und Privatvermögen*, p. 11 s.

respectivement au compte privé du titulaire de la raison individuelle. Selon cet auteur, les conditions de base de la réalisation effective (aliénation, rémunération, libre disponibilité juridique de cette rémunération) sont remplies, de sorte qu'il faut considérer que le prélèvement privé est un cas de réalisation effective.

Au vu des positions décrites précédemment, on constate que les auteurs soutenant que le prélèvement privé est un cas de réalisation effective ont une approche économique. Selon eux, l'entrepreneur et l'entreprise sont deux entités économiques distinctes et le passage d'un bien d'une de ces entités à l'autre correspond à un transfert d'une personne à une autre.

Actuellement, l'écrasante majorité de la doctrine[938] est d'avis que le prélèvement privé est un cas de réalisation systématique. La question n'est d'ailleurs plus véritablement controversée[939]. En effet, tous les auteurs retiennent que, d'un point de vue juridique, cette opération ne constitue pas une aliénation et que le bien ne change pas de titulaire. Seuls le but et la fonction de l'élément économique sont modifiés. Dans ce sens, le prélèvement privé ne peut pas être traité comme une réalisation effective mais fait partie des cas de réalisation systématique dont l'imposition est justifiée par la différence de traitement entre la fortune privée et la fortune commerciale[940].

2. Prise de position

Le prélèvement privé est, sans conteste, un cas de réalisation systématique et selon l'approche consacrée dans le cadre de la présente recherche, il constitue une règle fiscale correctrice. Le transfert de la fortune commerciale

938 Entre autres : RIEDWEG/GRÜNBLATT, *BSK-FusG*, n. 23 ad Teil 1 vor 69 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 29 ss ; JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 114 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 100 ad art. 18 ; WEIDMANN, *Einkommensbegriff*, p. 194 ; STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 5 ; DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 63 ; HINNY, *Marke im Konzern,* p. 127 ; BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 199 ; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 565 ; SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 69 ; CHARBONNIER, *Produits dérivés*, p. 235 ; DE MITRI/GANI, *Passage,* p. 566 ; MEIER-MAZZUCATO, *Unternehmensnachfolge,* p. 245.

939 Avec l'exception mentionnée de GURTNER qui est à notre connaissance le seul auteur contemporain considérant que le transfert de la fortune commerciale à la fortune privée constitue un cas de réalisation effective, cf. GURTNER, *Geschäftsversmögen und Privatvermögen*, p. 11 s.

940 Pour HÖHN/GAGIANUT, le fait que l'on puisse parler d'aliénation d'un point de vue économique ne change rien à cette appréciation dans la mesure où une interprétation selon la réalité économique de la notion d'aliénation n'est pas retenue en droit fiscal suisse, cf. CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 550.

à la fortune privée constitue même l'exemple type de la réalisation systématique. En conformité avec l'écrasante majorité de la doctrine actuelle, il faut donc retenir que le prélèvement privé n'est pas un cas de réalisation effective mais bien plus un phénomène menant à une imposition en raison de pures considérations fiscales. C'est bien la différence de traitement entre les gains en capitaux effectués sur des éléments de la fortune commerciale par rapport à ceux effectués sur de la fortune privée et donc bien le transfert d'un à l'autre de ces systèmes qui justifie l'imposition.

En outre, on ne peut retenir qu'une aliénation n'a lieu dans la mesure où le processus n'implique pas la participation de deux sujets fiscaux différents. Cette opération n'est donc pas une aliénation au sens de l'art. 18 al. 2, 1ère phrase LIFD mais elle y est assimilée en raison de la mention expresse du transfert d'éléments de la fortune commerciale à la fortune privée à l'art. 18 al. 2, 2ème phrase LIFD.

Cela dit, l'imposition du prélèvement privé est problématique par rapport au principe de réalisation et celui de la capacité contributive. Il conduit fréquemment à des problèmes de liquidités dans la mesure où un afflux de moyens financiers permettant d'acquitter l'impôt fait souvent défaut au moment de l'imposition[941] et à des problèmes pratiques, notamment concernant la fixation du montant des réserves latentes devant être soumis à l'impôt.

D. Définition de la fortune privée et de la fortune commerciale

1. Généralités

Pour comprendre le fonctionnement du prélèvement privé, il est indispensable d'appréhender de manière précise les contours de la notion de fortune privée et de celle de fortune commerciale. En effet, il paraît impossible de percevoir la sortie d'un certain système si on n'en connaît pas précisément les limites. Cette distinction entre la fortune commerciale et la fortune privée est d'une importance fondamentale[942] et occupe les praticiens

941 DE MITRI/GANI, *Passage,* p. 567.

942 NOËL, *Note*, p. 32 ; NOEL, *CR-LIFD*, n. 63 ad art. 18 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 43 ad art. 18 ; HÖHN, *Bedeutung der Vermögensart*, p. 205 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 119 ss ad art. 18 ; AMSCHWAND, *Geschäftsvermögen oder Privatvermögen*, p. 480 ; HÖHN, *Bedeutung der Vermögensart*, 205 ss ; ALTORFER, *Geschäfts- und Privatvermögen*, p. 15 ss ; selon REICH, il existe un « *tief greifender Dualismus* » entre ces deux types de fortune, cf. REICH, *Ausgleichleistungen*, p. 264.

du conseil fiscal et de l'administration dans leur pratique quotidienne[943]. En effet, aussi bien les impôts fédéraux directs que la LHID et les lois cantonales attachent un traitement fiscal différent sur de nombreux aspects au fait qu'un bien soit rattaché à la fortune commerciale ou privée d'un contribuable personne physique[944].

Le présent chapitre passe en revue les différents types de fortune dont peut disposer un contribuable exerçant une activité lucrative indépendante ainsi que les critères permettant de qualifier l'appartenance d'un actif à l'un ou l'autre type de fortune. Nous présenterons dans un premier temps la fortune privée et la fortune alternative (ch. 2) puis, de manière détaillée, la fortune commerciale (ch. 3). Ensuite, nous exposerons le fonctionnement de la méthode de la prépondérance (ch. 4).

2. Fortune privée, fortune alternative

La loi ne contient pas de définition de la fortune privée. De manière générale, on considère que la fortune privée est celle qui est affectée à des buts privés et non commerciaux. La doctrine la définit par la négative[945]. On entend par fortune privée, la fortune du contribuable qui n'est pas sa fortune commerciale[946]. La fortune privée est ainsi une notion complémentaire à la notion de fortune commerciale, raison pour laquelle nous nous concentrerons dans le chapitre suivant sur la notion de fortune commerciale. Cela dit, il nous paraît opportun ici de faire à titre préliminaire, une distinction entre la fortune privée nécessaire, la fortune commerciale nécessaire et la fortune alternative[947].

La fortune privée nécessaire est l'ensemble des éléments de fortunes qui de par leur qualité et leur destination servent exclusivement des buts privés. Il s'agit des objets que le contribuable emploie personnellement, comme les

943 Selon SIMONEK, cette distinction représente une des tâches principales du droit fiscal suisse du revenu, cf. SIMONEK, *Abgrenzung*, p. 514.

944 Il faut relever que la problématique de la distinction entre fortune commerciale et fortune privée ne se pose pas pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives (dans ce sens : CHARBONNIER, *Produits dérivés*, p. 236). En effet, tous les biens, droits et obligations qui sont attribués du point de vue du droit civil à une personne morale représentent toujours d'un point de vue fiscal de la fortune commerciale. Les personnes morales n'ont ainsi pas de fortune privée.

945 REICH, *Abgrenzung*, p. 222.

946 ARNOLD, *Geschäfts- und Privatvermögen*, p. 271.

947 Cette distinction est faite par la doctrine depuis un arrêt de principe du Tribunal fédéral datant de 1944 (ATF 70 I 257), cf. REICH, *Abgrenzung*, p. 222 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 340.

objets ménagers, les bijoux, les œuvres d'art. La fortune commerciale nécessaire quant à elle est composée des objets qui de par leur nature et leurs caractéristiques sont nécessaires à l'exercice d'une certaine activité lucrative indépendante. Un contribuable indépendant ne peut pas transférer les biens de sa fortune commerciale nécessaire dans sa fortune privée[948]. La fortune alternative[949] en revanche est composée des objets qui de par leur nature peuvent aussi bien faire partie de la fortune commerciale que de la fortune privée[950]. Le contribuable peut ainsi transférer des biens de sa fortune alternative qu'il utilise commercialement dans sa fortune privée[951]. Les seules apparences externes des biens appartenant à la fortune alternative ne suffisent généralement pas à les attribuer à la fortune privée ou commerciale[952]. Des biens alternatifs typiques sont les immeubles et les titres[953].

3. Fortune commerciale

a. Notion

Alors que sous l'ancienne loi, une définition légale de la fortune commerciale faisait défaut, la LIFD dispose désormais d'une telle définition[954]. Selon l'art. 18 al. 2 LIFD, « la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante ; il en va de même pour les participations d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure ou le détenteur les déclare comme fortune commerciale au moment

948 DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 24.

949 On trouve dans la pratique une certaine confusion entre les notions de biens mixtes et de bien alternatifs. La fortune mixte est composée des biens qui sont utilisés aussi bien de manière commerciale et de manière privée. L'attribution de biens mixtes est opérée par le recours à la méthode de la prépondérance (pour un aperçu de la méthode de la prépondérance, cf. *infra*, p. 186 ss). En revanche, la fortune alternative est composée des objets qui, de par leur nature, peuvent aussi bein faire partie de la fortune commerciale que de la fortune privée.

950 ALTORFER parle de biens neutres (« *neutrale Güter* »), cf. ALTORFER, *Geschäfts- und Privatvermögen*, 114.

951 DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 24.

952 AMSCHWAND, *Geschäftsvermögen oder Privatvermögen*, p. 482 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 342.

953 DE VRIES, *double imposition,* p. 89.

954 GURTNER est d'avis que la LIFD ne contient pas de définition de la fortune commerciale, cf. GURTNER, *Aenderung*, p. 47.

de leur acquisition ». Cet article consacre la méthode de la prépondérance[955] et mentionne la notion de fortune commerciale volontaire[956].

D'une manière générale, on peut dire que la notion de fortune commerciale est composée de deux éléments[957]. D'une part, le contribuable doit exercer une activité lucrative indépendante[958] (let. b) et d'autre part, la fortune commerciale doit servir à l'exercice de cette activité (let. c). Nous verrons ensuite d'autres indices permettant de déterminer si un bien fait partie de la fortune commerciale ou privée (let. d) puis la possibilité d'attribuer un élément économique à la fortune commerciale au moment de l'acquisition d'un bien (let. e). Le but du présent chapitre étant d'examiner les critères permettant de déterminer quand un bien est transféré d'un système fiscal à un autre.

b. Existence d'une activité lucrative indépendante

La loi ne contient pas de définition de l'activité lucrative indépendante[959,960]. Cette notion se caractérise par son manque de précision et par sa largeur[961]. En effet, au vu de la diversité des états de fait à régler, il ne semble pas possible de définir de manière générale et précise cette notion[962]. La jurisprudence et la doctrine définissent traditionnellement l'activité lucrative indépendante comme toute activité mettant à contribution du travail et du capital, selon une organisation propre, librement choisie, reconnaissable à

955 Sur la notion de la méthode de la prépondérance, cf. *infra*, p. 186 s.

956 Sur la notion de la fortune commerciale volontaire, cf. *infra*, p. 185.

957 SIMONEK, *Abgrenzung*, p. 514.

958 Seules les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante ont une fortune commerciale (OBRIST, *activité*, p. 459 ; DE VRIES, *double imposition,* p. 88*) ;* les contribuables n'ayant pas d'activité professionnelle et ceux qui ont exclusivement une activité lucrative dépendante n'ont pas de fortune commerciale, à l'exception, comme nous allons le voir de la fortune commerciale volontaire, cf. *infra*, p. 185.

959 Sur la notion d'activité lucrative indépendante en droit fiscal et en droit du travail cf. OBRIST, *activité*, p. 457 ss.

960 L'art. 18 al. 1 LIFD prévoit que « sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante ». Le législateur donne des exemples d'activité lucrative indépendante mais laisse dans une large mesure à la doctrine et à la jurisprudence le soin de définir ce qu'il faut entendre par activité lucrative indépendante. Dans ce sens, cf. REICH, *selbständige Erwerbstätigkeit*, p. 117.

961 REICH parle de « *Offenheit und Unschärfe* », cf. REICH, *selbständige Erwerbstätigkeit* p. 122.

962 BÖHI, *Einkommensbegriff*, p. 221 ; Rapport du Conseil fédéral, traitement uniforme, p. 1093.

l'extérieur, pour le compte et aux risques du contribuable, de manière planifiée et durable et dans le but de générer du profit[963].

c. Service de cette activité lucrative indépendante

Pour déterminer si un bien fait partie de la fortune commerciale ou privée, la jurisprudence et la doctrine se basent sur sa fonction technico-économique[964]. Cette notion vise à étendre la fortune commerciale aux objets qui servent effectivement l'activité lucrative indépendante, c'est-à-dire qui sont employés dans un but lucratif, pour augmenter les gains ou les possibilités de gains de la personne qui y fait recours. Ce sera sans autre le cas des locaux commerciaux dans lesquels le contribuable exerce son activité, des véhicules professionnels ou encore des outils que le contribuable emploie régulièrement dans l'exercice de sa profession. La dévolution d'éléments économiques à l'activité commerciale est un acte subjectif de l'entrepreneur[965] dans la mesure où c'est lui qui détermine l'utilisation des objets dont il est propriétaire. Outre cet élément subjectif, l'élément économique doit également être objectivement en mesure de servir l'activité lucrative indépendante[966].

d. Critères et indices pour déterminer la nature commerciale ou privée d'un bien

La jurisprudence est très abondante sur la question de l'attribution d'un bien à la fortune privée ou commerciale[967]. Pour déterminer si un bien fait partie de la fortune privée ou commerciale, les autorités judiciaires et administratives examinent sa fonction technico-économique actuelle en

963 OBERSON, *Droit fiscal suisse* p. 88 ; STOCKER, *Die steuerliche Abgrenzung,* p. 1 ; BÖHI, *Einkommensbegriff*, p. 222 ; OBRIST, *activité*, p. 457 ss.

964 « *Aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion* », cf. ATF 112 Ib 82 ; ASA 74, 738 ; REICH, *Abgrenzung*, p. 224 ; OESCH, *Wertzuwachsgewinne*, p. 25 ; REICH, *Ausgleichleistungen*, p. 265 ; DE VRIES, *double imposition,* p. 88.

965 REICH, *Steuerrecht*, p. 340.

966 L'objet ou l'élément économique doit dès lors être potentiellement en mesure de fournir une prestation à l'obtention du revenu, cf. REICH, *Steuerrecht*, p. 340.

967 La plupart des arrêts traitant ce point concernent l'attribution d'immeubles mais les critères qui en découlent peuvent être employés lorsqu'il s'agit d'autres biens, cf. NOEL, *CR-LIFD*, n. 69 ad art. 18.

procédant à une analyse à la lumière de toutes les circonstances du cas d'espèce[968] donnant la priorité aux éléments objectifs[969]

La jurisprudence constante du Tribunal fédéral indique que l'enregistrement dans la comptabilité ne suffit pas à elle seule pour décider de l'attribution d'un élément de la fortune à la fortune commerciale[970]. Le fait qu'un bien soit inscrit dans la comptabilité d'une entreprise est un indice commercial qui ne saurait lier l'autorité de taxation[971] et dont la validité peut être infirmée par des faits contraires[972]. En outre, il se peut qu'un élément de fortune – eu égard à sa fonction technique et économique – peut constituer un élément de fortune commerciale, même s'il n'est pas incorporé dans la comptabilité[973]. Il n'en demeure pas moins que celui-ci est un indice important en faveur de sa nature commerciale[974]. En effet, l'inscription dans la comptabilité exprime en quelque sorte la volonté du contribuable.

968 REICH, *DBG-Komm*, n. 48 ad art. 18 ; OESCH, *Wertzuwachsgewinne*, p. 25 ; ATF 112 Ib 82 ; ASA 74, 738.

969 Dans ce sens : AMSCHWAND, p. 482 ; PICHON, *Fortune commerciale et fortune privée*, p. 190. Cela dit, le contribuable est la seule personne compétente pour déterminer si un bien doit servir son activité lucrative indépendante ou s'il doit rester dans sa fortune privée. Ce dernier choisit en effet librement s'il veut employer commercialement un objet jusqu'alors privé (en l'apportant à son exploitation par exemple). Dans ce sens, on peut dire que la fortune commerciale est volontaire et que l'attribution d'un bien à la fortune commerciale est un acte subjectif. Il n'en découle cependant pas forcément que le contribuable peut déterminer en dernière instance la qualification d'un objet. Celle-ci repose au contraire sur une appréciation objective de la situation et la seule volonté subjective du contribuable n'est pas déterminante, ni d'ailleurs à fortiori sa seule déclaration formelle. Dans ce sens, un contribuable ne saurait de par sa seule déclaration déterminer l'appartenance à sa fortune privée d'un bien qu'il emploie manifestement dans le cadre de son activité lucrative indépendante. C'est la volonté du contribuable d'employer un bien dans le cadre de son activité lucrative indépendante qui est déterminante et non pas sa volonté de l'attribuer à sa fortune commerciale pour des raisons fiscales. La volonté du contribuable doit en effet se manifester de manière objective et la situation alléguée doit être effectivement réalisée de sorte que l'on parle de manifestation de volonté objective.

970 ASA 74, 738.

971 NOEL, *CR-LIFD*, n. 71 ad art. 18.

972 REICH, *Ausgleichleistungen*, p. 265.

973 Arrêt du TF 2C_47/2009 du 26 mai 2009, consid. 3.2 ; PICHON, *Fortune commerciale et fortune privée*, p. 193.

974 RDAF 1990, 21 ; REICH réserve le cas où il est indiqué expressément que le bien fait partie de la fortune privée et que ses rendements et dépenses sont comptabilisés de manière conséquente sur le compte privé, cf. REICH, *DBG-Komm,* n. 50 ad art. 18. Il apparaît en effet que le traitement comptable est moins pertinent lorsque le contribuable tient des comptes dans lesquels il enregistre aussi bien sa fortune commerciale que sa fortune privée, dans ce sens, cf. ASA 74, 738.

e. Commercialisation volontaire d'une participation

L'art. 18 al. 2 LIFD offre la possibilité au contribuable de déclarer[975] comme fortune commerciale des participations d'au moins 20 % au capital–actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative au moment où il les acquiert. Ces éléments forment la fortune commerciale volontaire[976]. Cette possibilité est liée à la limitation de la déductibilité des intérêts passifs sur la fortune privée[977]. En déclarant ses participations comme fortune commerciale, le contribuable pourra se prévaloir des avantages liés à la fortune commerciale (notamment la déductibilité illimitée des intérêts passifs) mais subira également les désavantages de celle-ci (notamment l'imposition des gains en capitaux)[978]. En effet, la fortune commerciale volontaire est traitée sur tous les aspects comme le reste de la fortune commerciale[979]. Le transfert de celle-ci dans la fortune privée entraîne les mêmes conséquences fiscales qu'un prélèvement privé ordinaire[980].

Cette option est également ouverte aux personnes qui n'exercent pas d'activité lucrative indépendante. La doctrine parle dans ce cas d'activité lucrative indépendante présumée (« *supponierte selbständige Erwerbstätigkeit* »)[981].

975 On admet généralement que l'attribution à la fortune commerciale doit avoir lieu au plus tard au moment de la remise de la 1ère déclaration fiscale qui suit l'acquisition des participations.

976 Les auteurs germanophones parlent de « *gewillkürtes Geschäftsvermögen* » ou de « *optiertes Geschäftsvermögen* ».

977 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 92 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 342-343.

978 En raison de l'imposition des gains en capitaux réalisés sur la fortune commerciale volontaire, il est très rare dans la pratique que le contribuable opte pour une commercialisation volontaire.

979 Circulaire AFC, imposition partielle, ch. 3 ; la fortune commerciale volontaire bénéficie notamment de l'imposition partielle prévue à l'art. 18b LIFD si les conditions d'application de cette disposition sont remplies.

980 DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 34.

981 ARNOLD, *Geschäfts- und Privatvermögen*, p. 277.

4. Méthode de la prépondérance

a. Méthode de la prépondérance versus méthode du partage de la valeur

Le présent chapitre a pour objet de présenter la méthode de la prépondérance et celle du partage de la valeur. Nous montrerons ensuite de quelle manière le législateur a finalement opté pour la première de ces méthodes (let. b).

L'attribution d'un bien à la fortune commerciale ou privée n'est pas aisée lorsque le même bien a plusieurs usages[982]. Dans ce contexte, il a fallu déterminer si la partie privée d'un bien pouvait être séparée de sa partie commerciale de sorte que chacune des parties suit un sort indépendant (méthode du partage de la valeur ou « *Wertzerlegungsmethode* ») ou si le bien devait dans sa totalité être soumis exclusivement aux règles régissant la fortune commerciale ou privée (méthode de la prépondérance, « *Preponderanzmethode* »).

Sur ce point, la jurisprudence du Tribunal fédéral a évolué de manière inconstante. Dans un premier temps, notre haute Cour attribuait régulièrement les objets mixtes entièrement à la fortune privée ou à la fortune commerciale, en admettant que l'un ou l'autre but était dominant[983]. Depuis l'ATF 92 I 49, le Tribunal fédéral a modifié cette jurisprudence concernant les biens immobiliers mixtes[984] et a admis, au contraire qu'il fallait procéder à un partage de la valeur de ces derniers, lorsque leur utilisation était mixte. Ainsi, seule la partie de l'immeuble qui servait à l'exploitation de l'entreprise du contribuable pouvait être attribuée à la fortune commerciale[985]. Selon cette pratique, l'attribution entière d'un immeuble à la fortune commerciale ou à la fortune privée ne peut entrer en ligne de compte que si son utilisation privée est insignifiante par rapport à

---

982 C'est le cas notamment des immeubles qui comprennent des logements privés et des locaux commerciaux et servent ainsi en même temps à des fins privées et à des fins commerciales. Cela peut également être le cas de biens meubles, par exemple d'un véhicule automobile que le contribuable utilise aussi bien pour l'exercice de sa profession que pour des fins privés.

983 ATF 82 I 178 ; arrêt du TA-NE du 22 juin 1988 = RJN 1988 p. 135 ; PICHON, *Fortune commerciale et fortune privée*, p. 192.

984 En pratique, la méthode de la répartition de la valeur n'était appliquée que pour les biens immobiliers, pour qui la méthode de la prépondérance continuait à s'appliquer, cf. GURTNER, *Aenderung*, p. 56 ; cf. REICH, *Abgrenzung*, p. 228 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 342.

985 ATF 92 I 49, p. 53, RDAF 1967, 247.

son utilisation commerciale ou inversement[986]. On peut donc dire qu'avant l'entrée en vigueur de la LIFD, la pratique appliquait la méthode du partage de la valeur pour les biens immobiliers.

b. Méthode consacrée par la loi

La situation a changé depuis l'introduction de la LIFD[987]. En effet, depuis le 1er janvier 1995, les biens à utilisation mixte sont attribués dans leur totalité soit à la fortune commerciale, soit à la fortune privée[988]. L'art. 18 al. 2 LIFD prévoit désormais que la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante[989]. Cet article consacre la méthode de la prépondérance selon lequel, il suffit que l'utilisation commerciale dépasse la jouissance privée du bien pour affecter l'entier de celui-ci à la fortune commerciale[990,991]. La simplicité et la praticabilité parlent en faveur de la méthode de la prépondérance dans la mesure où des problèmes d'attribution ne surgissent que dans les cas limites où l'utilisation privée d'un bien est presque équivalente à son utilisation commerciale[992]. Cette méthode permet ainsi de réduire le nombre de litiges sur les détails de l'utilisation des biens du contribuable.

---

986 REICH, *Abgrenzung*, p. 228 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 342.

987 Selon REICH, le législateur a choisi la méthode de la prépondérance en raison de la difficulté à appliquer la méthode du partage de la valeur dans les cantons qui connaissent le système dualiste de l'imposition des gains immobiliers, cf. REICH, *DBG-Komm,* n. 55 ad art. 18 ; cf. également DE MITRI/GANI, *Passage,* p. 567.

988 DE VRIES, *double imposition,* p. 89 ; cf. notice AFC, activité lucrative indépendante.

989 La méthode de la prépondérance ne s'applique pas pour la fortune commerciale volontaire. En effet, le fait d'avoir opté pour commercialiser une participation ne permet pas de considérer que les participations acquises ultérieurement forment automatiquement de la fortune commerciale. Dans ce cas, il faut appliquer la méthode du partage de la valeur, dans ce sens : DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 32. Cette solution est admise implicitement par l'AFC dans sa circulaire AFC, imposition partielle. En effet, cette dernière prévoit que pour les droits de participation qui ne sont que partiellement déclarés comme fortune commerciale, la méthode de répartition, qui détermine en cas de ventes partielles quels droits de participation ont été aliénés les premiers (FIFO, LIFO, HIFO), peut être choisie librement, cf. circulaire précitée, ch. 3.3.

990 NOEL, *CR-LIFD*, n. 65 ad art. 18.

991 ATF 125 V 218, 220 : la méthode de la prépondérance est applicable aussi en matière d'assurances sociales.

992 LOCHER, *Kommentar I*, n. 146 ad art. 18 qui relève tout de même que l'abandon de la méthode du partage de la valeur représente un retour en arrière regrettable, dans le même sens : GURTNER, *Aenderung*, p. 56.

Le passage de la méthode de la répartition de la valeur à la méthode de la prépondérance au moment de l'entrée en vigueur de la LIFD a posé certains problèmes d'application et de droit transitoire. En effet, fallait-il considérer que la partie commerciale d'un bien utilisé jusque-là de manière commerciale et privée passait dans la fortune privée du contribuable si, de par l'adoption de la méthode de la prépondérance, l'ensemble du bien était désormais attribué à la fortune privée? Il s'agit d'un cas de changement de système[993] que le contribuable n'a pas lui-même provoqué mais qui est le résultat d'une modification législative. Cette problématique sera examinée ci-dessous dans la partie concernant les modifications législatives[994].

E. Assiette de l'impôt

Pour déterminer le montant des réserves latentes appréhendées dans le cadre d'un prélèvement privé, il est nécessaire de fixer la valeur vénale du bien transféré dans la fortune privée. Selon la méthode appliquée, les réserves latentes sur un bien économique peuvent correspondre à la différence entre la valeur comptable et la valeur vénale correspondante au prix qui serait atteint en cas de vente du bien (fiction d'aliénation) ou à celui qui serait atteint en cas de liquidation de l'entreprise (fiction de liquidation).

Cela dit, l'interprétation littérale de la loi laisse peu de place à la controverse. En assimilant le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée à une aliénation, l'art. 18 al. 2 LIFD consacre sans équivoque la fiction d'aliénation. C'est également ce que fait le Tribunal fédéral en appliquant la « *veräusserungsgleiche Behandlung* »[995] et en prenant en compte la valeur du marché (« *Verkehrswert* »)[996] du bien transféré. Selon cette conception, il faut dès lors prendre en compte le montant qui aurait été demandé en échange du bien transféré à un tiers désirant acquérir ce bien au moment de son transfert.

La situation est moins claire pour l'impôt cantonal et communal. En effet, la loi d'harmonisation[997] n'assimile pas expressément les opérations de

---

993 Transfert de la fortune commerciale à la fortune privée.

994 Cf *infra*, p. 431 ss, en particulier p. 434 s.

995 REICH, *DBG-Komm*, n. 32 ad art. 18.

996 NOEL, *CR-LIFD*, n. 62 ad art. 18 et n. 52 ad art. 16 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 103 ad art. 18 ; arrêt du TF du 10 juillet 1992 = StE 1993 B 23.2 n. 13 ; arrêt du TF du 19 mars 1981 = ASA 50, 300 = StR 37, 134 ; arrêt du TF du 12 novembre 1976 = ASA 46, 115.

997 Art. 8 al. 1 LHID.

prélèvement privé à une aliénation mais précise uniquement que le produit de l'activité lucrative indépendante comprend tous les bénéfices en capital provenant notamment du transfert dans la fortune privée. Cela dit, dans ce cas également, les autorités fiscales appliquent en principe la fiction d'aliénation[998].

Conscient de la problématique du principe de l'imposition selon la capacité contributive lors de l'existence d'un taux progressif et l'imposition simultanée de réserves latentes crées pendant plusieurs périodes fiscales, le législateur est intervenu dans le cadre le réforme II de l'imposition de l'entreprise. Il a introduit un taux réduit lors de la cessation de l'activité lucrative indépendante. Ce mécanisme d'atténuation des effets de la réalisation systématique est consacré à l'art. 37b LIFD et sera présenté ci-dessous[999].

II. Changement de système

A. Généralités

Un des problèmes majeurs en présence d'un cas de prélèvement privé est de déterminer avec précision le moment de la réalisation, c'est-à-dire du passage dans la fortune privée. Ce moment ne peut pas être déterminé sur la base de l'obtention d'une créance ferme comme c'est le cas lors de réalisation effective[1000]. En effet, avant comme après le transfert dans sa fortune privée, le contribuable est propriétaire du bien. Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral fait souvent référence à la volonté du contribuable de retirer des biens de sa fortune commerciale pour l'attribuer à sa fortune privée[1001]. Comme nous le verrons, il n'est cependant pas toujours aisé d'identifier cette manifestation de volonté.

Le présent chapitre a pour objet de présenter les cas de figure dans lesquels un transfert de la fortune commerciale à la fortune privée a lieu. Nous présenterons ainsi successivement le changement d'affectation volontaire (let. B), la donation et l'avancemenet d'hoirie (let. C), le décès et le partage successoral (let. D), puis la cessation de l'activité lucrative indépendante et

998 Cf. REICH, *StHG-Komm*, n. 38 ad art. 8.

999 Cf. *infra*, p. 208 ss.

1000 Cf. *supra*, p. 39.

1001 P. ex. ATF 105 Ib 238, consid. 4b, p. 243.

la liquidation de cette dernière (let. E). Nous verrons ensuite les particularités concernant les immeubles (let. F). Le point commun de toutes ces situations est bien entendu qu'elles ont pour effet que des éléments de la fortune commerciale sont transférés dans la fortune privée du contribuable. L'analyse de ces états de fait, fréquents en pratique, a pour but d'appréhender le plus précisément possible le moment du transfert, respectivement de la réalisation des réserves latentes afférentes aux biens transférés. Elle nous donne également l'occasion de présenter les modifications instaurées dans ce contexte par la réforme II de l'imposition de l'entreprise. Les changements sont multiples dans ce domaine et représentent pour nombre d'entre elles une atténuation des effets de ce qui est considéré comme le cas classique de réalisation systématique. Nous clôturerons ce chapitre par une prise de position dans laquelle nous ferons une proposition au législateur de report général d'imposition lors du transfert dans la fortune privée d'éléments mobiliers et immobiliers (ch. III).

B. Changement d'affectation volontaire

1. Généralités

Vu que l'attribution d'un bien est effectuée en premier lieu en raison de sa fonction technico-économique actuelle[1002], les changements d'utilisation ou d'affectation sont en principe déterminants[1003]. Ainsi, lorsque l'utilisation principale d'un bien jusqu'alors privée devient durablement commerciale, il convient d'admettre qu'un passage dans la fortune commerciale a lieu[1004]. Dans la situation inverse lorsque le bien détenu jusqu'alors dans la fortune commerciale devient durablement privé, il faut en principe considérer qu'un prélèvement privé a lieu[1005]. Le prélèvement privé doit être provoqué par un acte volontaire du contribuable qui ne poursuit pas un but commercial[1006,1007].

1002 Cf. *supra*, p. 181 ss.

1003 ARNOLD, *Geschäfts- und Privatvermögen*, p. 282 ; cf. également, avant-projet du MESSAGE RIE II, p. 78.

1004 Selon DE MITRI/GANI, une nouvelle affectation « pourrait » conduire au transfert d'un bien mixte utilisé nouvellement de manière prépondérante à des fins privés, cf. DE MITRI/GANI, *Passage,* p. 567.

1005 LOCHER, *Kommentar I*, n. 150 ad art. 18.

1006 WETTER, *Privatentnahme*, p. 20.

1007 Il doit s'agir d'un « *Willensakt* », cf. REICH, *Steuerrecht*, p. 345.

Cela dit, pour avoir une incidence fiscale, les changements d'affectation doivent être reconnaissables de l'extérieur[1008]. Ils doivent également avoir une certaine pérennité. Un changement d'affectation de courte durée ne devrait pas avoir d'influence quant à l'attribution fiscale de l'élément économique[1009].

Le présent chapitre cherche à démontrer qu'un transfert n'intervient qu'en cas de déclaration correspondante du contribuable (ch. 2) et qu'il faut éviter de considérer un simple changement d'affectation comme un transfert dans la fortune privée (ch. 3). Nous examinerons ensuite la particularité concernant la fortune commerciale privée (ch. 4).

2. Déclaration du contribuable concernant le transfert

Le Tribunal fédéral a, à réitérées reprises, considéré que le fait qu'une part d'immeuble appartenant à la fortune commerciale soit utilisée exclusivement à titre privé, n'a pas pour conséquence automatique que l'immeuble passe dans la fortune privée. Ainsi, notre haute Cour retient que « une modification de l'affectation fondée uniquement sur les faits n'est à elle seule pas déterminante fiscalement ; elle ne change rien à l'attribution à la fortune commerciale ou à la fortune privée » [1010]. Selon cette jurisprudence l'immeuble demeure intégralement dans la fortune commerciale tant que le contribuable ne l'aliène pas ou ne manifeste pas clairement vis-à-vis des autorités fiscales sa volonté de transférer la partie de l'immeuble utilisé à des fins privées dans sa fortune privée sous forme d'un prélèvement privé. Il faut donc prendre en considération le moment où l'entrepreneur manifeste la volonté sans équivoque de retirer un objet de sa fortune commerciale[1011,1012].

1008 REICH, *Steuerrecht*, p. 344 ; la doctrine relève que le changement d'affectation n'est pas toujours aisément reconnaissable de l'extérieur, cf. notamment JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 116.

1009 REICH, *Steuerrecht*, p. 344 ; ARNOLD, *Geschäfts- und Privatvermögen*, p. 282 ; cf. également Notice de l'AFC du 12 novembre 1992 concernant le revenu provenant de l'activité lucrative indépendante selon l'art. 18 LIFD.

1010 ASA 57, 271 ; RDAF 1990, 183 ; cf. également arrêt du TF du 13 juillet 1994 = StR 1994, 576.

1011 « *Es wird daher auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem der Unternehmer den eindeutigen Willen äussert, einen Gegenstand dem Geschäftsvermögen zu entziehen* », ATF 105 Ib 238, consid. 4b, p. 243.

Ainsi, selon le Tribunal fédéral, le seul changement d'utilisation d'un bien alternatif ne suffit pas à en modifier son affectation mais une déclaration correspondante du contribuable est nécessaire[1013]. L'appartenance à la fortune privée ne peut pas disparaître furtivement[1014]. Le contribuable doit exprimer de manière claire vis-à-vis de l'autorité sa volonté d'employer le bien commercial de manière privée[1015]. Selon AMSCHWAND[1016], cette manifestation de volonté peut, outre une déclaration expresse du contribuable, avoir lieu sous forme d'une modification du traitement comptable du bien commercial dans le compte privé ou d'une autre communication du prélèvement privé, p. ex. dans la rubrique « remarques » ou dans le formulaire principal de la déclaration fiscale. Dans cette optique, l'art. 125 al. 2 LIFD peut avoir une signification particulière. En effet, le simple fait de modifier sa déclaration fiscale d'une année à l'autre sans que le contribuable ne tenant pas de comptabilité conformément à l'usage commercial présente un relevé du prélèvement privé ne devrait pas remplir les conditions de la manifestation de volonté et ne devrait ainsi pas altérer l'appartenance d'un bien à la fortune commerciale ou privée.

1012 Le Tribunal fédéral a décidé dans des arrêts plus anciens que la manifestation de volonté du contribuable de transférer un bien commercial dans sa fortune privée devait être acceptée expressément par l'autorité, cf. arrêt du TF du 26 août 1982 = ASA 52, 350 = RDAF 1984, 196, en particulier p. 205 dans lequel notre haute Cour retient qu'« un immeuble qui fait partie de la fortune commerciale reste partie intégrante de celle-ci aussi longtemps que son propriétaire n'informe pas clairement les autorités fiscales qu'il l'a transféré dans sa fortune privée ou qu'il a liquidé l'ensemble de son commerce et aussi longtemps que les autorités fiscales n'ont pas expressément accepté cette déclaration », cf. également arrêt du TF du 21 décembre 1977 = ASA 47, 423 = RDAF 1980, 88 ; cette condition n'est plus nécessaire depuis l'ATF 112 Ib 79 = RDAF 1990, 21 = StR 1987, 307 = ASA 57, 213.

1013 D'un autre avis, cf. WETTER, selon laquelle, il n'est pas nécessaire que le contribuable fasse une déclaration de volonté. Selon cette auteure, un acte concluant suffirait à admettre l'existence d'un prélèvement privé. Ce sera notamment le cas lorsqu'un bien commercial n'est plus utilisé commercialement, cf. WETTER, *Privatentnahme*, p. 20.

1014 REICH, *DBG-Komm*, n. 53 ad art. 18 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 345.

1015 Arrêt du TF du 13 juillet 1994 = StR 1994, 576 ; selon l'ATF 112 Ib 79, consid. 4.b, p. 86 « la manifestation sans équivoque à l'autorité fiscale de soustraire un bien de sa fortune commerciale se produit en général lorsque le possesseur d'une entreprise individuelle soumise à l'obligation de tenir des livres présente une requête afin d'obtenir une taxation intermédiaire justifiée par l'arrêt de son activité ».

1016 AMSCHWAND, *Geschäftsvermögen oder Privatvermögen*, p. 490 s.

3. Transfert de la fortune commerciale volontaire dans la fortune privée

Pour les biens de placement et pour la fortune commerciale volontaire[1017], la simple déclaration de volonté devrait déjà suffire à admettre le passage dans la fortune commerciale, sans qu'il soit nécessaire qu'un changement d'affectation ou d'utilisation soit perceptible de l'extérieur[1018]. En effet, le transfert de participations distribuées volontairement à la fortune commerciale est possible à tout moment[1019] et entraîne les mêmes conséquences fiscales qu'un prélèvement privé ordinaire[1020]. Cela signifie que le contribuable peut déterminer lui-même et sans possibilité de recours de l'administration le moment du prélèvement privé[1021].

Il faut également relever que la baisse en dessous du seuil de 20 % d'une participation rattachée à la fortune commerciale ne lui fait pas perdre son statut de fortune commerciale[1022]. Ce point est d'ailleurs reconnu par l'administration fédérale des contributions[1023]. Cette prise de position bienvenue de l'administration fédérale des contributions devait ainsi fermer la porte à un débat relatif à l'éventuelle imposition au moment de la réduction d'une participation déclarée commerciale.

C. Donation et avancement d'hoirie

1. Généralités

Il est communément accepté qu'une entreprise poursuit un but commercial et qu'elle ne peut pas procéder à une donation qui, par nature, n'a pas d'objectif économique. Il faut donc considérer qu'une donation ou un

---

1017 C'est-à-dire qui a été déclarée commerciale en vertu de l'art. 18 al. 2, 3ème phrase LIFD, pour un aperçu de la notion, cf. *supra*, p. 185.

1018 AMSCHWAND, *Geschäftsvermögen oder Privatvermögen*, p. 490 ; SCHEIDEGGER/LEHMANN, *Teilbesteuerung*, p. 303.

1019 Circulaire AFC, imposition partielle, ch. 3.3.

1020 DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 34 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 63 ad art. 18.

1021 DUTTWEILER, *Bemerkungen*, p. 765.

1022 DUTTWEILER, *Bemerkungen*, p. 765.

1023 Circulaire, AFC, imposition partielle, ch. 3.2.

avancement d'hoirie[1024] ne sont pas des opérations commerciales mais bien plutôt des actes de la sphère privée[1025], incompatibles avec le but lucratif d'une entreprise[1026].

Selon la jurisprudence, la donation est un prélèvement privé suivi d'un transfert de propriété simultané[1027]. Lorsque, dans un but privé, un entrepreneur donne un actif du patrimoine de son entreprise, il effectue d'abord un prélèvement privé, c'est-à-dire qu'il transforme le bien commercial en un bien privé et il procède ensuite à une donation[1028]. Dans ce cadre, le bien offert qui était un bien commercial avant la donation devient un bien privé et on peut considérer qu'un prélèvement privé a lieu. Cette opération a pour conséquence que le donateur est imposé sur les réserves latentes afférentes au bien transmis à titre gratuit[1029]. Lors d'un prélèvement privé, le sort futur d'un bien n'importe plus[1030]. Dans ce sens, la donation est un cas de prélèvement privé même si le bien ne passe pas dans la fortune du contribuable mais est transféré directement et à titre gratuit dans la propriété du donataire[1031]. Une imposition en raison de la systématique fiscale a lieu indépendamment du sort que le donataire réserve à l'élément économique reçu.

Le présent chapitre n'examine pas les conséquences de la donation du point de vue de l'impôt sur les donations. Cet impôt est un impôt cantonal non harmonisé dont l'examen sortirait du cadre de la présente recherche.

Les paragraphes suivants ont pour objet de présenter deux cas de figure particuliers en relation avec la donation. Il s'agit de la donation d'une entreprise entière ou d'une partie d'entreprise (ch. 2) et de la donation à une entité exonérée (ch. 3).

1024 Dans le cadre du présent texte, nous avons choisi de présenter la donation dans le même chapitre que l'avancement d'hoirie. Il s'agit ainsi en effet de deux cas de libéralité entre vifs soumis aux mêmes principes (cf. CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 598). Il convient dès lors de traiter ces deux cas simultanément. Afin de faciliter la lecture du présent chapitre, il ne sera cependant fait référence qu'à la donation, le lecteur pouvant cependant assimiler le terme de donation à celui d'avancement d'hoirie.

1025 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 126 ; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 598.

1026 NOEL, *CR-LIFD*, n. 51 ad art. 16.

1027 ASA 59, 476 = RDAF 1991, 452.

1028 ARNOLD, *Geschäfts- und Privatvermögen*, p. 290 ; NOEL, *CR-LIFD*, n. 48 ad art. 16 ; BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 199.

1029 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 405.

1030 JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 114.

1031 Dans ce sens : REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 126.

2. Donation d'une entreprise entière ou d'une partie d'entreprise

Le cas de la donation d'une entreprise entière ou d'une partie d'entreprise doit être distingué de la donation d'éléments isolés de la fortune commerciale. Dans la mesure où les valeurs comptables sont reprises, ce premier cas ne constitue pas un cas de réalisation des réserves latentes[1032]. En effet, le fisc ne perd pas de substance fiscale vu que le bien n'est pas transféré dans la fortune privée du contribuable mais devient fortune commerciale d'un autre contribuable qui poursuit l'exploitation de l'entreprise[1033]. Le donataire reprend les réserves latentes et les contributions sociales latentes[1034]. Il n'y a ainsi pas à proprement parlé de prélèvement privé, dans la mesure où aucun transfert dans un système fiscal exonéré n'a lieu. Ainsi, lors de la liquidation ultérieure par le donataire, ce dernier ne réalise pas un gain en capital privé mais bien un revenu de l'activité lucrative indépendante imposé selon l'art. 18 al. 2 LIFD. La donation n'a pas pour effet d'annuler une disposition latente mais bien un report d'impôt[1035]. Pour cette raison, il faut retenir qu'une imposition au niveau de l'impôt sur le revenu ne se justifie pas au moment du transfert[1036]. En revanche, dans l'hypothèse où l'entreprise est reprise à une valeur supérieure à sa valeur comptable, on retiendra qu'une réalisation comptable a lieu à hauteur des réserves latentes correspondantes[1037].

3. Donation à une entité exonérée

Nous l'avons vu, une donation faite par une entreprise est considérée comme un transfert dans la fortune privée de l'entrepreneur suivi d'une donation par

---

1032 LOCHER, *Kommentar I*, n. 109 ad art. 18 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 405 ; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 553 et p. 597 ; JAUSSI/PFIRTER, *Unternehmensnachfolge,* p. 392 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar*, n. 63 ad art. 18 ; pour l'ancien droit : KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer*, n. 196 ad art. 21 abs. 1 lit. d ; arrêt du TF du 14 mai 1976 (« *Schwyzer Fabrikliegenschaft* »), consid. 2 = ATF 102 Ib 50 = ASA 45, 254 = NStP 30, 255 = StR 32, 56 = RDAF 1977, 104.

1033 Un complexe économique qui forme une unité économique et qui est exploité par son propriétaire ne peut pas être de la fortune privée, cf. KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer*, n. 196 ad art. 21 al. 1 lit. d.

1034 JAUSSI/PFIRTER, *Unternehmensnachfolge,* p. 392.

1035 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 597 ; JAUSSI/PFIRTER, *Unternehmensnachfolge,* p. 392.

1036 Le transfert d'une entreprise est soumis dans la plupart des cantons à l'impôt sur les donations (CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 598). Dans ce contexte, l'assiette de l'impôt est en principe constituée par la valeur vénale de l'entreprise, réserves latentes comprises.

1037 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 405.

ce dernier à titre privé indépendamment du sort futur des biens objets de la donation. Cela dit, on peut se demander si l'imposition des réserves latentes au moment du transfert à titre gratuit à une entité exonérée n'est pas en contradiction avec la loi.

Le législateur a prévu à l'art. 33a et 59 al. 1 lit. c LIFD que les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales en faveur de personnes morales exonérées sont déductibles jusqu'à concurrence de 20 % des revenus diminués de certaines déductions ou du bénéfice net.

La loi prévoit depuis le 1er janvier 2006 que les donations peuvent intervenir en nature et non seulement en espèce, laquelle précision permet désormais de procéder à des dons déductibles d'immeubles, de titres, d'œuvres d'art ou de droits de propriété intellectuelle[1038]. Le but de cette modification[1039] était d'inciter le mécénat culturel et artistique[1040]. Ce but légal est entravé, voire même annihilé, si les réserves latentes sont imposées au moment de la donation à une entité exonérée. En conséquence, c'est à raison que la doctrine[1041] considère qu'il faut donner la priorité à la volonté du législateur de favoriser les versements bénévoles à des entités exonérées par rapport à l'interprétation jurisprudentielle de la notion de réalisation. Ainsi, alors même que le bien sort du champ de l'impôt et que de ce point de vue, les conditions d'une réalisation systématique sont remplies, il paraît justifié de renoncer de procéder à une telle imposition.

D. Décès, partage successoral

1. Généralités

Conformément à la pratique[1042] et à la doctrine[1043], le décès de l'entrepreneur, n'altère pas la qualification de ses biens. Conformément à l'art. 560 CC qui instaure le principe de la succession universelle, les

1038 NOEL, *CR-LIFD*, n. 6 ad art. 33a.

1039 Cette modification a également vu passer le montant des dons déductibles de 10 à 20 % du revenu ou du bénéfice imposable.

1040 Rapport, Révision législation sur les fondations, p. 7428.

1041 Notamment NOEL, *CR-LIFD*, n. 79 ad art. 18 et n. 6 d art. 33a.

1042 Notamment : arrêt du TF du 14 mai 1976 (« *Schwyzer Fabrikliegenschaft* »), consid. 2 = ATF 102 Ib 50 = ASA 45, 254 = NStP 30, 255 = StR 32, 56 = RDAF 1977, 104 et plus récemment arrêt du TF 2A_105/2007 du 3 septembre 2007 = RDAF 2008 I 299 = SJ 2007 II 255.

1043 Entre autres, cf. CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 554 ; SIMONEK, *Geschäftsnachfolge bei Ableben*, p. 137.

héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession. Le transfert aux héritiers n'a aucune incidence fiscale sur l'imposition du revenu[1044]. Les biens commerciaux passent dans la fortune commerciale des héritiers et les biens privés dans leur fortune privée[1045]. Le décès d'un entrepreneur ne conduit ainsi pas à la liquidation fiscale de son activité lucrative indépendante ou à un décompte fiscal,[1046] et ceci même lorsque cette activité était très fortement liée à sa personnalité[1047]. Les héritiers prennent la place du de cujus et on considère qu'ils exercent une activité lucrative indépendante[1048]. Ils conservent la qualification fiscale de contribuables exerçant une activité lucrative indépendante jusqu'à ce qu'ils aient liquidé l'exploitation du de cujus, même s'ils se limitent à procéder à cette dernière opération sans véritablement avoir exploité le commerce dont ils ont hérité[1049], ou lorsqu'ils sortent de la communauté héréditaire dans le cadre d'un partage successoral.

Cela dit, il se peut que la succession donne lieu à des mesures qui provoquent une réalisation des plus-values[1050]. Par exemple, un prélèvement privé a lieu lorsque, dans le cadre d'une succession ou d'un partage successoral, un élément de fortune change de fonction technico-économique[1051]. Ce cas de figure apparaît notamment lorsqu'une entreprise ou un bien commercial est transmis aux héritiers et que ceux-ci expriment d'une manière concordante leur volonté de transformer ces derniers en fortune privée[1052]. Cependant, ces cas de figure ne sont pas liés à la

1044 Circulaire AFC, réforme II, ch. 2.3.

1045 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 405.

1046 RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar,* n. 42 ad art. 18 ; pour l'ancien droit, cf. MASSHARDT, *Fragen III*, p. 20 ; STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 24.

1047 REICH, *DBG-Komm*, n. 38 ad art. 18.

1048 SIMONEK, *Geschäftsnachfolge bei Ableben*, p. 139 ; STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 24.

1049 SIMONEK relève que même la liquidation d'une entreprise est une activité lucrative indépendante dans la mesure où elle est faite à ses propres risques et périls et pour son propre compte, cf. SIMONEK, *Geschäftsnachfolge bei Ableben*, p. 140.

1050 MASSHARDT, *Fragen III*, p. 20.

1051 ARNOLD, *Geschäfts- und Privatvermögen*, p. 291.

1052 KOLLER, *Unternehmensnachfolge,* p. 226 ; dans la mesure où on se base sur la manifestation de volonté correspondante des héritiers pour déterminer le moment du transfert dans leur fortune privée, il est nécessaire qu'ils aient conscience du caractère commercial des biens hérités (dans ce sens, cf. NOEL, *CR-LIFD*, n. 51 ad art. 16). Il apparaîtrait très ardu de taxer l'héritier reprenant lors qu'il décide d'employer de manière privée les biens hérités alors même qu'il ignorait que ces derniers étaient de nature commerciale. Pour palier à ce manque de sécurité juridique, plusieurs solutions sont envisageables, pour un aperçu de ces solutions, cf. YERSIN, *distinction*, p. 115 ; NOEL, *CR-LIFD*, n. 51 ad art. 16.

succession elle-même mais plutôt au traitement ultérieur des biens hérités. Le traitement fiscal des opérations effectuées après le transfert pour cause de décès suit les principes généraux présentés ci-dessus[1053].

Le transfert pour cause de mort fait en principe l'objet de l'impôt cantonal sur les successions. Cet impôt étant réglé par des dispositions cantonales non harmonisées, leur examen sortirait du cadre de la présente recherche.

Les paragraphes suivants ont pour objet de démonter à quel moment un bien est considéré comme transféré dans la fortune privée des héritiers (ch. 2), de présenter le cas particulier du transfert d'exploitation entière ou de partie d'exploitation (ch. 3) puis celui du transfert à une entité exonérée (ch. 4) et ensuite d'analyser les solutions apportées par le législateur dans le cadre de la réforme II de l'imposition de l'entreprise (ch. 5).

2. Moment du transfert

Conformément à la jurisprudence bien établie du Tribunal fédéral[1054], la dévolution d'hérédité ne peut pas être considérée comme une réalisation. Par la simple succession, les biens commerciaux de l'entrepreneur deviennent d'abord fortune commerciale de tous les cohéritiers. S'ils décident de poursuivre l'exploitation de l'entreprise du de cujus, la communauté héréditaire devient une société de personnes et il n'y a pas lieu de liquider l'entreprise respectivement de taxer les réserves latentes y afférent[1055].

Si certains héritiers ne continuent pas l'exploitation de l'entreprise, on retient que cette dernière est liquidée partiellement. Les héritiers qui se retirent de l'exploitation et cèdent leur part de celle-ci reçoivent un droit au payement de leur part du compte de capital et des réserves latentes y afférents[1056]. Cette opération doit être traitée comme un cas de transfert à titre onéreux de parts à une société de personnes[1057]. En effet, les héritiers obtiennent une compensation dont ils peuvent librement disposer et qui est équivalente à leur quote-part. Cette compensation est un bénéfice de

1053 Cf. *supra*, p. 179 ss.

1054 Notamment ATF 104 Ib 385 = ASA 50, 137 = RDAF 1982, 397, en particulier p. 400 et les références citées.

1055 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 406 ; BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 198.

1056 STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 24.

1057 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 406.

liquidation qui est en principe imposable[1058]. Les héritiers cédant se voient ainsi imposés sur les réserves latentes afférentes proportionnellement à leur part cédée[1059] et les héritiers poursuivant l'exploitation peuvent procéder à une réévaluation correspondante, neutre fiscalement[1060].

La question de savoir à quel moment il faut considérer que la succession est partagée, respectivement que les biens sont transférés dans la fortune privée des cohéritiers, s'est posée dans un arrêt du Tribunal fédéral du 18 mai 1979[1061]. Dans cet arrêt, notre haute Cour a considéré que la date à laquelle une convention réglant l'attribution des immeubles ayant appartenu à la fortune commerciale du de cujus est déterminante pour l'imposition des bénéfices en capital réalisés lors du passage dans la fortune privée des cohéritiers. C'est à raison que le Tribunal fédéral a retenu la date de la signature de la convention de partage et non pas la date du décès du de cujus, ni la date de l'inscription des nouveaux propriétaires au registre foncier. Il faut en effet se fonder sur le moment où la personne a exprimé sa volonté nette de retirer un bien de sa fortune commerciale. Ainsi, dans le cas d'espèce, le transfert est effectué au moment de la manifestation de volonté concordante des ayants-droits, c'est-à-dire au moment de la signature de la convention de partage successoral.

3. Transfert à une entité exonérée

On peut s'interroger sur les effets d'un transfert de biens de la fortune commerciale à une entité exonérée. Ce cas de figure a ceci de particulier que les biens transférés migrent d'un domaine imposable à un domaine exonéré. Cela dit, le transfert n'a pas lieu en faveur du patrimoine privé du contribuable opérant le prélèvement privé mais bien plus dans la fortune d'un tiers. On peut dès lors se demander si une telle opération constitue un prélèvement privé au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD.

1058 STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform,* n. 24.

1059 StE 2001 B 23.6 n. 6. Dans cet arrêt, le Tribunal administratif schwyzois retient cependant que lorsque l'héritier cédant se réserve un droit de participation au gain de l'exploitation cédée selon l'art. 619 s CC, il maintient une activité lucrative indépendante et une imposition ne doit pas avoir lieu au moment de la reprise de l'exploitation par les autres héritiers mais au moment de la réalisation effective.

1060 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 406.

1061 ATF 105 Ib 238 = StR 1980, 503 = ASA 49, 61 = RDAF 1981, 79.

Le Tribunal fédéral a jugé dans un arrêt du 29 août 1995[1062] « que le transfert à titre gratuit et en vertu du droit des successions de la totalité d'une exploitation génère un passage dans la fortune privée lorsque la fondation instituée héritière, de par sa nature, ne poursuit pas comme but la continuation de l'entreprise et ne gère pas non plus une exploitation en la forme commerciale ». Vu qu'en l'espèce, la fondation n'exploitait pas d'entreprise, elle ne disposait pas de patrimoine commercial. Ainsi, le Tribunal fédéral considère que les biens transférés à la fondation sont passés dans la fortune privée du contribuable qui exerçait une activité lucrative indépendante et une imposition au titre de prélèvement privé a lieu[1063].

4. Report d'impôt selon la réforme II de l'imposition de l'entreprise

Une imposition des réserves latentes au moment du partage successoral a fréquemment un effet prohibitif sur la continuité de l'exploitation et peut conduire à un endettement dangereux de l'héritier poursuivant l'exploitation de l'entreprise du de cujus[1064]. Pour cette raison et en vue d'alléger la fiscalité des changements de génération dans le cadre des PME[1065], le législateur fédéral est intervenu dans le cadre de la réforme II de l'imposition de l'entreprise. Selon le nouvel art. 18a al. 3 LIFD[1066], lorsque, en cas de partage successoral, seule une partie des héritiers poursuit l'exploitation commerciale, ceux-ci peuvent demander que l'imposition des réserves latentes soit différée jusqu'à la réalisation ultérieure, pour autant que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu soient reprises.

1062 ASA 65, 660 = RDAF 1997 II 601 = StE 1996 B 23.6 n. 4. ; dans un arrêt du 17 décembre 1997 = StE 1998 B 23.6 n. 5, le Tribunal administratif zurichois arrive à la même conclusion. Cette instance retient que l'entreprise doit être considérée comme liquidée et partant les réserves latentes doivent être imposées en raison du fait que ces dernières soumises jusque-là à l'impôt sur le revenu, ne puissent plus être imposées dans le chef de l'héritier, en raison de son exonération. Il s'agit bien d'un cas de réalisation systématique. Cet arrêt est présenté dans le cadre du changement de statut car c'est à notre sens cet élément qui est prédominant en l'espèce, cf. *infra*, p. 246.

1063 Pour REICH, le transfert à une entité exonérée dans le cadre d'une succession tombe sous le terme de réalisation mentionné à l'art. 18 al. 2 LIFD et non pas sous le coup du transfert d'éléments commerciaux dans la fortune privée mentionné par ce même article, cf. REICH, *StHG-Komm*, n. 35 ad art. 8.

1064 REICH, *DBG-Komm*, n. 38a ad art. 18.

1065 MESSAGE RIE II, p. 4559 ; cf. également MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 56.

1066 Entrée en vigueur le 1er janvier 2011, la LHID prévoit à son article 8 al. 2quater un mécanisme similaire pour les impôts directs des cantons et des communes.

Cette disposition s'applique dans l'hypothèse où seule une partie des héritiers poursuit l'exploitation du de cujus. Tous les héritiers[1067] poursuivant l'exploitation de l'entreprise doivent en faire la demande en commun. Si une demande correspondante est faite[1068], les valeurs déterminant le partage successoral n'influent pas sur les estimations des actifs et des passifs sur lesquelles est fondé l'impôt sur le revenu[1069]. Les héritiers poursuivant l'exploitation ne réévalueront ainsi pas, dans le bilan fiscal, les actifs de l'entreprise du montant des réserves latentes imposées dans le chef des héritiers cédant vu qu'aucune imposition n'a lieu dans le chef des héritiers cédant. Lors de l'aliénation ultérieure des actifs de l'entreprise, les réserves latentes sont imposables intégralement au titre de revenu de l'activité lucrative indépendante dans le chef des héritiers ayant poursuivi l'exploitation[1070]. Le nouveau système prévoit donc, en cas de demande correspondante, que les réserves latentes de l'entreprise du de cujus soient attribuées aux héritiers poursuivant l'entreprise. La charge fiscale latente qui pesait sur les héritiers sortants est donc reportée sur les héritiers[1071] reprenant l'entreprise.

Il est intéressant de relever que ce différé d'imposition n'est pas justifié par la volonté d'un respect du principe de l'imposition selon la capacité contributive. La situation est différente de celle réglée à l'art. 18a al. 1 LIFD dont le dispositif vise à éviter qu'un contribuable ne soit imposé à un moment où sa capacité contributive n'est pas augmentée et qu'aucune entrée d'argent n'a lieu. En revanche, dans le cas du partage successoral examiné dans le présent chapitre, les héritiers ne poursuivant pas l'exploitation reçoivent une compensation dont ils peuvent librement disposer et qu'ils réalisent ainsi effectivement[1072]. Pour ces contribuables, le différé d'imposition est contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive[1073]. Cette violation d'un principe constitutionnelle est cependant à notre sens justifié par les motifs exposés dans le paragraphe précédent.

1067 Il peut s'agir d'héritiers légaux ou institués ; en revanche, un tiers ne saurait bénéficier du report d'imposition.

1068 Il s'agit bien d'une option n'ayant pas un caractère obligatoire.

1069 MESSAGE RIE II, p. 4559.

1070 LANG, *Aufschubstatbestände*, p. 115.

1071 Circulaire AFC, réforme II, ch. 2.3.

1072 Dans ce sens : STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 25 ; cet auteur se demande si le report d'imposition est justifié pour les héritiers ne poursuivant pas l'exploitation de l'entreprise du de cujus.

1073 STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 26.

Pour le surplus, nous pouvons relever que l'administration fédérale des contributions[1074] considère qu'une demande de report selon l'art. 18a al. 3 LIFD n'exclut pas la possibilité pour les héritiers qui reprennent l'exploitation de demander un différé selon l'art. 18a al. 1 LIFD concernant les immeubles ou de profiter de la base d'imposition réduite selon l'art. 37b LIFD lors de la cessation ultérieure de l'activité lucrative indépendante pour autant que les conditions d'application soient remplies[1075].

E. Cessation de l'activité lucrative indépendante et liquidation

1. Généralités

Dans la mesure où seuls les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante disposent d'une fortune commerciale[1076], la cessation de cette activité a en principe pour effet que l'ensemble des biens commerciaux en leur possession passent dans leur fortune privée[1077]. Cela dit, la détermination du moment précis auquel a lieu le transfert lors de la cessation d'une activité lucrative indépendante n'est pas chose aisée[1078].

Selon une jurisprudence constante[1079], le bénéfice en capital réalisé lors du passage d'éléments de la fortune commerciale à la fortune privée doit en principe être imposé lorsque le contribuable cesse son activité lucrative indépendante et en informe les autorités. Comme nous le verrons ci-dessous, le contribuable a en principe la possibilité d'indiquer son intention d'aliéner ultérieurement ces éléments dans le cadre de la liquidation de son entreprise (liquidation différée) ou de donner celle-ci provisoirement à bail, par exemple jusqu'à sa vente à un tiers ou jusqu'au transfert à ses héritiers. Il existe donc une certaine flexibilité quant au moment où l'imposition doit avoir lieu et, dans une certaine mesure, le contribuable doit pouvoir déterminer celui-ci.

1074 Circulaire AFC, réforme II, ch. 2.3 et circulaire AFC, bénéfice de liquidation, ch. 2.4.3.

1075 Le fonctionnement de l'art. 37b LIFD sera présenté plus bas, cf. *infra*, p. 208.

1076 Cf. OBRIST, *activité*, p. 458 ; DE VRIES, *double imposition,* p. 88 ; à cette affirmation, il faut toutefois opposer qu'un contribuable n'exerçant pas d'activité lucrative indépendante peut déclarer comme fortune commerciale des participations d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société coopérative au moment où il les acquiert ; sur la notion de fortune commerciale volontaire, cf. *supra*, p. 185.

1077 Notamment : DE MITRI/GANI, *Passage,* p. 566.

1078 Dans ce sens : RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar*, n. 43 ad art. 18.

1079 Notamment : ATF 126 II 473 = ASA 71, 148 = RDAF 2000 II 387 = StR 2001, 104.

Les paragraphes suivants ont pour objectif de démonter que la cessation de l'activité lucrative indépendante ne déclenche pas automatiquement la liquidation de cette même activité et n'a pas pour conséquence que les réserves latentes soient immédiatement imposées. C'est au contraire la manifestation de volonté correspondante du contribuable qui fait foi (ch. 2). Nous nous pencherons ensuite sur les conséquences fiscales de l'affermage d'une exploitation (ch. 3) ainsi que sur les modifications apportées par la réforme II de l'imposition de l'entreprise quant à la manière d'imposer les bénéfices de liquidation d'une activité lucrative indépendante (ch. 4).

2. Moment du transfert

L'imposition du gain en capital se produit au moment où le contribuable exerçant une activité lucrative indépendante communique sans équivoque sa volonté de transférer un bien de sa fortune commerciale à sa fortune privée[1080]. Cette communication à l'autorité fiscale a en principe lieu lorsque le contribuable présente une requête afin d'obtenir une taxation intermédiaire[1081]. Avant cette dernière, les biens commerciaux restent dans la fortune commerciale et ne tombent pas dans la fortune privée par le simple écoulement du temps[1082]. On considère ainsi que la liquidation d'une activité lucrative indépendante peut être différée[1083,1084].

Il faut distinguer la cessation de l'activité lucrative indépendante de la liquidation de l'entreprise. Un certain laps de temps se déroule entre le moment de la cessation de l'activité et celui de la clôture de la liquidation[1085]. Le contribuable n'abandonne pas sa qualité de contribuable exerçant une activité indépendante au moment de la cessation de son activité car, en soi, même la liquidation des éléments de la fortune commerciale est

1080 ATF 112 Ib 79, p. 86 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 42 ad art. 18.

1081 ATF 112 Ib 79, consid. 4b, p. 86.

1082 ATF 125 II 113, consid. 6c, bb, p. 127.

1083 On parle dans ce contexte de « *verzögerte Liquidation* », cf. REICH, *DBG-Komm*, n. 39 ad art. 18.

1084 Un tel cas de liquidation différée a fait l'objet de l'ATF 125 II 113. Dans cette décision, le Tribunal fédéral considère qu'un architecte qui, dans le cadre de son activité professionnelle, avait acquis des immeubles dans le but de les revendre avec profit est imposé au titre de revenu d'activité indépendante sur le gain généré, alors même qu'il avait cessé son activité professionnelle plusieurs années auparavant. Dans ce cas, il a été considéré que le contribuable avait cessé son activité mais, ne l'ayant pas liquidée, il n'a pas altéré la nature des biens qui constituaient sa fortune commerciale. Ces derniers maintiennent leur caractère commercial jusqu'au moment de la liquidation de l'entreprise. Cf. également arrêt du TF du 25 novembre 1977 = RDAF 1979, 24.

1085 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 401 s.

une activité lucrative indépendante[1086]. Cette dernière peut, selon les circonstances, se dérouler sur une longue période. La décision de liquidation d'une société de personne ainsi que celle de cessation de l'activité lucrative indépendante crée bien un état de suspens mais n'apporte pas encore de clarté sur l'affectation des biens concernés[1087]. L'affectation des biens ne sera définie qu'au moment ou la société de personnes ou la raison individuelle sera liquidée[1088].

3. Affermage

a. Généralités

Au lieu de liquider l'exploitation d'une raison individuelle ou d'une société de personnes, le contribuable peut la remettre à une tierce personne qui en poursuivra l'exploitation, pendant une période limitée ou illimitée. On parle dans ce cas de l'affermage d'une exploitation commerciale[1089]. Deux possibilités existent quant au mode d'imposition du revenu d'un contrat d'affermage. Soit ce dernier a eu pour effet que l'entreprise est passée dans la fortune privée du bailleur et les revenus en découlant sont imposés au titre de revenu de la fortune privée mobilière[1090] ou immobilière[1091]. Soit l'affermage n'a pas eu pour effet un transfert de l'exploitationdans la fortune privée du bailleur et les revenus en découlant sont considérés comme des revenus d'activité lucrative indépendante.

1086 REICH, *DBG-Komm*, n. 39 ad art. 18 ; MASSHARDT, *Fragen III*, p. 18.

1087 RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar*, n. 43 ad art. 18.

1088 Arrêt du TF 2P.75/1999 du 14 août 2000, consid. 2.c = StR 2000, 722.

1089 Conformément à l'art. 275 CO, le bail à ferme est un contrat par lequel le bailleur s'oblige à céder au fermier, moyennant un fermage, l'usage d'un bien ou d'un droit productif et à lui en laisser percevoir les fruits ou les produits. Contrairement au contrat de bail à ferme agricole régi par la LBFA, le bail à ferme du Code des obligations ne concerne pas en premier lieu des terrains ou des exploitations agricoles. Cette forme particulière de bail peut être utilisée pour affermer des entreprises commerciales ou industrielles. En outre, la distinction entre un bail à loyer commercial et un bail à ferme n'est pas toujours aisée. L'élément déterminant pour qualifier le contrat de bail à ferme est que le bailleur remet, en sus de ses locaux, l'entreprise qu'il y exploite ainsi que ses relations d'affaires, cf. ATF 103 II 247, consid. 2b, p. 253 = JDT 1978 I 504.

1090 Imposé selon l'art. 20 al. 1 let. d LIFD.

1091 Imposé selon l'art. 21 al. 1 let. a LIFD.

Plusieurs raisons peuvent pousser un entrepreneur à affermer son entreprise[1092]. Il peut s'agir d'une remise anticipée d'une entreprise à ses héritiers ou à un repreneur. Dans ces cas, l'affermage est une sorte d'étape intermédiaire avant le transfert définitif de l'entreprise. Il peut également s'agir d'une opération temporaire par laquelle un entrepreneur cède son entreprise à un fermier pour un remplacement, pendant une hospitalisation par exemple. Dans ce cas, il faut déterminer si l'affermage équivaut à une cessation de l'activité, respectivement à un transfert dans la fortune privée donnant lieu à la réalisation des plus-values aux conditions et dans la mesure examinée ci-dessus.

Le présent chapitre a pour objet de présenter la jurisprudence du Tribunal fédéral lorsqu'un contribuable afferme son entreprise (let. b). Ensuite, nous décrirons les modifications récentes apportées par la réforme II de l'imposition de l'entreprise (let. c).

b. Avant la réforme II de l'imposition de l'entreprise

Le Tribunal fédéral a retenu à maintes reprises[1093] que l'affermage d'une entreprise ne représentait pas nécessairement une cessation de l'activité lucrative indépendante donnant lieu à la réalisation des réserves latentes créées alors que le contribuable était indépendant. Selon cette pratique, l'imposition peut avoir lieu uniquement lorsque le contribuable manifeste sa volonté sans équivoque de retirer définitivement le caractère commercial de son entreprise. Cela dit, lorsque l'affermage de l'entreprise apparaît selon toutes probabilités comme définitif et que le retour du propriétaire semble exclu[1094] il faut considérer que ce dernier a cessé définitivement d'exercer son activité lucrative indépendante et une imposition a lieu[1095]. Il faut pour

---

1092 L'usage d'affermage d'exploitation est fréquent en pratique dans des domaines variés, par exemple pour des exploitations d'auberges ou de pharmacies, cf. REICH, *Steuerrecht*, p. 345, nbp 55.

1093 P. ex. StE 1996 BdBSt B 23. 2, n. 16 = ATF 104 Ib 396 ; cf. également décision de la Commission zurichoise en matière d'IFD du 9 novembre 1999 (= StE 2000 DBG B 23.1, n. 46) dans laquelle cette instance a retenu qu'en cas d'affermage temporel d'une exploitation, aucune cessation d'activité lucrative indépendante n'a lieu et qu'ainsi la qualification du contribuable n'est ainsi pas modifiée.

1094 Arrêt du TF du 28 avril 1972 = ASA 41, 452 ; AGNER/JUNG/STEINMANN, *Complément*, n. 3 ad art. 18 ; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 602 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 42 ad art. 18 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 345.

1095 Cette jurisprudence valait déjà sous l'empire de l'AIFD, p. ex. ATF 85 I 244 ou les arrêts cités dans MASSHARDT, *Fragen III*, p. 18 ss ; selon NOEL, l'ancienne pratique peut être reprise sous le LIFD, cf. NOEL, *CR-LIFD*, n. 47 ad art. 16 ; cf. également ATF 126 II 473 = ASA 71, 148 = RDAF 2000 II 387 = StR 2001, 104.

cela que la remise à bail ou l'affermage paraisse irrévocable et ne représente pas une mesure purement provisoire[1096].

Conformément à la pratique exposée ci-dessus, on retient d'une manière générale que l'affermage qui paraît définitif constitue un cas de transfert de la fortune commerciale à la fortune privée[1097]. Cela dit, l'imposition dépend de la qualification définitive ou provisoire de l'affermage. Cette pratique a pour effet qu'il n'était pas aisé, ni pour l'autorité fiscale ni pour le contribuable, de déterminer avec précision le moment de la cessation de l'activité et par conséquent celui du transfert dans la fortune privée[1098]. Le caractère définitif et irrévocable d'un affermage dépendait des circonstances du cas concret et n'était pas toujours objectivement démontrable.

c. Après la réforme II de l'imposition de l'entreprise

Le législateur avait déjà tenté de remédier à l'insécurité juridique liée à l'affermage d'une exploitation. Ainsi, dans son MESSAGE sur l'harmonisation fiscale[1099], le Conseil fédéral prévoyait expressément que, l'affermage d'une entreprise était assimilé à un transfert imposable dans la fortune privée dans la mesure où il n'était pas temporaire[1100]. Au cours des débats parlementaires, cette disposition a toutefois été supprimée par crainte de provoquer des charges fiscales insupportables pour certains entrepreneurs[1101]. Cette suppression impliquait toutefois la poursuite de la pratique développée sous l'AIFD[1102], qui prévoyait que l'affermage constituait une réalisation imposable uniquement s'il semblait irrévocable et non provisoire.

Conscient de la nécessité d'améliorer la situation, le législateur fédéral a remis l'ouvrage sur le métier lors de la réforme II de l'imposition de

---

1096 KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer,* n. 171 ad art. 21 al. 1 lit. d AIFD.

1097 Cf. ATF 126 II 473 = ASA 71, 148 = RDAF 2000 II 387 = StR 2001, 104 selon laquelle en raison de l'âge du bailleur (65 ans) et de la durée du bail (15 ans renouvelable tacitement pour une période de 6 ans), le contrat doit être considéré comme définitif et que l'opération doit être considérée comme une opération de réalisation.

1098 LANG, *Aufschubstatbestände*, p. 115 ; cf. également MESSAGE RIE II, p. 4561.

1099 Cf. art. 18 al. 3 P-LIFD, in : FF 1983 III p. 332.

1100 Cette précision avait précisément pour but de remédier à l'insécurité liée au traitement fiscal des remises à bail commercial.

1101 REICH, *DBG-Komm*, n. 41 ad art. 18.

1102 Arrêt du TF du 2 novembre 2000 = ASA 71, 148.

l'entreprise. Le nouvel art. 18a al. 2 LIFD[1103] prévoit désormais que l'affermage d'une exploitation n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée que sur demande du contribuable. Ainsi, une présomption légale est créée selon laquelle l'affermage d'une entreprise ne constitue pas une cessation de l'activité lucrative indépendante et que les biens affermés restent dans la fortune commerciale de la personne qui procède à l'affermage[1104]. Les revenus du bail à ferme sont donc toujours considérés comme un revenu de l'activité lucrative indépendante, comme si le contribuable poursuivait l'exercice de son activité lucrative indépendante jusqu'au moment de la demande de transfert[1105]. La présomption légale est donc inversée par rapport à celle retenue sous l'ancien système[1106].

Selon l'administration fédérale des contributions [1107], la demande du contribuable[1108] de considérer l'affermage comme un transfert dans la fortune privée n'exclut pas la possibilité de demander un différé selon l'art. 18a al. 1 LIFD ou une imposition selon l'art. 37b LIFD pour autant que les conditions d'application de ces dispositions soient remplies.

Avec la nouvelle réglementation, le propriétaire ayant affermé son bien peut donc choisir la date du décompte des réserves latentes. Cette solution comprend au moins deux avantages pour le contribuable. Il dispose de plus de temps pour mettre de côté le montant nécessaire pour acquitter l'impôt au moment qu'il choisira lui-même et il évite les discussions avec l'autorité fiscale pour déterminer la date effective de la cessation de l'activité. Nous accueillons positivement, la modification apportée par la réforme II de l'imposition de l'entreprise, dans la mesure où elle apporte plus de flexibilité pour le contribuable. En outre, nous considérons que la sécurité juridique est augmentée lorsque le moment du transfert dans la fortune privée dépend d'un avis correspondant du contribuable.

1103 Entrée en vigueur le 1er janvier 2011 ; L'art. 8 al. 2ter LHID (entrée en vigueur le 1er janvier 2009) prévoit une règlementation similaire, cf. circulaire AFC, affermage.

1104 Circulaire AFC, réforme II, ch. 2.2 ; cf. également LANG, *Aufschubstatbestände*, p. 115.

1105 MESSAGE RIE II, p. 4561 ; circulaire AFC, réforme II, ch. 2.2.

1106 Cf. paragraphe précédent.

1107 Circulaire AFC, réforme II, ch. 2.2.

1108 Cette demande peut avoir lieu lors de la conclusion de l'affermage ou ultérieurement, pendant sa période de validité, cf. circulaire AFC, réforme II, ch. 2.2.

4. Imposition privilégiée des bénéfices de liquidation (art. 37b LIFD)

a. Généralités

Lorsque des réserves latentes sont décomptées pendant des opérations de liquidation de l'activité lucrative indépendante, celles-ci sont imposées avec les autres revenus au taux ordinaire. En raison de la progressivité des taux, le contribuable paye ainsi un impôt lourd qui ne prend pas en compte le fait que les réserves latentes ont été accumulées sur plusieurs années. Le taux appliqué alors à ces réserves latentes est supérieur à celui qui aurait été appliqué si les réserves latentes avaient été réalisées lors de différentes périodes fiscales. Une telle situation crée des frictions avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive[1109] et fait régulièrement l'objet de critiques de la part de la doctrine[1110]. Elle est en outre particulièrement lourde pour les contribuables indépendants pour qui les réserves accumulées dans l'entreprise représentent une grande partie de l'épargne prévue pour leur retraite. En adoptant l'art. 37b LIFD, le législateur a voulu remédier au problème lié à la progressivité des taux en prévoyant des modalités particulières pour l'imposition du bénéfice de liquidation.

b. Fonctionnement du dispositif de l'art. 37b LIFD

En raison des critiques mentionnées dans le paragraphe précédent, le législateur a introduit une nouvelle disposition prévoyant une imposition du bénéfice de liquidation d'un contribuable indépendant séparée du reste de ses revenus. Ainsi, le nouvel art. 37b LIFD[1111] prévoit une imposition séparée et à 1/5 du taux des réserves latentes réalisées les deux dernières années, si le contribuable est âgé de 55 ans lorsqu'il cesse définitivement d'exercer son activité lucrative indépendante ou s'il est incapable de poursuivre cette activité pour cause d'invalidité[1112]. En outre, cette disposition prévoit que les rachats de prévoyance sont déductibles, et qu'à

1109 Ce point a été présenté ci-dessus, cf. *supra*, p. 163.

1110 LANG, *Aufschubstatbestände*, p. 116.

1111 Entrée en vigueur le 1er janvier 2011.

1112 L'art 11 al. 5 LHID (qui est entré en vigueur au 1er janvier 2009 et qui laisse aux cantons un délai de 2 ans pour adapter leur législation) prévoit le même fonctionnement mais laisse aux cantons le choix du taux applicable sur le solde des réserves latentes réalisées, c'est-à-dire le montant des réserves latentes qui n'a pas été réalisé lors des deux derniers exercices commerciaux.

défaut de rachat[1113], seul un cinquième du solde des réserves latentes réalisées est pris en compte pour fixer le taux applicable[1114].

Une règle particulière qui s'applique en cas de décès du contribuable indépendant a été introduite. En effet, l'art. 37b al. 2 LIFD prévoit que ce mécanisme s'applique également au conjoint survivant, aux autres héritiers et aux légataires pour autant qu'ils ne poursuivent pas l'exploitation de l'entreprise qu'ils ont reprise. Les personnes visées par cet alinéa bénéficient ainsi de l'imposition privilégiée de l'art. 37b al. 1 LIFD s'ils liquident l'entreprise héritée dans les 5 ans. Passé ce délai, ils pourront bénéficier d'une imposition privilégiée uniquement s'ils remplissent eux-mêmes les conditions d'application de la disposition examinée[1115].

Le législateur a ainsi prévu un système d'imposition relativement complexe dont le but est de trouver un équilibre entre une imposition équitable de la charge fiscale du bénéfice de liquidation et une forme d'égalité de traitement avec les autres contribuables. Au vu du degré de complexité de la nouvelle norme, une ordonnance d'exécution a été adoptée par le Conseil fédéral[1116], laquelle est également commentée par l'administration fédérale des contributions dans une circulaire[1117]. Ces documents sont utiles pour la pratique et présentent la position des autorités sur plusieurs points laissés ouverts par la loi.

Il est également intéressant de noter que la deuxième phrase de l'art. 37b al. 2 LIFD introduit un nouveau cas de réalisation systématique. En effet, selon son libellé, le décompte fiscal a lieu au plus tard 5 années civiles après la fin de l'année civile dans laquelle le contribuable est décédé. Ainsi, une période de suspens de 5 ans est créée, à la fin de laquelle un décompte fiscal a lieu, sur la base de la systématique fiscale[1118]. La loi laisse donc une période de 5 ans aux héritiers pour se déterminer sur la continuation ou non de l'exploitation et crée une fiction de liquidation en absence de détermination de leur part dans ce délai.

1113 Art. 33 al.1, let. d LIFD.

1114 Art. 37b al. 1, 4ème phrase LIFD ; notons également que le taux minimum de 2 % s'applique, cf. art. 37b al. 1, 4ème phrase, *in fine* LIFD.

1115 Cf. art. 11 al. 3 OIBL.

1116 OIBL.

1117 Circulaire AFC, bénéfices de liquidation.

1118 L'art. 11 al. 2 OIBL mentionne expressément la notion de « décompte dû à la systématique fiscale ».

Le mécanisme compliqué de l'art. 37b LIFD[1119] fait naître plusieurs problèmes d'interprétation. En outre, sa mise en pratique n'est pas aisée. Nous ne reviendrons pas sur ces points dans le cadre de la présente recherche[1120]. En effet, cette problématique concerne la question de l'assiette de l'impôt et pas celle de la réalisation des réserves latentes à proprement parlé.

c. Relation entre l'art. 37b et 18a al. 1 LIFD

Une délicate question est celle de savoir si l'imposition allégée de l'art. 37b LIFD s'applique aux immeubles transférés de la fortune commerciale à la fortune privée et dont le contribuable a demandé un report d'imposition selon l'art. 18a al. 1 LIFD[1121]. L'art. 3 OIBL donne dans ce contexte quelques éléments de réponse. Selon le première aliéna de cette disposition, l'Ordonnance (et partant l'art. 37b LIFD) n'est pas applicable aux réserves latentes réalisées si l'imposition de ces réserves à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble conformément à l'art. 18a al. 1 LIFD. Ainsi, si lors de la cessation de l'activité lucrative indépendante, un immeuble est transféré dans la fortune privée du contribuable et que ce dernier fait une demande de report d'imposition selon l'art. 18a al. 1 LIFD, les réserves latentes dont l'imposition a été différée ne bénéficient pas de l'imposition allégée de l'art. 37b LIFD[1122]. Cela dit, l'art. 37b LIFD devrait s'appliquer aux amortissements récupérés dont le contribuable ne peut pas demander le report d'imposition[1123].

En revanche, selon l'art. 3 al. 2 OIBL, les réserves latentes réalisées font partie du bénéfice de liquidation si l'immeuble est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée et est aliéné pendant l'année de la liquidation ou pendant l'année précédente. Cette disposition prévoit le cumul de l'application de l'art. 18a LIFD et de l'art. 37b LIFD dans ce cas particulier. Cette position est clarifiée par l'administration fédérale des

---

1119 Comme d'ailleurs celui de l'art. 11 al. 5 LHID et des normes cantonales correspondantes.

1120 Pour un aperçu des différents problèmes d'application de l'art. 37b LIFD, cf. parmi d'autres : LAUBER/HOLENSTEIN, *Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit* p. 337 ss.

1121 Pour un aperçu des conditions d'application de cette disposition, cf. *supra*, p. 216.

1122 Conformément à l'art. 18a al. 1 LIFD, le contribuable peut demander uniquement le report de l'imposition de la plus-value conjoncturelle, cf. *infra*, p. 217.

1123 DE MITRI/GANI, *passage*, p. 575 ; cf. également circulaire AFC, bénéfice de liquidation, ch. 2.4.1.

contributions qui retient que « si le transfert de l'immeuble et son aliénation ont lieu pendant la période de liquidation (année de la liquidation et année précédente), ces deux opérations sont considérées comme des opérations de liquidation et la totalité des réserves latentes, c'est-à-dire les amortissements récupérés et le bénéfice de plus-value, constituent un élément du bénéfice de liquidation auquel s'applique l'article 37b LIFD »[1124].

F. Particularités concernant les immeubles et l'impôt sur les gains immobiliers

1. Notions

Alors que les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments mobiliers de la fortune privée sont exonérés de l'impôt sur le revenu[1125], il n'en va pas de même pour les biens immobiliers au niveau cantonal. La loi d'harmonisation[1126] prescrit en effet aux cantons d'imposer les gains en capital réalisés sur des immeubles privés. Cela dit, cette même loi laisse le choix aux cantons d'imposer les gains réalisés sur les immeubles commerciaux au titre de l'impôt sur le revenu, respectivement sur le bénéfice, ou au titre d'un impôt spécial[1127]. Le choix effectué par les cantons permet de les classifier en deux catégories : les cantons dits « dualistes » et les cantons dits « monistes »[1128,1129].

1124 Circulaire AFC, bénéfice de liquidation, ch. 2.4.1 ; DE MITRI/GANI relèvent à juste titre l'incohérence entre la position soutenue par l'administration fédérale des contributions dans cette situation et le refus d'appliquer l'art. 37b LIFD pour les plus-values réalisées lors de l'aliénation pendant la période de liquidation d'un immeuble qui a bénéficié antérieurement d'un différé d'imposition selon l'art. 18a LIFD, cf. DE MITRI/GANI, *Passage*, p. 575 ; Ces auteurs trouvent cette solution insatisfaisante. Selon eux, la distinction faite quant au traitement fiscal de deux types de revenus extraordinaires pourtant réalisés durant la même période fiscale (les réserves latentes réalisées dans le cadre de la liquidation de l'entreprise bénéficient de l'art. 37b LIFD alors que le gain en capital découlant de l'aliénation de l'immeuble transféré dans la fortune privée mais ayant bénéficié d'une imposition différée n'entre pas dans le champ d'application de l'art. 37b LIFD) n'est pas justifiée, cf. DE MITRI/GANI, *Passage*, p. 574 s.

1125 Art. 16 al. 3 LIFD.

1126 Art. 12 LHID.

1127 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 363 ; DE MITRI/GANI, *Passage,* p. 565 ss.

1128 Le système moniste est également appelé objectif et le système dualiste est appelé subjectif, cf. YERSIN, *Harmonisation*, p. 184 ; on parle également du système zurichois pour le système moniste et Saint-Gallois pour le système dualiste.

Les cantons dits « dualistes »[1130] soumettent à un impôt spécial les plus-values réalisées lors de l'aliénation d'immeubles privés alors que les plus-values réalisées lors de l'aliénation d'immeubles commerciaux sont soumises à l'impôt sur le revenu[1131]. Les gains immobiliers sont donc soumis à un impôt différent selon leur nature commerciale ou privée, d'où la dénomination « dualiste »[1132].

Les cantons dits « monistes »[1133] quant à eux ne se distinguent pas selon la nature commerciale ou privée de l'immeuble aliéné mais soumettent toutes plus-values immobilières à l'impôt sur les gains immobiliers[1134]. Dans ces cantons, les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles commerciaux sont donc également soumis à l'impôt sur le gain immobilier et non pas à l'impôt sur le revenu[1135].

Dans la mesure où il n'est pas certain que l'impôt sur le bénéfice ou sur le revenu soit de la même nature[1136] que l'impôt sur les gains immobiliers, la question du changement de système fiscal se pose. Elle ne se pose pas uniquement lors du prélèvement privé, mais également lors du passage inverse, c'est-à-dire lors du transfert d'un immeuble de la fortune privée à la fortune commerciale. Le présent chapitre a pour objet de présenter les particularités du transfert d'immeubles de la fortune privée à la fortune

---

1129 Il n'est pas exclu que les cantons prévoient des systèmes mixtes mais ceux-ci doivent cependant respecter les normes d'harmonisation, cf. arrêt du TF 2C_398/2007 du 2 juillet 2008 = StR 2008, 364 concernant le canton de Berne qui prévoit principalement un système moniste mais avec des règles dualistes pour les commerçants professionnels d'immeubles, cf. art. 129 LI-BE. En outre, les cantons de TG et GE connaissent des systèmes mixtes, pour plus de détails, cf. VERREY, *imposition différée,* p. 81 s.

1130 Les cantons suivants connaissent un système dualiste pour l'impôt sur les gains immobiliers : LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, TG, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS, NE, cf. MÄUSLI/OERTLI, *Grundriss*, p. 227 s ; cf. également VERREY, *imposition différée,* p. 81.

1131 Art. 12 al. 1 LHID.

1132 VERREY, *imposition différée,* p. 76.

1133 Les cantons suivants appliquent le système moniste : ZH, BE (avec une réserve pour les professionnels de l'immobilier, cf. art. 129 LI-BE), UR, SZ, NW, BS, BL, TI, JU, cf. MESSAGE RIE II, p. 4555 ; cf. également VERREY, *imposition différée,* p. 81.

1134 VERREY, *imposition différée,* p. 78 ss ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 248.

1135 Ce point ressort également de l'art. 12 al. 4 LHID selon lequel : « les cantons peuvent percevoir l'impôt sur les gains immobiliers également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable, à condition que ces gains ne soient pas soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice ou que l'impôt sur les gains immobiliers soit déduit de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice ».

1136 « *Gleichartig* » selon les auteurs germanophones ; pour une analyse du concept de « *Gleichartigkeit* », cf. *supra*, p. 70 s.

commerciale (ch. 2) puis celui de la fortune commerciale à la fortune privée (ch. 3). Dans chacun de ces cas, une attention particulière sera portée à la réglementation proposée puis retenue par la réforme II de l'imposition de l'entreprise[1137].

2. Transfert d'un immeuble de la fortune privée à la fortune commerciale

a. Généralités

De manière générale, le transfert d'un bien de la fortune privée à la fortune commerciale constitue un apport[1138] qui est en l'opération inverse du prélèvement privé[1139]. L'apport d'un bien mobilier à la fortune commerciale d'un contribuable est en principe neutre d'un point de vue de l'impôt sur le revenu. Cette opération ne donne en effet pas lieu à un décompte des réserves latentes en raison de la systématique fiscale dans la mesure où un élément économique est transféré d'un système où les gains en capitaux sont exonérés[1140], à un système où ces dernières sont imposables[1141]. Aucune substance fiscale n'échappe donc à l'impôt.

Ce qui précède ne vaut pas sans réserve pour les transferts d'immeubles. Lors d'une telle opération, il convient de distinguer si le canton de situation de l'immeuble applique un système moniste ou au contraire dualiste. Les conséquences du transfert sont fondamentalement différentes selon ces deux variantes[1142]. Le présent chapitre présente dans un premier temps le traitement fiscal des opérations d'apport (let. b) puis, succinctement, la proposition du Conseil fédéral d'instaurer dans le cadre la réforme II de l'imposition des entreprises un mécanisme de report dans les cas examinés ici (ch. c).

1137 Un des buts de la réforme II de l'imposition de l'entreprise était d'éviter que le traitement fiscal des transferts d'immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée et vice-versa n'entrave les restructurations de société de personnes, cf. Avant-projet du MESSAGE RIE II, ch. 4.3.1, p. 79.

1138 La problématique des apports à une société de capitaux sera traitée dans le chapitre concernant les restructurations, cf. *infra*, p. 352 ss. Le terme « apport » dans le présent chapitre se réfère au transfert de la fortune privée à la fortune commerciale.

1139 STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 6.

1140 En l'occurrence la fortune privée, art. 16 al. 3 LIFD.

1141 C'est-à-dire la fortune commerciale, cf. art. 18 al. 2 LIFD.

1142 Avant-projet du MESSAGE RIE II, ch. 4.3.1, p. 79.

b. Traitement fiscal

Dans le système moniste, aucun changement de système n'a lieu. En effet, dans la mesure où les gains faits sur des immeubles commerciaux et privés sont soumis à un impôt spécial, le transfert de la fortune privée à la fortune commerciale n'a pas d'implication fiscale. Une imposition en raison de la systématique fiscale au moment du transfert n'est pas seulement injustifiée vu qu'aucune substance fiscale n'échappe au fisc mais elle est également exclue par la loi[1143].

En revanche, dans le système dualiste, le transfert de tout ou partie d'un immeuble de la fortune privée à la fortune commerciale du contribuable équivaut à un changement de système. Les plus-values soumises jusqu'alors à l'impôt sur les gains immobiliers sont transférées dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu et échappent dès lors à l'impôt sur les gains immobiliers[1144]. Pour cette raison, la loi d'harmonisation[1145] assimile cette opération à une aliénation de l'immeuble[1146]. Une telle règle est une base légale prévoyant expressément un cas de réalisation systématique[1147,1148].

c. Réforme II de l'imposition de l'entreprise

L'avant-projet de réforme II de l'imposition de l'entreprise prévoyait un différé d'imposition lors du transfert d'un immeuble de la fortune privée à la fortune commerciale[1149]. Il était prévu d'insérer un mécanisme à l'art. 12 al. 3 lit. abis LHID selon lequel, la valeur d'apport de l'immeuble devait bien

1143 Selon l'art. 12 al. 4 let. b LHID valable pour les cantons monistes, « le transfert de tout ou partie d'un immeuble de la fortune privée du contribuable dans sa fortune commerciale ne peut être assimilé à une aliénation ».

1144 VERREY, *imposition différée,* p. 15.

1145 Art. 12 al. 2 let. b LHID.

1146 On relèvera la similitude de formulation d'avec l'art. 18 al. 2 LIFD ; ces deux dispositions assimilent le transfert d'éléments de la fortune commerciale respectivement d'immeubles d'un domaine à l'autre à une aliénation.

1147 VERREY, *imposition différée,* p. 15 ; RYSER/ROLLI, *précis,* p. 163.

1148 Selon STADELMANN, les cantons sont cependant libres d'atténuer respectivement d'annuler les effets d'une telle réalisation systématique. En prévoyant par exemple que le prix de transfert - qui correspond en principe à celui auquel l'immeuble est activé au bilan de la raison individuelle - peut être fixé librement, la loi fiscale cantonale donne la possibilité au contribuable d'éviter toute imposition. STADELMANN mentionne l'exemple du canton de Lucerne qui connaît une telle solution à l'art. 17 al. 2 de sa loi sur les gains immobiliers, cf. STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 9.

1149 Avant-projet du MESSAGE RIE II, ch. 4.3.2., p. 80.

être sa valeur vénale au moment du transfert, mais l'imposition de la plus-value immobilière apparaissant lors de cette opération assimilée à une aliénation aurait fait l'objet d'un différé d'imposition. Cette proposition n'ayant finalement pas été retenue, il ne nous semble pas utile d'y revenir.

3. Transfert de la fortune commerciale à la fortune privée

a. Généralités

On l'a vu, le transfert de la fortune commerciale à la fortune privée n'a pas les mêmes conséquences fiscales dans les cantons ayant adopté un système dualiste que dans ceux ayant opté pour un système moniste. Le présent chapitre propose de passer en revue les conséquences fiscales du prélèvement privé d'immeubles dans les cantons monistes et dans les cantons dualistes (let. b). Ensuite, nous présenterons les modifications apportées dans ce contexte dans le cadre de la réforme II de l'imposition de l'entreprise (let. c).

b. Traitement fiscal

Les cantons monistes, nous l'avons vu[1150], ne se distinguent pas selon la nature commerciale ou privée d'un bien immobilier. Les gains effectués sur ces deux types de biens sont soumis à un impôt spécial sur les gains immobiliers. Dès lors, le transfert d'un immeuble de la fortune commerciale d'un contribuable à sa fortune privée n'a pas d'influence fiscale au niveau de l'impôt cantonal sur les gains immobiliers. En revanche, au moment du transfert dans la fortune privée, les amortissements effectués sur l'immeuble jusqu'alors commercial sont appréhendés par l'impôt fédéral sur le revenu[1151] et les amortissements qui ne correspondent pas à une véritable diminution de valeur, qui ont été portés en diminution du revenu imposable, sont récupérés par l'autorité fiscale au moment du transfert[1152]. Le transfert est donc traité de manière différente par le droit fiscal cantonal et fédéral dans la mesure où l'impôt fédéral direct ne connaît de ce point de vue pas de traitement particulier pour les immeubles dont les gains sont soumis au même traitement que ceux effectués sur la fortune mobilière. Ce qui a été dit

1150 Cf. *supra*, p. 211.

1151 VERREY, *imposition différée,* p. 79.

1152 DE MITRI/GANI, *Passage,* p. 566.

précédemment concernant le prélèvement privé vaut ainsi sans réserve pour l'impôt fédéral direct.

Il en va en revanche différemment dans les cantons dualistes. Dans ces cantons, le transfert d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée correspond à un passage de l'impôt sur le revenu à l'impôt sur les gains immobiliers. Un décompte de l'ensemble des réserves latentes a dès lors lieu lors du transfert[1153] et ce dernier provoque fréquemment des problèmes de liquidités pour s'acquitter de l'impôt. Pour cette raison, le législateur a prévu un système de report d'impôt que nous proposons d'examiner dans le prochain chapitre.

c. Réforme II de l'imposition de l'entreprise

(i) Report d'imposition

L'imposition des réserves latentes au moment du transfert d'un complexe économique à un autre sans que les biens en question ne soient aliénés pose fréquemment des problèmes de liquidité. Dans le domaine immobilier, ces problèmes sont d'autant plus graves qu'ils concernent régulièrement des montants importants. En vu de corriger ce défaut dû à la systématique fiscale, le législateur a récemment apporté des modifications substantielles au système. Il a pour ce faire introduit notamment l'art. 18a al. 1 LIFD[1154] permettant de demander un différé d'imposition lors du transfert d'un immeuble dans la fortune commerciale à la fortune privée. Le présent chapitre a pour but de présenter les lignes directrices de cette modification, qui ont été bien accueillies par la doctrine[1155] et le fonctionnement de l'art. 18a LIFD.

1153 VERREY, *imposition différée,* p. 77.

1154 Une disposition prévoyant un mécanisme correspondant a été introduite à l'art. 8 al. 2bis LHID.

1155 Notamment STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 22 ; cet auteur relève toutefois que le report uniquement des plus-values conjoncturelles, à l'exclusion des reprises d'amortissements imposables au moment du transfert dans la fortune privée, viole le principe de l'imposition selon la capacité contributive. Selon lui, le report devrait être total.

(ii) Fonctionnement de l'art. 18a LIFD

Le nouvel article 18a al. 1 LIFD prévoit que lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé[1156] est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le contribuable peut demander que seule la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert. Dans ce cas, les dépenses d'investissement tiennent lieu de nouvelle valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et l'imposition du reste des réserves latentes au titre de revenu de l'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble.

L'art. 18a al. 1 LIFD distingue ainsi deux types de réserves latentes. Les amortissements effectués sur l'immeuble d'une part et les plus-values conjoncturelles d'autre part. Le système créé par cette disposition prévoit que les amortissements effectués soient réintégrés dans les comptes de l'indépendant et additionnés à son revenu l'année du transfert jusqu'à la hauteur des dépenses d'investissement. Pour ces reprises d'amortissement, aucun différé d'imposition n'est prévu[1157]. En revanche, l'imposition de la plus-value allant au-delà du prix d'achat additionnée des investissements (ce

[1156] Conformément au libellé de l'art. 18a al. 1 LIFD, la possibilité de demander un report d'imposition ne concerne que les immeubles de l'actif immobilisé à l'exclusion des actifs circulants (DE MITRI/GANI, *Passage*, p. 573 ; LANG, *Aufschubstatbestände*, p. 112). Les immeubles « en stock » des commerçants professionnels d'immeubles ne peuvent ainsi pas bénéficier de la mesure.

[1157] VERREY, *imposition différée,* p. 77.

que nous appellerons la plus-value conjoncturelle) peut être, sur demande du contribuable, différée jusqu'à l'aliénation effective de l'immeuble[1158].

Il est intéressant de relever que l'art. 18a al. 1 LIFD ne précise pas la raison du transfert de la fortune commerciale à la fortune privée. Ainsi, selon la conception retenue ici, le différé d'imposition peut être requis pour chacun des cas de transfert que nous avons examinés ci-dessus, c'est-à-dire en cas de changement d'affectation, de décès, de cessation d'activité lucrative indépendante ou de donation[1159].

Le contribuable a le choix de faire ou non une demande selon l'art. 18a al. 1 LIFD[1160] et il ne s'agit en aucun cas d'une obligation. Sans manifestation de volonté expresse de sa part, le report d'impôt de l'art. 18a al. 1 LIFD ne s'appliquera pas et les réserves latentes correspondant aussi bien à la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu que les plus-values conjoncturelles seront imposées au moment du transfert dans la fortune privée. Le contribuable devra donc estimer laquelle des deux options offertes est la plus

[1158] Une question débattue en doctrine est celle de savoir si une donation de l'immeuble ayant fait l'objet d'un différé d'impôt selon l'art. 18a al. 1 LIFD déclenche le décompte des plus-values dont l'imposition a été différée. En effet, de par la donation, l'immeuble n'est pas transféré de la fortune commerciale à la fortune privée du contribuable. Il passe de la fortune privée du donateur à celle du donataire et ne change ainsi pas sa qualification. A notre sens, le but de la loi, notamment la levée d'entraves fiscales lors de restructuration d'entreprises familiales en absence de liquidité serait considérablement entravée par l'admission d'une imposition en raison de la systématique fiscale dans ce cas. En outre, considérer qu'une donation de l'immeuble ne déclenche pas le rappel de l'impôt différé correspond à la solution imposée par la LHID selon laquelle une donation d'immeuble n'est pas considérée comme un cas de réalisation des réserves latentes pour l'impôt sur le gain immobilier (cf. art. 12 al. 3 lit. a LHID). De plus, si un report a été techniquement possible pour l'indépendant qui a transféré l'immeuble dans sa fortune privée, il doit l'être également pour le donataire du même immeuble. Pour ces raisons, nous considérons qu'une donation d'un immeuble ayant bénéficié d'un report d'imposition selon l'art. 18a al. 1 LIFD ne mène pas à une imposition en raison de la systématique fiscale et que la charge fiscale latente est transférée au donataire de l'immeuble (dans ce sens : LANG, *Aufschubstatbestände*, p. 114 ; DE MITRI/GANI, *Passage*, p. 576 ss). L'administration fédérale des contributions retient au contraire qu'une donation déclenche l'imposition des réserves latentes transférées, cf. circulaire AFC, réforme II, ch. 2.1.

[1159] Le cas particulier de la cessation définitive de l'activité lucrative indépendante a été examiné ci-dessus lors de l'examen de la relation entre l'art. 18a al. 1 et 37b LIFD, cf. *supra*, p. 208 ss.

[1160] LANG, *Aufschubstatbestände*, p. 113 ; DE MITRI/GANI, *Passage,* p. 568.

intéressante pour lui[1161]. En effet, une fois qu'il aura fait son choix il y sera lié, autant que l'autorité fiscale, et ce de manière définitive. Selon nous, le contribuable peut faire un choix individuellement pour chacun de ses immeubles. En pratique, des contribuables auront ainsi, dans leur fortune privée des immeubles ayant bénéficié d'un report d'imposition selon l'art. 18a al. 1 LIFD et d'autres n'en ayant pas bénéficié[1162].

Comme nous l'avons vu[1163], pour les cantons ayant choisi le système moniste, le transfert d'un bien de la fortune commerciale à la fortune privée a pour seul effet le décompte en raison de systématique fiscale et au titre de l'impôt sur le revenu des amortissements de la valeur de l'immeuble qui ne correspondent pas à une diminution réelle de sa valeur vénale au moment du transfert[1164]. Uniquement les reprises d'amortissement sont imposées, mais non pas les plus-values conjoncturelles[1165]. Cela dit, le mécanisme de report d'impôt prévu par la réforme II de l'imposition de l'entreprise est limité au report d'imposition de ces plus-values conjoncturelles. Ces dernières n'étant de toute manière pas imposées lors du transfert de la fortune commerciale à

1161 Deux possibilités s'offrent au contribuable qui transfert un immeuble de sa fortune commerciale à sa fortune privée : (1) s'il renonce à faire une demande selon l'art. 18a al. 1 LIFD, il paie l'impôt sur le revenu sur toutes les réserves latentes, au moment du transfert, charges sociales en plus. L'avantage de cette solution est que les plus-values futures seront soumises au taux de l'impôt sur les gains immobiliers qui est généralement plus favorable que celui de l'impôt sur le revenu. Un autre avantage est la possibilité de se voir appliquer le taux réduit sur les bénéfices de liquidation (art. 37b LIFD notamment), si les conditions d'application de ces derniers sont remplies (pour un aperçu de la relation entre l'article 37b et 18a al. 1 LIFD, cf. *supra*, p. 210 s) (2) s'il fait une demande selon l'art. 18a al. 1 LIFD, seuls les amortissements réintégrés seront imposés au moment du transfert. La plus-value future est imposée avec la plus-value reportée au taux généralement plus haut de l'impôt sur le revenu au moment de l'aliénation ultérieure de l'immeuble. L'AVS étant due aussi bien sur la plus-value future que sur la plus value reportée. En outre, le contribuable n'est pas certain de pouvoir profiter des taux réduits sur les bénéfices de liquidation (en raison notamment de la phrase « au cours des deux derniers exercices » de l'art. 37b LIFD et de l'art. 11 al. 5 LHID).

1162 LANG, *Aufschubstatbestände*, p. 114, qui relève à juste titre que le MESSAGE du Conseil fédéral est très vague sur les aspects pratiques liés à la mention du report sur les immeubles et que la loi ne contient pas d'indication à ce sujet. Le MESSAGE mentionne que « cette mesure (le report d'imposition de la plus-value conjoncturelle) n'est envisageable que si le suivi des opérations de report peut être assuré, notamment pas le biais de mentions figurant dans la comptabilité de l'entreprise. Il est également possible d'envisager d'autres procédures, au niveau du registre foncier notamment », cf. MESSAGE RIE II, p. 4557). Une solution devra être trouvée en pratique pour que le report des réserves latentes ait une traçabilité suffisante.

1163 Cf. *supra*, p. 211 ss.

1164 Avant-projet du MESSAGE RIE II, ch. 4.3.1, p. 79 ; DE MITRI/GANI, *Passage,* p. 566.

1165 On entend par plus-values conjoncturelles les plus-values qui vont au-delà du prix d'achat additionné des investissements fait par le propriétaire de l'immeuble.

la fortune privée dans les cantons monistes, la modification législative n'a de ce point de vue pas d'effet dans ces cantons[1166]. Les mesures introduites par la réforme II de l'imposition de l'entreprise ne sont donc pas nécessaires car les effets que doivent corriger les nouvelles mesures n'existent pas dans le système moniste[1167]. Dès lors, les remarques qui précèdent ne concernent que les cantons dualistes et l'impôt fédéral direct.

L'immeuble ayant bénéficié d'un report d'imposition selon l'art. 18a al. 1 LIFD est un bien hybride. Du point de vue de l'impôt sur la fortune, l'immeuble est dès son transfert dans la fortune privée attribué à cette dernière alors que du point de vue de l'impôt sur le revenu, il reste un bien commercial en ce qui concerne l'imposition de la plus-value lors de son aliénation ultérieure[1168]. En effet, la plus-value existante au moment du transfert[1169] et réalisée lors de l'aliénation ultérieure constitue un revenu de l'activité lucrative indépendante[1170]. En revanche, les revenus et rendements tirés de cet immeuble constituent des revenus de la fortune privée[1171].

III. Résumé et prise de position critique

A. Généralités

Le présent chapitre a examiné ce qui est considéré comme le cas typique de réalisation systématique. En raison de la différence de traitement des gains en capital commerciaux par rapport aux gains en capital privés, le transfert

1166 DE MITRI/GANI, *Passage,* p. 568.

1167 MESSAGE RIE II, p. 4557.

1168 LANG, *Aufschubstatbestände*, p. 113 ; STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 21 ; avant-projet du MESSAGE RIE II, p. 80.

1169 Selon l'administration fédérale des contributions, la plus-value créée après le différé d'imposition doit également être soumise à l'imposition au titre du revenu de l'activité lucrative indépendante au moment de l'aliénation de l'immeuble transféré, cf. circulaire AFC, réforme II, ch. 2.1 ; à notre sens, cette conception doit être rejetée et seule la substance fiscale existante au moment du transfert doit être soumise à une imposition. Cette position a été démontrée de manière convaincante par DE MITRI/GANI, *Passage*, p. 569.

1170 Ce revenu sera soumis également aux charges sociales, cf. LANG, *Aufschubstatbestände*, p. 113 ; STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 21.

1171 Qui ne sont notamment pas soumis aux charges sociales ; LANG, *Aufschubstatbestände*, p. 114 ; MESSAGE RIE II, p. 4557 ; cf. également DE MITRI/GANI, *Passage,* p. 569 qui soulignent que l'immeuble transféré bénéficie des déductions forfaitaires au titre des frais d'entretien des immeubles privés et que les amortissements ou réévaluations comptables n'auront plus d'impact sur l'impôt sur le revenu.

d'éléments commerciaux dans la fortune privée est assimilé à une aliénation, donnant lieu au décompte des réserves latentes transférées. Le droit actuel dispose d'une base légale suffisamment claire (art. 18 al. 2 LIFD) permettant d'appréhender la diminution de substance fiscale.

Dans un premier temps, nous nous sommes employés à déterminer l'étendue de la fortune privée et commerciale. Pour identifier des changements de système, il est indispensable de connaître les contours exacts du système. Même si la définition légale paraît claire, il n'est pas toujours aisé de déterminer avec précision si un élément économique fait partie de la fortune commerciale ou privée d'un contribuable.

Cela fait, nous avons présenté les différentes situations dans lesquelles un transfert dans la fortune privée a lieu. Malgré l'existence d'une norme claire, de nombreux problèmes d'application se posent en pratique notamment en relation avec la détermination du moment du passage dans la fortune privée.

Dans ce contexte, nous avons vu que le simple changement d'affectation ne devrait pas conduire à un prélèvement privé mais que ce dernier devrait bien plus être conditionné à l'existence d'une déclaration correspondante du contribuable. Une telle solution, admise en principe par la jurisprudence, est souhaitable d'un point de vue de la sécurité juridique.

Nous avons ensuite constaté que la donation d'un bien commercial n'est pas compatible avec le but d'une entreprise et qu'il faut considérer qu'un transfert préalable dans la fortune privée du donateur a lieu. En conséquence, la donation d'un bien appartenant à la fortune commerciale d'une raison individuelle ou d'une société de personnes est appréhendée en tant que prélèvement privé.

Nous avons également constaté que le décès d'un contribuable exerçant une activité lucrative indépendante n'a pas pour effet que sa fortune commerciale soit automatiquement transformée en fortune privée. Il convient bien plus d'examiner l'usage que les héritiers reprenant font des biens commerciaux du de cujus et un décompte a lieu uniquement s'ils ne poursuivent pas l'exploitation commerciale héritiée. Nous avons également eu l'occasion de présenter les améliorations instaurées par la réforme II de l'imposition de l'entreprise dans ce contexte (report d'imposition, art. 18a al. 3 LIFD).

Lors de la cessation de l'activité lucrative indépendante, les biens employés par le contribuable sont transférés dans sa fortune privée et une

imposition des réserves latentes se justifie. Cela dit, ce transfert n'a pas lieu au moment de la décision de la liquidation ou de la cessation de l'activité lucrative indépendante mais bien plus au moment de la liquidation effective de cette dernière. On parle dans ce contexte de liquidation différée. L'examen de cette matière nous a donné l'occasion de présenter les modifications quant au moment de l'imposition dans une situation spécifique (affermage, art. 18a al. 2 LIFD) et quant au montant de l'impôt (imposition privilégiée des bénéfices de liquidation, art. 37b LIFD) apportées par la réforme II de l'imposition des entreprises.

En ce qui concerne les immeubles, la situation est différente. Un changement de système donnant lieu à une imposition en raison de la systématique fiscale peut avoir lieu lors du transfert de la fortune privée à la fortune commerciale. C'est le cas notamment des cantons prévoyant un système dualiste dans lequel ce transfert représente une sortie du champ de l'impôt sur le gain immobilier et est assimilé à une aliénation[1172]. En revanche, la loi d'harmonisation[1173] interdit aux cantons ayant opté pour un système moniste d'assimiler le transfert de la fortune privée du contribuable à sa fortune commerciale à une aliénation, ces deux domaines étant soumis aux même règles d'imposition. La situation est différente lors du transfert de la fortune commerciale à la fortune privée. En effet, dans les cantons qui ont un système dualiste d'imposition des gains immobiliers, ce transfert donne lieu à une imposition. Dans ces cantons, un changement a lieu vu que l'immeuble soumis jusqu'à son transfert à l'impôt sur le revenu se retrouve nouvellement dans le champ d'application de la loi cantonale prévoyant l'imposition des gains immobiliers. En revanche, dans les cantons ayant opté pour un système moniste, aucun changement de système fiscal n'a lieu au niveau cantonal dans la mesure où les gains immobiliers privés aussi bien que les commerciaux sont soumis à l'impôt sur le gain immobilier. La LIFD quant à elle ne distingue pas entre système moniste et dualiste mais prévoit, comme pour les gains mobiliers, que le transfert d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée donne lieu à l'imposition des réserves latentes transférées[1174]. Dans ce contexte, nous avons présenté les possibilités de report instaurées par la réforme II de l'imposition de l'entreprise.

[1172] Art. 12 al. 1 lit. b LHID.

[1173] Art. 12 al. 4 lit. b LHID.

[1174] Art. 18 al. 2 LIFD.

B. Réflexion et proposition de report général

En raison du fait qu'il n'est lié à aucun afflux de liquidité, le prélèvement d'un impôt au moment du transfert de la fortune privée est souvent mal perçu par le contribuable. En cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante ou de partage successoral, l'impôt peut atteindre des montants importants. Selon nous, le fait d'imposer dans une seule période de la substance fiscale générée sur plusieurs périodes est, au regard de la croissance des taux applicables aux personnes physiques, en friction avec le principe d'imposition selon la capacité contributive. Cela dit, comme nous l'avons vu[1175], cet état de fait, qui n'est pas une particularité de l'imposition en raison de la systématique fiscale mais se retrouve dans d'autres cas de réalisation (effective et comptable), est justifié par des motifs de praticabilité.

Malgré cela, le législateur a perçu le caractère problématique de l'imposition au moment du transfert dans la fortune privée. Pour cette raison, il a décidé d'en atténuer les effets en introduisant de nouvelles dispositions dans le cadre de la réforme II de l'imposition de l'entreprise. Certaines clauses prévoient que le contribuable concerné puisse demander un report du prélèvement d'impôt[1176], d'autres prévoient une assiette d'impôt réduite[1177]. Le fait même que le législateur cherche à atténuer les conséquences du prélèvement privé démontre, à notre sens, un point extrêmement important : la réalisation selon la systématique fiscale n'est pas un sacro-saint institut du droit fiscal suisse[1178]. Il existe au contraire des solutions pour éviter ce phénomène et certaines de ces solutions ont d'ores et déjà été mises en œuvre par le législateur.

Le prélèvement privé a ceci de particulier qu'il n'est pas conditionné par un changement de titularité juridique sur le bien transféré. En effet, un élément économique incorporant de la substance fiscale non imposée est transféré de la fortune commerciale du contribuable à la fortune privée de ce même contribuable. Ce dernier reste soumis à l'impôt en Suisse. Dans cette mesure, le fisc ne court pas de risque particulier de perdre de la substance fiscale. Contrairement à d'autres cas de figure où une imposition a lieu en raison de la systématique fiscale et où la main mise des autorités fiscales

1175 Cf. *supra*, p. 163.

1176 Art. 18a LIFD.

1177 Art. 37b LIFD.

1178 Dans ce sens : STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 28.

paraît menacée[1179], le prélèvement privé ne conduit pas à une mise en danger de la créance fiscale.

Au vu de ce qui précède, il paraît justifié de donner la possibilité au contribuable de demander un report général d'imposition jusqu'à la réalisation effective du bien transféré indépendamment de la nature mobilère ou immobilière du bien. Une telle solution permettrait de résoudre la problématique liée aux liquidités à disposition de l'entreprise. L'impôt étant prélevé au moment de l'aliénation, le contribuable disposerait des liquidités nécessaires pour l'acquitter.

Nous l'avons vu, la réforme II de l'imposition de l'entreprise a introduit une telle solution pour les immeubles[1180]. A notre sens, limiter la possibilité du report aux seuls biens immobiliers crée une inégalité de traitement injustifiée entre les contribuables diposant principalement de biens mobiliers et ceux disposant principalement de biens immobiliers.

Même s'il est indéniable qu'un différé d'impôt est plus facile à mettre en place dans le cas d'immeubles, par le biais d'inscription au registre foncier notamment, nous pouvons rappeler ici que le législateur ne s'est pas soucié des aspects pratiques du report lors de l'adoption du nouveau mécanisme[1181]. Il délègue en effet sans scrupule à l'autorité en charge de l'application de la loi la tâche de trouver une solution permettant de mettre en œuvre le report d'imposition pour les immeubles. Nous sommes convaincus que si la traçabilité d'un tel report est possible pour les immeubles, elle doit l'être pour les biens mobiliers. Une solution avec un inventaire des biens transférés dans la fortune privée et ayant bénéficié du report pourrait, à notre sens, permettre au fisc d'assurer l'imposition ultérieure de la substance fiscale transférée.

Une variante envisageable serait celle de limiter la possibilité de demander un report d'imposition pour les biens à partir d'une certaine valeur. Ainsi, seuls les biens atteignant un certain montant pourraient faire l'objet d'un report. Cette solution aurait l'avantage de ne pas compliquer au-delà du nécessaire les procédures de taxation pour des montants peu importants. A notre sens, la potentielle inégalité de traitement entre les contribuables disposant d'une fortune importante et dont les biens dépassent

---

1179 Nous pensons notamment à l'impôt de départ dans le cadre duquel, l'Etat de départ perd le droit et, selon les circonstances, la possibilité même d'intervenir pour préserver ses expectatives.

1180 Art. 18 al. 1 LIFD.

1181 LANG, *Aufschubstatbestände*, p. 114 ; MESSAGE RIE II, p. 4557.

donc la limite leur permettant de demander un report et les contribuables moins aisés serait justifiée par des considérations pratiques.

En conclusion, nous proposons d'introduire un système de report d'imposition s'appliquant lors de transfert de biens mobiliers commerciaux dans la fortune privée du contribuable.

§ 2 Modification du statut fiscal

I. Généralités

A. Notion

Lorsqu'une entreprise change de statut fiscal et devient partiellement ou totalement exonérée, une imposition en raison de la systématique fiscale peut intervenir. Ce phénomène est l'objet du présent chapitre.

Plusieurs opérations peuvent donner lieu à un changement de statut fiscal. C'est le cas notamment lorsqu'une société commerciale se transforme, par le biais d'une restructuration, en une société bénéficiant d'un statut privilégié. Une autre situation se présente lorsqu'une entreprise est reprise par une communauté publique (commune, canton ou Confédération), qu'elle modifie ses buts statutaires et déclare qu'elle se consacrera dorénavant à la poursuite d'intérêts publics et fait valoir à ce titre une exonération ou déclare se vouer à la gestion de participations et requiert l'application de statut holding. Dans ces cas, l'entreprise profitera d'une exonération totale ou partielle et l'imposition des réserves latentes créées alors qu'elle était soumise à l'impôt ordinaire ne sera plus garantie.

A titre préliminaire, nous pouvons relever qu'il faudra distinguer entre le transfert dans un domaine privilégié selon le droit cantonal et selon le droit fédéral. Le changement de statut fiscal d'une société ordinaire en une société disposant d'un statut privilégié selon le droit cantonal a des répercussions uniquement au niveau de l'impôt cantonal[1182]. En effet, une société qui remplirait par exemple toutes les conditions pour l'octroi du statut de holding pure reste assujettie à l'impôt fédéral sur le bénéfice ordinaire, le bénéfice du statut holding ne valant qu'au niveau cantonal[1183]. Le transfert dans le domaine holding est ainsi neutre fiscalement du point de vue de l'impôt fédéral direct[1184]. Cela dit, aussi bien les cantons que la Confédération connaissent des régimes d'exonération subjective, notamment

---

1182 Dans ce sens : MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 35 ; VON DER CRONE*, et al.*, *Fusionsgesetz,* p. 496.

1183 GLAUSER, *Apports*, p. 136.

1184 EGGER, *Holdinggesellschaft*, p. 118.

lorsque la société poursuit des buts de service public ou d'utilité publique. Dans un souci de clarté et en raison de la spécificité de l'exonération subjective prévue par le droit fédéral, cette problématique sera traitée dans un chapitre séparé.

Nous ne traiterons que les situations dans lesquelles les réserves latentes sortent du champ de l'impôt et où la question de la réalisation systématique peut se poser. Toute la problématique du mouvement inverse, c'est-à-dire lorsque de la substance fiscale non imposée entre dans le champ de l'impôt (ce sera notamment le cas des privatisations de sociétés publiques[1185] ou d'abolition de privilège de holding ou de société domicile ou mixtes) ne sera pas abordée dans le cadre de la présente recherche.

Après avoir constaté que le phénomène qui fait l'objet du présent chapitre repose sur des considérations de systématique fiscale et représente ainsi un cas de réalisation systématique (let. B), nous présenterons les différents statuts fiscaux privilégiés existant au niveau fédéral et cantonal (let. C). Ce n'est qu'une fois que ces bases seront posées que nous survolerons les différents cas de figure dans lesquels une substance fiscale peut obtenir un statut différent (ch. II) puis que nous analyserons en détails le traitement fiscal réservé aux opérations en question (ch. III).

B. Nature de l'imposition

1. Doctrine

La modification du statut fiscal d'une société a pour effet que des réserves latentes créées dans un domaine où leur réalisation aurait donné lieu à une imposition sont transférées dans un domaine entièrement ou partiellement exonéré. L'imposition de la substance fiscale créée alors que la société était assujettie à l'impôt n'est ainsi plus garantie[1186]. Pour cette raison, la doctrine[1187] considère que la question de l'imposition doit être posée lors du

[1185] Sur ce sujet, cf. notamment SIMONEK, *Privatisierung*, p. 6 ; OBRIST, *Privatisation*, n. 1 ss.

[1186] REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 137.

[1187] Notamment : CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 567 ; MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 35 et p. 389 ; LUDWIG, *ZK-FusG*, n. 25 ad Einführung Steuerrecht ; SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 73 ; JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 116 ; KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, p. 111 ; STOCKAR, *Umstrukturierungen*, p. 53 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 155 ad art. 58 LIFD ; REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*, p. 395 ; BEHNISCH, *Umstrukturierungen*, p. 263 ; ALLEMANN, *Konzernspitze,* p. 49 s.

changement de statut, et ce changement de statut fiscal est un des cas traditionnellement présentés comme réalisation systématique[1188].

Dans son MESSAGE sur la LFus, le Conseil fédéral, après avoir présenté les cas d'acquisition du statut holding se prononce en ces termes : « Dans ces cas, plusieurs cantons avaient jusqu'à maintenant tendance à saisir le prétexte du changement de statut pour imposer les réserves latentes en vertu de la systématique fiscale »[1189]. En employant ces termes, le Conseil fédéral souligne qu'il s'agit d'un cas de réalisation systématique[1190].

2. Prise de position

Les statuts cantonaux spéciaux sont une création du droit fiscal inconnue du droit commercial[1191]. 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. On ne peut parler, à notre sens, ni de liquidation, ni de changement de forme juridique, ni même de transformation de société.

Ce qui précède vaut également pour les sociétés bénéficiant d'une exonération selon le droit fédéral[1192]. En effet, ces sociétés n'ont pas de statut particulier en droit commercial. Leur spécificité réside uniquement dans le traitement fiscal particulier auquel elles sont soumises. Pour bénéficier des exonérations de l'art. 56 LIFD, il doit simplement s'agir d'une personne morale, fréquemment une association ou une fondation[1193,1194].

1188 LOCHER, *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 212 ; SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 77 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 137 ss ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 444 ; JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 116 ; JAKOB, *Strukturveränderungen*, p. 167 et p. 172 ; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 567 ; HINNY, *Realisation*, p. 594 et p. 595 ; KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 195 ad art. 24 ; FILLI, *Steuerfolgen*, p. 75 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 155 ad art. 58 ; MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 389 ; HINNY, *Marke im Konzern,* p. 127 ; BÖCKLI, *Fusions- und Spaltungssteuerrecht*, p. 33 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 155 ad art. 58 et n. 11 ad art. 61 ; BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 200 ; WEIDMANN, *Steuerfragen,* p. 14 ; MESSAGE LFus, p. 4034 ; WUERMLI, *Mergers and Acquisitions*, p. 255 ; GRÜNINGER/HEUBERGER, *BSK-FusG*, n. 7 vor Art. 78 ; MEIER-MAZZUCATO, *Unternehmensnachfolge,* p. 245.

1189 MESSAGE LFus, p. 4034.

1190 On relève également qu'en employant le terme « prétexte », le Conseil fédéral considère que l'imposition en raison du changement de statut est problématique.

1191 Ce type d'entreprise a en principe la forme de société de capitaux.

1192 Cf. art. 56 LIFD.

1193 Circulaire AFC, exonération, ch. 2, a).

Lors du changement de statut fiscal, la société n'est ni enrichie, ni appauvrie. Sa capacité contributive n'est pas modifiée et aucun afflux de liquidité n'a lieu. Le seul motif d'imposition réside dans le traitement fiscal différencié avant et après la modification du statut. En effet, la charge fiscale sur les réserves latentes des actifs de la société dont le statut fiscal est modifié est réduite. En s'appuyant sur ce motif, le fisc est tenté de prélever un impôt à hauteur de la diminution de ses expectatives. C'est uniquement ce changement de système fiscal qui est à la base de l'imposition.

En conséquence, en accord avec la doctrine majoritaire, nous considérons qu'une imposition qui aurait lieu lors du changement de statut fiscal d'une société de capitaux est un cas de réalisation systématique.

C. Les statuts fiscaux privilégiés

1. Généralités

Tous les cantons helvétiques connaissent depuis longtemps divers systèmes d'exonération basés sur l'octroi de status particuliers[1195]. Par le passé, ces réglementations variaient largement d'un canton à l'autre[1196]. La LHID a permis dans ce domaine d'harmoniser les pratiques cantonales et a fixé des principes parfois de manière très détaillée[1197]. L'art. 28 LHID prévoit désormais des exonérations et allégements fiscaux pour les sociétés holding (al. 2), pour les sociétés de domicile (al. 3) et pour les sociétés auxiliaires ou mixtes (al. 4).

L'impôt fédéral direct en revanche ne connaît pas de système d'exonération subjective de sociétés en raison du fait qu'elles détiennent des participations dans d'autres sociétés, ni en raison du fait qu'elles sont orientées vers l'étranger. La Confédération impose ainsi les bénéfices des sociétés holding, des sociétés de domicile et des sociétés mixtes comme

---

1194 La transformation d'une personne morale ou d'une société coopérative en une fondation ou une association soulève une problématique différente et fait l'objet d'un chapitre particulier, cf. *infra*, p. 421.

1195 LOOSLI, *holding*, p. 312.

1196 Pour un aperçu des systèmes cantonaux de réduction pour participations et de holding pur avant l'entrée en vigueur de la LHID, cf. FLUBACHER/FILLI, *Stammhaus- oder Holdingstruktur?*, p. 574 ss. ; pour le Conseil fédéral, les privilèges de domicile se sont développés dans les droits cantonaux « de façon sauvage », cf. MESSAGE LHID, p. 125.

1197 Un des buts de la LHID était d' « *harmoniser dans des limites objectivement raisonnables* » les privilèges cantonaux accordés aux sociétés holding et aux sociétés de domicile, cf. MESSAGE LHID, p. 6.

toutes autres sociétés de capitaux[1198]. En revanche, le droit fédéral (comme d'ailleurs le droit cantonal) prévoit une disposition permettant d'exonérer des sociétés qui, en raison de leur but social[1199] ou de leur lien avec la collectivité[1200] sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice. Il s'agit dans ce cas d'exonérations subjectives[1201], que nous présenterons ci-dessous[1202].

Le but du présent chapitre n'est pas d'analyser en détail les statuts particuliers de sociétés mais de les présenter dans les grandes lignes. Nous aborderons successivement la société holding (ch. 2), la société de domicile et les sociétés mixtes ou auxiliaires (ch. 3). Ensuite, nous porterons notre attention sur les institutions exonérées en raison du but qu'elles poursuivent (ch. 4). Nous verrons ensuite les particularités de l'imposition des sociétés dites « sociétés principales » (ch. 5).

2. Société holding

D'une manière générale, une société holding est une société de capitaux ou une coopérative qui n'a pas d'activité commerciale en Suisse et dont le but statutaire est principalement la gestion à long terme de participations[1203].

Le statut de société holding « pure » qui entraîne l'exonération totale de l'impôt sur le bénéfice et en principe la réduction de l'impôt sur le capital, n'existe qu'au niveau cantonal[1204]. Au niveau fédéral, les sociétés holding peuvent uniquement faire valoir la réduction pour participations pour autant que les conditions des art. 69 ss LIFD soient remplies[1205]. Cela dit, la réduction pour participations ne conduit pas à une exonération subjective de l'impôt sur le bénéfice mais réduit ce dernier proportionnellement au rapport entre le rendement net des participations et le bénéfice net total[1206]. En conséquence, ces sociétés restent assujetties à l'impôt sur le bénéfice au

1198 LOOSLI, *holding*. p. 312 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 235 et 238 ; RYSER/ROLLI, *précis,* p. 347.

1199 Art. 56 lit. d à j LIFD ; art. 23 lit. d à j LHID.

1200 Art. 56 lit. a à c LIFD ; art. 23 lit. a à c LHID.

1201 URECH/LAFFELY MAILLARD, *CR-LIFD*, n. 1 ss ad art. 56 LIFD.

1202 Cf. *infra*, p. 234 s.

1203 BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 278 ; MESSAGE LHID, p. 66 ; KUNZ, *Holding*, p. 734 ss ; OBERSON, R., *la société dite holding*, p. 268 s ; VON STRENG/KRAFFT, *Régime holding*, p. 70 ; concernant la notion d'activité commerciale figurant à l'art. 28 LHID, cf. arrêt du TF 2P.284/2004 du 6 avril 2005 = RDAF 2005 II 543.

1204 BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 3 ad art. 69 ; MESSAGE LHID, p. 66.

1205 MÄUSLI/OERTLI, *Grundriss*, p. 239.

1206 Art. 69 al. 2 LIFD.

niveau fédéral et sont entièrement imposables sur le bénéfice provenant d'autres sources que les droits de participation qu'elles détiennent.

Le but et la fonction de l'exonération des sociétés holding est d'éviter la triple imposition économique[1207] des rendements de participations[1208]. En absence d'une disposition prévoyant l'exonération des sociétés holding, un substrat fiscal est taxé une première fois dans le chef de la société qui produit le rendement, une seconde fois au niveau de sa société mère (la société holding) puis une troisième fois lors de sa distribution à l'actionnaire final. Cette triple imposition peut facilement se transformer en quadruple, voire en quintuple imposition dans les groupes de société disposant d'une structure plus complexe. Alors que le législateur semble (encore) tolérer la double imposition économique[1209], le statut holding permet de l'éviter au niveau cantonal[1210].

Les sociétés holding sont imposées au taux de 7,8% [1211].

3. Statut cantonal de sociétés orientées vers l'étranger

La loi d'harmonisation prévoit deux types de sociétés orientées vers l'étranger : la société de domicile et la société mixte. Le présent chapitre a pour but de présenter dans les grandes lignes les conditions et le mode d'imposition de ces deux types particuliers de société.

1207 La double imposition économique doit être distinguée de la double imposition juridique. Une double imposition juridique existe en principe uniquement lorsque deux ou plusieurs souverainetés fiscales imposent le même contribuable, pour le même objet fiscal, pour la même période avec un impôt de même nature. En revanche, dans le contexte examiné ci-dessus, on parle de double imposition économique lorsque les profits générés par la société sont frappés de l'impôt une première fois dans le chef de cette dernière et une seconde fois lors de la distribution aux actionnaires ; FLUBACHER/FILLI parlent de « *degoutanten Dreifachbelastung* » lorsqu'ils évoquent le problème de la triple imposition au niveau de la société commerciale, du holding et des actionnaires, cf. FLUBACHER/FILLI, *Stammhaus- oder Holdingstruktur?*, p. 574.

1208 EGGER, *Holdinggesellschaft*, p. 8 ; RYSER, *réduction*, p. 391 ; LOOSLI, *holding*, p. 317 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 235 ; RYSER/ROLLI, *précis,* p. 347 ; MÄUSLI/OERTLI, *Grundriss*, p. 230 ; VON STRENG/KRAFFT, *Régime holding*, p. 72.

1209 Il l'a d'ailleurs atténuée pour les actionnaires personnes physiques lors de la réforme II de l'imposition de l'entreprise en introduisant l'imposition partielle des dividendes provenant de participations qualifiées, cf. art. 18b et 20 al. 1 bis LIFD.

1210 Au niveau fédéral, l'imposition économique multiple est atténuée par le méchanisme de la réduction pour participations, cf. art. 69 ss LIFD.

1211 Cf. MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 392 ; dans la mesure où aucun impôt cantonal n'est pas dû, seul l'impôt fédéral au taux à « froid », c'est-à-dire avant déduction des impôts, à 8.5 % (art. 68 LIFD) est dû.

Le premier type de sociétés orientées vers l'étranger est la société de domicile. Conformément à l'art. 28 al. 3 LHID, les sociétés de domicile sont des sociétés de capitaux, des sociétés coopératives et des fondations qui ont en Suisse une activité administrative mais pas d'activité commerciale[1212]. Ces entités payent un impôt ordinaire sur les recettes de source suisse[1213]. Mais, les autres recettes de source étrangère sont imposées de façon ordinaire en fonction de l'importance de l'activité administrative exercée en Suisse[1214]. C'est cette imposition « en fonction de l'importance de l'activité administrative en Suisse » qui représente le véritable allégement fiscal des sociétés de domicile. Uniquement une partie des revenus de source étrangère est imposée en Suisse selon un pourcentage défini par l'autorité fiscale.

Le deuxième type de société orientée vers l'étranger prévue par le droit harmonisé est une société qui a une activité commerciale essentiellement orientée vers l'étranger et n'exerce en Suisse qu'une activité subsidiaire[1215]. En raison du fait que la LHID ne mentionne pas de terme précis, une certaine confusion règne sur la dénomination employée pour désigner ce statut cantonal de sociétés[1216]. Certains cantons parlent de « société accessoire » ou « auxiliaire » ou encore de « société mixte » [1217] ou « de base » [1218]. Même si les termes varient d'un canton à l'autre, la LHID prévoit un certain nombre de principes qui doivent être respectés pour que le statut particulier soit octroyé[1219]. Ainsi, contrairement aux sociétés de domicile, les activités des sociétés mixtes ne sont pas exclusivement mais essentiellement orientées vers l'étranger. Elles payent l'impôt sur le bénéfice conformément aux sociétés de domicile mais les recettes de source étrangère sont imposées selon l'importance de l'activité commerciale exercée en Suisse. Là aussi, c'est cette imposition partielle des revenus de source étrangère qui représente le véritable avantage de ce type de statut fiscal. On considère en général que les sociétés de ce type sont taxées à 10 – 12 % selon les cantons

1212 BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 278 ; MÄUSLI/OERTLI, *Grundriss*, p. 239.

1213 Art. 28 al. 3 lit. b LHID.

1214 Art. 28 al. 3 lit. c LHID.

1215 Art. 28 al. 4 LHID.

1216 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 352.

1217 « *gemischte Gesellschaften* », cf. MÄUSLI/OERTLI, *Grundriss*, p. 241.

1218 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 354.

1219 Art. 28 al. 4 LHID.

et évidemment selon l'importance de l'activité commerciale exercée en Suisse[1220].

Au niveau de l'impôt fédéral direct, les sociétés de domicile et les sociétés mixtes n'ont pas de statut privilégié et sont soumises à l'impôt ordinaire[1221,1222].

4. Institution exonérée (56 LIFD)

L'art. 56 LIFD prévoit de nombreuses exceptions au principe général d'imposition en raison du but social de la société ou de son lien avec la collectivité. Une première catégorie d'exceptions est prévue pour les collectivités publiques elles-mêmes (la Confédération, les cantons et les communes) et leurs établissements[1223]. D'autres motifs d'exonération existent en raison d'une activité de service public, de la poursuite de buts d'utilité publique ou encore pour des motifs de politique économique[1224].

Il existe une importante jurisprudence et doctrine cherchant à définir les critères donnant droit à une exonération subjective. En outre, la pratique a été codifiée par différents documents de l'administration fiscale[1225]. Cela dit, l'examen détaillé de cette problématique sortirait du cadre de la présente recherche, raison pour laquelle nous y renonçons. A ce stade, il faut relever que cette exonération, qui peut être totale ou partielle[1226], prend en principe effet au niveau fédéral, cantonal et communal. Ainsi, au moment de l'octroi de l'allégement, une substance qui était soumise à l'impôt sur le bénéfice est transférée dans un domaine exonéré. Dans cette mesure, la question du traitement fiscal du transfert se pose.

1220 MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 392 ; selon GEHRIGER/RETTIG, le taux applicable à ce type de société peut parfois atteindre 8 à 9 %, cf. GEHRIGER/RETTIG, *Steuerwettbewerb*, p. 678.

1221 MÄUSLI/OERTLI, *Grundriss*, p. 242.

1222 Cas échéant, elles peuvent revendiquer l'application de la circulaire AFC, sociétés principales.

1223 Art. 56 al. 1 lit. 1 lit. a-c LIFD et art. 23 al. 1 lit. a-c LHID.

1224 GRETER, *StHG-Komm*, n. 1 ad art. 23.

1225 Cf. notamment circulaire AFC, exonérations ; informations CSI, buts culturels ; informations CSI, exonération fiscale.

1226 Une exonération partielle est prévue notamment aux art. 56 lit. g-i LIFD et art. 23 al. 1 lit. f-h LHID, cf. circulaire AFC, exonérations, ch. 5 ; conformément à la conception retenue dans le cas de la présente recherche, en cas d'exonération partielle, seule une réalisation systématique partielle entre en ligne de compte dans la mesure où seule la substance qui échappe à l'imposition peut être appréhendée par le fisc.

5. Excursus : société principale

On parle de société principale lorsqu'une société suisse assume des fonctions centralisées pour un marché global[1227]. L'existence du statut de société principale est justifiée par des raisons pratiques. En effet, la répartition internationale du bénéfice est une tâche difficile en pratique dans la mesure où une analyse individuelle des fonctions des différents établissements stables à l'étranger soulève de grandes difficultés concrètes[1228]. Pour simplifier la procédure de taxation, l'administration fiscale fixe des quotas. A l'aide d'un forfait, une portion du bénéfice provenant du commerce est imputée au siège en Suisse et une partie est attribuée à l'établissement stable[1229]. Le bénéfice imposable en Suisse est ainsi réduit d'une certaine fraction[1230]. Sur la base de cette méthode fractionnaire, la base d'imposition en Suisse est réduite.

La circulaire AFC concernant la répartition fiscale internationale des sociétés principales[1231] consacre la pratique des autorités fédérales concernant ce type de société. Cette dernière a pour conséquence que les sociétés principales sont imposées à un taux moins élevé que les sociétés ordinaires. En pratique, un taux global d'environ 6 % peut en effet être atteint[1232]. Dès lors, la transformation d'une société ordinaire en société principale a pour effet que les réserves latentes dont elle disposait avant sa transformation sont transférées dans un domaine où elles seront imposées à un taux réduit. En conséquence, l'administration fiscale est tentée de considérer qu'une imposition doit avoir lieu au moment de la transformation, ce qu'elle a, en pratique, coutume de faire.

Une remarque importante doit cependant être faite ici. Contrairement aux sociétés holding, de domicile et mixtes, les sociétés principales ne bénéficient pas d'un statut fiscal particulier, ni sur le plan cantonal, ni sur le

---

1227 C'est-à-dire, les achats, la planification de la recherche et du développement, la planification de la production et de la distribution, la gestion du stock et la planification de la logistique, le développement d'une stratégie de marketing, les perspectives des ventes et des achats, la trésorerie et les finances ainsi que l'administration, cf. circulaire AFC, sociétés principales, p. 1.

1228 Circulaire AFC, sociétés principales, p. 4.

1229 Concernant la procédure de décision sur les quotas attribués à la société principale en Suisse et aux établissements stables à l'étranger, cf. circulaire AFC, sociétés principales, p. 5.

1230 Les administrations fiscales cantonales, mais aussi fédérales, acceptent que les bénéfices ne soient imposés qu'à raison de 50 %, voire 65 %.

1231 Circulaire AFC, sociétés principales.

1232 GEHRIGER/RETTIG, *Steuerwettbewerb*, p. 678.

plan fédéral. Le concept de société principale est de prévoir une répartition fiscale internationale du bénéfice d'une société suisse disposant d'établissements stables à l'étranger. Même s'il est vrai que lors du changement de structure économique de la société, le fisc perd son droit d'imposition sur une certaine substance fiscale, cette perte n'a pas lieu en raison du changement de statut fiscal mais en raison de modification de l'attribution internationale du bénéfice de la société. Ainsi, à notre sens, la question de l'imposition lors de la nouvelle application de la circulaire sur les sociétés principales n'a pas trait à une imposition en raison du changement de système mais bien plus en raison d'un départ de substance fiscale hors de la souveraineté suisse. Il faut dès lors examiner si les réserves latentes qui ne seront plus imposées en Suisse peuvent l'être au moment de la modification de la structure en société principale en raison d'un impôt de départ[1233]. Cette question sera examinée ci-dessous dans le contexte de l'impôt de départ international.

II. Changement de système

A. Aperçu

Après avoir présenté les différents types de sociétés bénéficiant d'un régime fiscal privililégié[1234], nous passons en revue dans le présent chapitre les différents scénari dans lesquels le traitement d'une substance fiscale peut être modifié en raison d'une mortification de statut d'une entreprise. Dans ce contexte, nous porterons notre attention sur la modification des buts statutaires (let. B), sur différentes opérations de restructurations (let. C) puis sur la situation dans laquelle une modification législative a pour effet la création d'un statut privilégié (let. D). Suite à cela, nous présenterons brièvement la jurisprudence du Tribunal fédéral qui consistait à traiter la transformation d'une entreprise soumise à l'obligation de tenir des comptes en une entreprise qui ne l'est pas comme un cas d'imposition en raison de la systématique fiscale (let. E).

[1233] Dans ce sens, cf. KALBERMATTER/WINZAP, *ISIS Seminar*, solution du cas 3, question 3.

[1234] Cf. chapitre précédent.

B. Modification des buts statutaires de la société

Le premier cas dans lequel un changement de statut a lieu intervient lorsqu'une entreprise modifie ses statuts[1235]. En procédant de la sorte, une entreprise peut, le cas échéant, nouvellement bénéficier d'un statut privilégié. Le présent chapitre présente les différentes situations dans lesquelles un tel changement se produit.

Cette situation se présente notamment lorsqu'une société commerciale, soumise à l'imposition ordinaire sur le bénéfice et qui administre déjà un grand nombre de participations[1236] modifie ses buts statutaires en déclarant qu'elle se consacrera dorénavant uniquement à la gestion de participations[1237]. Cette situation peut également résulter d'une augmentation de la valeur vénale des participations gérées par la société accompagnée d'un changement de but social[1238]. Le privilège de holding doit dans ce cas lui être accordé au niveau cantonal[1239]. Pour bénéficier nouvellement du statut holding, une éventuelle exploitation commerciale, incompatible avec le statut holding, doit être transformée en une société anonyme (société fille)[1240] ou liquidée[1241].

Une situation identique se présente lorsqu'une société poursuivant un but lucratif modifie ses statuts et déclare par là se consacrer désormais à la poursuite de buts de services publics ou d'utilité publique. Dans la mesure où les conditions de l'art. 56 LIFD sont remplies, l'autorité fiscale compétente lui accorde l'exonération de l'impôt sur le bénéfice prévu à cette disposition. Dès l'obtention du statut privilégié, tous les actifs et passifs de l'entreprise passent dans un domaine dans lequel les gains ne seront plus imposés. L'imposition de la substance fiscale afférente à ces éléments n'est dès lors plus garantie.

1235 La pratique cantonale n'est pas unanime quant au point de savoir si la société doit faire une demande pour bénéficier nouvellement du statut holding ou si ce statut lui est octroyé d'office, cf. KUNZ, *Holding*, p. 734, pour qui l'octroi doit intervenir d'office lorsque les conditions de l'art. 28 al. 2 LIFD sont remplies.

1236 Pour bénéficier du statut holding, les participations détenues par la société ou leur rendement doivent représenter au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes, cf. art. 28 al. 2 LHID.

1237 Les auteurs germanophones parlent de « *Entflechtung* » lorsqu'une société change de nom et de buts statutaires et se consacre désormais à la gestion durable de titre, cf. KÜHNE, *Entflechtung*, p. 485.

1238 Cf. VON STRENG/DE GOTTRAU/DE KALBERMATTEN, *Suisse*, p. 63.

1239 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 138.

1240 Cf. art. 61 al. 1 lit. d LIFD.

1241 EGGER, *Holdinggesellschaft*, p. 11.

Des constellations du même type se présentent lorsqu'une société imposée selon les règles ordinaires demande pour la première fois à être imposée selon les règles applicables aux sociétés de domicile ou aux sociétés mixtes. Ces situations ont ceci en commun que la charge fiscale latente est réduite dans la mesure de la modification de statut de la société. Dès lors, la question de l'imposition en raison du changement de système se pose.

C. Restructurations entraînant la création d'un statut privilégié

1. Généralités

La question de l'imposition des réserves latentes se pose également lorsqu'une société holding ou une autre société à statut fiscal privilégié est créée lors de la restructuration d'une société commerciale ordinaire. La substance fiscale non imposée créée avant la transformation et transférée dans la société à statut particulier sort du champ de l'impôt ordinaire sur le bénéfice et ne sera plus imposable.

Cela se produit en particulier lorsqu'un groupe de sociétés est restructuré et passe ainsi d'une structure avec une société de base (« *Stammhausstruktur* »)[1242] à une structure holding (« *Holdingstruktur* »)[1243]. Outre les avantages fiscaux dus au fait que la société holding est exonérée de l'impôt sur le bénéfice au niveau cantonal, une entreprise a de multiples autres raisons de choisir une telle « structure holding ». Parmi ceux-ci, on peut citer le gain en transparence et en clarté par rapport à l'organisation et au management, une plus grande flexibilité, une facilité d'accès aux marchés des capitaux (« *going public* ») ou encore la simplification du règlement de la succession d'entreprise[1244]. La filialisation d'une société peut également améliorer les possibilités de développement international en implantant des filiales à l'étranger. Elle peut également contribuer à réduire les risques liés à une éventuelle faillite de l'ensemble du groupe lors de difficultés financières rencontrées par une seule filiale[1245]. Dans ces cas, les raisons fiscales de la restructuration ne sont qu'accessoires.

[1242] On parle de « *Stammhausstruktur* » lorsqu'une société active opérationnellement détient en même temps des participations importantes, cf. FILLI, *Steuerfolgen*, p. 75, nbp 44 ; FLUBACHER/FILLI, *Stammhaus- oder Holdingstruktur?*, p. 572.

[1243] SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 73.

[1244] JAKOB, *Strukturveränderungen*, 164 ; FLUBACHER/FILLI, *Stammhaus- oder Holdingstruktur?*, p. 586.

[1245] Dans ce sens : MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 392.

Il existe principalement deux possibilités de transformer une ou plusieurs sociétés commerciales en une société holding[1246]. La restructuration vers le bas et la restructuration vers le haut[1247]. Le présent chapitre a pour but de présenter l'une (ch. 2) puis l'autre (ch. 3) de ces situations[1248].

2. Restructuration « vers le bas »

On parle de restructuration « vers le bas » (« *Restrukturierung nach unten »)* lorsque la société détache son activité commerciale et en fait l'apport à une ou plusieurs sociétés filles déjà existantes ou nouvellement créées[1249]. Dans ce cas de figure[1250], la société transfère son exploitation commerciale[1251] et conserve principalement des droits de participation. Cette situation se rencontre fréquemment en pratique lorsque une société qui est organisée en « *Stammhaus* », transfert son activité industrielle à une société fille et se concentre sur les activités financières et de gestion de participations[1252]. Suite à la restructuration, la société est nouvellement mise au statut holding.

3. Restructuration « vers le haut »

On parle de restructuration « vers le haut » (« *Restukturierung nach oben* ») lorsque, les actionnaires des sociétés commerciales fondent une société

1246 La question du changement de système peut également être soulevée lors de la fusion entre une société d'exploitation et une société holding, cf. BEHNISCH, *Umstrukturierungen*, p. 263.

1247 Cf. HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 611 et CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 751 ; ces auteurs distinguent entre la restructuration où la société de base transfert ses participations à une société fille (et crée ainsi une sous-holding, la société fille devient une holding) et la situation ou la société de base transfert son exploitation commerciale à une société fille (et crée ainsi une sur-holding, la société mère devient une société holding). En revanche, ils ne mentionnent pas les termes de restructuration vers le haut ou vers le bas.

1248 Il est envisageable qu'une société holding se sépare en deux sociétés holding ou encore que deux sociétés holding fusionnent pour n'en former plus qu'une (EGGER, *Holdinggesellschaft*, p. 147) ; dans la mesure où la société transformée était déjà exonérée de l'impôt sur le bénéfice, il faut examiner si des réserves latentes passent d'un système d'imposition à l'autre et qu'en raison de ce transfert elles échappent au fisc.

1249 JAKOB, *Strukturveränderungen*, p. 165 ; ALLEMANN, *Konzernspitze,* p. 37.

1250 A notre sens, il faut assimiler à ce cas de figure la vente d'une exploitation à une société tierce ainsi que la cessation d'une activité commerciale.

1251 En principe par le biais d'une scission horizontale, cf. art. 61 al. 1 lit. d LIFD.

1252 FILLI, *Steuerfolgen*, p. 75.

holding en faisant l'apport de leurs actions dans d'autres sociétés[1253]. Une telle situation se présente par hypothèse lorsqu'une société anonyme a, au cours de son existence, acquis de nombreuses participations dans des sociétés partenaires[1254] ou concurrentes. Dans le but de séparer juridiquement et économiquement les participations du reste de l'exploitation, elle crée un holding, dans lequel elle apporte ses participations en échange d'actions[1255]. Dans ces cas, la société commerciale reste la société-mère (« *Obergesellschaft* »).

D. Modification législative ayant pour effet la création d'un statut privilégié

Il est également envisageable qu'une société bénéficiant d'un statut particulier soit créée lors d'une modification législative qui introduit un nouveau statut. Comme nous le verrons, la jurisprudence[1256], ainsi que la doctrine[1257] n'est pas favorable à une telle imposition lorsque le changement de statut est dû à une modification législative.

Cette situation sera étudiée dans la partie de la présente recherche ayant trait à la réalisation systématique en cas de modification législative[1258].

1253 ALLEMANN, *Konzernspitze,* p. 37.

1254 P. ex. sociétés de distribution.

1255 EGGER, *Holdinggesellschaft*, p. 139.

1256 Selon le Tribunal fédéral, « la jurisprudence qui considère que le transfert d'un actif qui contient des réserves latentes dans un domaine franc d'impôt constitue une réalisation des réserves latentes entraînant l'imposition n'est pas applicable sans autre lorsque le changement de statut fiscal est dû à une modification législative sans que le contribuable n'y ait activement contribué », cf. arrêt du TF 2P.12/2004 du 28 avril 2005 = StE 2005 B 72.11 n. 12 = StR 2005, 681 = RDAF 2005 II 441.

1257 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 140 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 29 ad art. 18 ; JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 122 ; CONSTANTIN, *Aenderung der Besteuerungsregelung*, p. 329 ; WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 629.

1258 Cf. *infra*, p. 431 ss en particulier, p. 436 s.

E. Excursus : transformation d'une entreprise soumise à l'obligation de tenir des comptes en une entreprise qui ne l'est pas

1. Problématique

Sous l'ancien droit, l'AIFD[1259] ainsi que plusieurs lois fiscales cantonales prévoyaient que seuls les gains en capital d'entreprises astreintes à tenir des comptes étaient soumis à l'impôt sur le bénéfice[1260]. Par contraste, les gains en capital effectués par des entreprises non astreintes à tenir des comptes n'étaient pas imposables. En conséquence, lorsque l'obligation de tenir des comptes disparaissait[1261], la question du décompte des réserves latentes se posait. En effet, la charge fiscale sur les réserves latentes afférentes à l'entreprise nouvellement libérée de l'obligation de tenir de comptes disparaissait[1262]. Selon la doctrine[1263] et la jurisprudence du Tribunal fédéral[1264] les réserves latentes devaient être considérées comme réalisées lorsque la fin de l'obligation de tenir des comptes était liée à la liquidation partielle de l'entreprise. En revanche, lorsque l'obligation de tenir des comptes disparaissait en raison d'une baisse du chiffre d'affaires (même

1259 Art. 21 al. 1 lit. c AIFD.

1260 LOCHER relève que le fait de faire dépendre l'imposition des gains en capital de l'obligation de tenir des comptes n'a pas de raison d'être (« *Sachwidrigerweise* »), cf. LOCHER, *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 211.

1261 Par exemple parce que le chiffre d'affaire diminuait et qu'en conséquence, l'entreprise n'était plus astreinte à tenir des comptes.

1262 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 137 ; SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 71 s.

1263 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 568 ; MASSHARDT, *Commentaire AIFD*, n. 94 ad art. 21 ; KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer*, n. 96 ad art. 21 et n. 170 ad art. 21 al. 1 lit. d ; MASSHARDT, *Fragen III*, p. 16 ; BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 200.

1264 Arrêt du TF du 23 décembre 1959 = ATF 85 I 243 = ASA 28, 502 = NStP 14, p. 58 ; arrêt du TF du 5 février 1960 = ASA 28, 511 ; arrêt du TF du 8 mai 1953 = ASA 22, 33 ; ATF 102 Ib 50 = ASA 45, 254 = StR 32, 56 ; RDAF 1961, 70 ; cf. également arrêt du TF du 14 mai 1976 (« *Schwyzer Fabrikliegenschaft* »), consid. 3.c = ATF 102 Ib 50 = ASA 45, 254 = NStP 30, 255 = StR 32, 56 = RDAF 1977, 104 où le Tribunal fédéral retient que « si une entreprise astreinte à tenir des livres réduit sa taille et poursuit son activité sans être astreinte à tenir des livres, alors disparaît la possibilité d'imposer les bénéfices en capital futurs lors de la réalisation des réserves latentes transférées. Les réserves latentes incorporées dans la fortune commerciale tombent par cette modification, dans un domaine où elles ne peuvent plus être soumises à l'impôt de défense nationale. Ce transfert est dès lors une réalisation du point de vue de l'impôt de défense nationale ». Dans cet arrêt, notre haute Cour reconnaît toutefois que la modification du chiffre d'affaires ne tombe pas sans autre sous la qualification de réalisation dans l'usage courant de ce mot.

durable), les autorités fiscales étaient plus enclines à renoncer à l'imposition des réserves latentes[1265].

Il s'agissait clairement d'un cas de figure de réalisation systématique. En effet, la modification du statut juridique est purement juridique et aucune réalisation d'un point de vue économique n'intervient[1266]. La seule raison de procéder à une imposition réside bien dans la crainte de l'autorité fiscale de perdre la main-mise sur la substance fiscale.

Depuis son entrée en vigueur, la LIFD ne prévoit plus la distinction entre les entreprises astreintes à tenir des comptes dont les gains en capital seraient soumis à l'impôt sur le bénéfice et les autres entreprises qui ne tiennent pas de comptes. Avec la disparition de cette différence de traitement, le cas de réalisation systématique examiné ici a disparu[1267]. Bien qu'il n'ait plus qu'un intérêt historique, il appelle les remarques qui font l'objet du chapitre suivant[1268].

2. Prise de position

Dans une jurisprudence abondante, le Tribunal fédéral retenait que la disparition de l'obligation de tenir des comptes est assimilée à un cas de liquidation et conduit par conséquent à l'imposition de la totalité de la substance fiscale échappant à l'impôt. Nous relevons qu'une base légale faisait défaut à l'imposition examinée ici[1269]. En effet, le Tribunal fédéral fondait l'imposition sur l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD qui n'érigeait pas expressément la disparition de l'obligation de tenir des comptes au rang de réalisation systématique[1270]. Par extension (critiquée d'ailleurs par la doctrine[1271]), la jurisprudence soumettait à cette disposition le prélèvement

1265 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 176.

1266 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 175.

1267 JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 116.

1268 La situation lorsque l'obligation de tenir des comptes disparaît en raison d'une modification législative est également mentionnée dans la partie de la présente recherche ayant trait aux cas de réalisations systématiques dues à une modification législative, cf. *infra*, p. 431 ss, en particulier, p. 432 s.

1269 Du même avis : LOCHER, *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 211.

1270 L'art. 21 al. 1 lit. d AIFD prévoyait que « l'impôt se calcule, sous réserve de […] sur le revenu total du contribuable provenant d'une activité à but lucratif, du rendement de la fortune ou d'autres sources de recette, en particulier : [lit. d] sur les bénéfices en capital obtenus dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres, par l'aliénation ou la réalisation de biens, tels que les bénéfices sur immeubles, la plus-value provenant de l'aliénation de titres, les bénéfices de liquidation en cas de remise ou d'aliénation d'une entreprise ».

1271 Cf. *supra*, p. 174 s.

privé. Cela dit, assimiler la disparition de l'obligation de tenir des comptes au prélèvement privé ne va pas de soi et demande un effort sérieux d'imagination. Une telle interprétation extensive n'est, à notre avis, pas justifiée en l'espèce. En effet, lors d'un transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale, les actifs sont séparés de la fortune de l'entreprise et des arguments économiques plaident en faveur d'une imposition. Une telle séparation n'a pas lieu lors de la disparition de l'obligation de tenir des comptes. Aucun transfert n'a lieu entre la fortune commerciale de l'entreprise et celle de l'entrepreneur, ni d'ailleurs entre la fortune commerciale de l'entrepreneur et sa fortune privée. L'assimilation avec le prélèvement privé ne se justifie pas et l'administration fiscale ne disposait à notre sens pas de base légale suffisante pour procéder à une imposition. C'est donc en parfaite violation du principe de légalité que cette dernière avait lieu. Même s'il est vrai que la situation offrait des possibilités d'abus[1272], il aurait fallut renoncer à toute imposition en absence de base légale suffisante.

Il est également intéressant de relever que cette pratique pourtant critiquable a servi de base à l'arrêt du Tribunal administratif zurichois commenté ci-dessus[1273] dans lequel, l'autorité judiciaire considère comme justifiée l'imposition du transfert de réserves latentes dans un holding et ce, là aussi, sans base légale expresse[1274].

III. Traitement fiscal

A. Généralités

Il nous semble important de distinguer la modification de statut en une société bénéficiant d'un statut cantonal particulier de la modification en une société bénéficiant d'une exonération selon le droit fédéral. En effet, le transfert dans un statut cantonal particulier ne concerne que l'impôt cantonal

1272 Notamment lorsque le contribuable restructurait son entreprise dans le but de ne plus être soumis à l'obligation de tenir des comptes puis la vendait peu de temps après.

1273 Cf. *supra*, p. 246 ss.

1274 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 72 ; LOCHER, *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 212.

et communal et ne remet pas en doute la neutralité fiscale de restructuration du point de vue de l'impôt fédéral direct[1275].

Tous les cas de figure présentés ci-dessus ont ceci en commun que des réserves latentes dont la création avait été tolérée, alors que la société était soumise à l'impôt sur le bénéfice sont transférées dans un domaine où leur imposition n'est plus garantie, respectivement sera limitée. Le présent chapitre a pour objet d'analyser la pratique et la jurisprudence relative à cette problématique (let. B) et de présenter l'avis des auteurs principaux (let. C). Nous présenterons ensuite notre avis personnel (let. D).

B. Pratique

1. Jurisprudence

a. Obtention d'un régime cantonal privilégié

Un arrêt très discuté en doctrine[1276] a été rendu par le Tribunal administratif du canton de Zurich le 23 octobre 1964[1277]. Dans la mesure où cet arrêt a considérablement influencé la pratique[1278], il se justifie de le présenter dans le présent chapitre.

Les faits de cet arrêt peuvent être résumés de la façon suivante. Une société anonyme, assujettie à l'impôt sur le bénéfice zurichois, abandonne son exploitation commerciale (« *Handelsbetrieb* ») et en fait l'apport à une société anonyme nouvellement fondée qui poursuit cette exploitation commerciale. La société fondatrice conserve les participations dans d'autres sociétés qu'elle détenait déjà, y ajoute les actions de la société nouvellement créée, et modifie ses buts statutaires dans le sens où elle se consacre

1275 GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 14 ad art. 61 ; VON DER CRONE*, et al.*, *Fusionsgesetz*, p. 496 ; MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 33.

1276 KÜHNE, *Entflechtung*, p. 485 ss ; SCHÄRRER, *Unternehmensteilung*, p. 115 ss ; SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 73 ss ; EGGER, *Holdinggesellschaft*, p. 112 ss ; CONSTANTIN, *Aenderung der Besteuerungsregelung*, p. 323 s.

1277 RB 1964, n. 56 = ZBI 1965 171 = SB 6/1964. Le recours de droit public interjeté contre la décision du Tribunal administratif zurichois a été rejeté par le Tribunal fédéral le 5 octobre 1966 = ASA 36, 120. La décision de notre haute Cour se limite à l'examen, sous l'angle restreint de l'arbitraire, à la question de l'imposition intermédiaire mais n'analyse pas la question de l'imposition du bénéfice. Ce qui est regrettable dans la mesure où c'est ce point qui est le plus discutable en l'espèce, cf. KÜHNE, *Entflechtung*, p. 487.

1278 SCHÄRRER, *Unternehmensteilung*, p. 115 ss ; EGGER, *Holdinggesellschaft*, p. 112.

dorénavant uniquement à l'administration de participations. Dans cette mesure, elle demande à être imposée selon les règles d'imposition des sociétés holding.

Le Tribunal administratif zurichois considère que la société a été liquidée lors de l'abandon de son exploitation commerciale et impose les réserves latentes afférentes aux participations en sa possession. Selon cette instance, il faut retenir qu'une liquidation a lieu lorsqu'un revenu ou un rendement potentiel sur lequel reposent des réserves latentes devient non imposable. La notion de liquidation de droit fiscal va donc plus loin que celle de droit civil et n'est pas conditionnée à un changement de titularité sur le bien ou un transfert de propriété civile[1279]. Le Tribunal fait également référence à la pratique selon laquelle la disparition de l'obligation de tenir des comptes qui, selon l'AIFD[1280] provoque la disparition de la charge fiscale latente sur les actifs de l'entreprise est considérée comme un cas de réalisation.

Le principe de l'imposition des réserves latentes afférentes à des participations lors de leur transfert dans le domaine holding n'est en soi pas nouveau au moment où cet arrêt a été rendu[1281]. La particularité du cas d'espèce réside dans le fait que la société transfère son exploitation commerciale et modifie ses buts statutaires. C'est ainsi bien uniquement le changement de statut fiscal de la société qui engendre, de l'avis de l'autorité judiciaire, une imposition. Bien que fortement critiquée par la doctrine[1282], cette pratique zurichoise a été suivie par de nombreux cantons[1283].

1279 « L'imposition des gains de liquidation vise à ne pas faire naître de lacune injustifiée dans le système d'imposition des revenus et des rendements. Tôt ou tard, pendant la durée de la vie de l'entreprise, le revenu ou le rendement potentiel sur lesquels reposent des réserves latentes doit être imposé. La notion de liquidation doit être interprétée conformément à ce principe et ne doit en aucun cas se limiter à la notion de liquidation en droit civil. La notion de gain de liquidation, en particulier dans le domaine des sociétés anonymes, est de nature purement fiscale […]. Il ressort de ce qui précède que l'imposition des gains de liquidation n'est pas conditionnée par un changement de titularité sur le bien ou un transfert de propriété du point de vue du droit civil ».

1280 Cf. *supra*, p. 241 ss.

1281 SCHÄRRER, *Unternehmensteilung*, p. 118.

1282 En particulier : KÜHNE, *Entflechtung*, p. 458.

1283 OESCH, *Holdingbesteuerung*, p. 474 ; EGGER, *Holdinggesellschaft*, p. 112.

b. Modification en une institution exonérée

Dans un arrêt bâlois[1284], le Tribunal fédéral considère que le transfert à titre gratuit et en vertu du droit des successions de la totalité d'une exploitation à une fondation instituée héritière, exonérée de l'impôt, génère une imposition[1285]. Selon notre haute Cour, vu que la fondation n'exploitait pas d'entreprise, le patrimoine transféré ne pouvait pas représenter chez cette dernière un patrimoine commercial. Ainsi, le décès du de cujus a eu nécessairement pour effet la fin de l'activité commerciale et un transfert dans la fortune privée. Le Tribunal fédéral retient expressément qu'il en « irait différemment si le rattachement économique du patrimoine se poursuivait »[1286]. Par contre, il relève aussi que le décompte des réserves latentes s'avère également nécessaire en l'espèce en raison du fait que le patrimoine commercial en question est transféré dans un domaine non soumis à l'imposition. De ce point de vue, il rejette l'argument selon lequel l'imposition d'un tel état de fait n'est pas expressément prévue par la loi. Selon lui, l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD[1287] a une portée large et permet d'appréhender le transfert dans la fortune privée.

Même s'il est intéressant de mentionner cet arrêt ici, il faut relever qu'en raison des circonstances particulières du cas d'espèce, le Tribunal fédéral se concentre sur la notion de prélèvement privé[1288] et n'aborde pas en détail les particularités du transfert dans un domaine exonéré. Les conclusions de cette décision ont cependant été reprises par le Tribunal administratif zurichois dans un cas d'espèce similaire qui, lui, se concentre sur le transfert de substance fiscale dans un domaine exonéré. Nous proposons de présenter cette décision ci-dessous.

Le Tribunal administratif zurichois a en effet également rendu un arrêt dont l'état de fait est proche de celui présenté ci-dessus mais qui concernait l'impôt cantonal[1289]. Dans cet arrêt, une fondation exonérée fut instaurée comme héritière unique des actifs et passifs d'une raison individuelle. L'instance judiciaire zurichoise considéra qu'une réalisation en raison de la

1284 StE 1996 B 23.6, n. 4 = ASA 65, 660 = RDAF 1997 II 601.

1285 StE 1996 B 23.6, n. 4, consid. 3. a) = ASA 65, 660 = RDAF 1997 II 601.

1286 StE 1996 B 23.6, n. 4 consid. 3. a) = ASA 65, 660 = RDAF 1997 II 601. Le Tribunal fédéral cite REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 208.

1287 Cette disposition est l'équivalent de l'actuel art. 18 al. 2 LIFD.

1288 Nous avons présenté cette décision dans la partie de notre recherche concernant le transfert dans la fortune privée, cf. *supra*, p. 174 ss.

1289 Arrêt du TA-ZH du 17 décembre 1997 = StE 1998 B 23.6 n. 5.

systématique fiscale[1290] avait lieu. Cette dernière relève que le décès du contribuable indépendant ne conduit pas une imposition en soi[1291] et que le cas d'espèce ne peut pas être considéré comme un véritable prélèvement privé[1292]. En outre, elle constate que le transfert dans une entité exonérée n'est pas prévu expressément par la loi. En revanche, et c'est là que c'est intéressant, le Tribunal administratif zurichois retient que « la dissolution de la main-mise du fisc (« *die Auflösung der Steuerverhaftung* ») sur les réserves latentes par le transfert de la fortune commerciale dans une entité exonérée doit être assimilée à l'état de fait prévu dans la loi de prélèvement privé »[1293].

Ainsi, le Tribunal administratif zurichois procède par analogie et assimile le transfert dans un domaine franc d'impôt à un prélèvement privé[1294]. Il justifie sa position en déclarant que le prélèvement privé n'est pas le seul état de fait dans lequel un bilan correct d'un point de vue commercial doit être corrigé mais qu'il représente uniquement le cas le plus fréquent d'application de règles fiscales correctrices dans le domaine de l'activité lucrative indépendante. Il relève également qu'il est prévu d'amender la loi fiscale zurichoise dans le sens qu'elle ne prévoira non plus uniquement le transfert dans la fortune privée et dans un établissement stable à l'étranger mais tous les états de fait dans lesquels une règle fiscale correctrice doit s'appliquer[1295].

1290 Le Tribunal administratif zurichois parle de « *steuersystematische Gewinnausweistatbestand* », cf. arrêt du TA-ZH du 17 décembre 1997, consid. c = StE 1998 B 23.6 n. 5.

1291 « *Der Tod eines Pesonnenunternehmers an sich fürht nicht zu einer Entstrickung der stillen Reserven des Unternehmens und damit auch nicht zu deren Besteuerung* », cf. arrêt du TA-ZH du 17 décembre 1997, consid. c. b) = StE 1998 B 23.6 n. 5.

1292 « […] *kann indessen nicht als eigentliche « Übernahme in das Privatvermögen » in Sinn von § 19 li. B StG betrachtet werden* », cf. arrêt du TA-ZH du 17 décembre 1997, consid. c.d) = StE 1998 B 23.6 n. 5.

1293 Traduction libre de l'auteur, le texte origninal correspondant est : « *die Auflösung der Steuerverhaftung der stillen Reserven durch Übereignung von Geschäftsvermögen auf eine steuerbefreite Einrichtung ist aber dem ausdrücklich im Gesetz genannten Gewinnausweistatbestand der Privatentnahmen gleichzustellen* », cf. arrêt du TA-ZH du 17 décembre 1997, consid. c.d) = StE 1998 B 23.6 n. 5.

1294 GRÜNINGER/HEUBERGER considèrent qu'en raison du fait que le TA-ZH emploie l'art. 18 al. 2 LIFD pour appréhender ce cas ne permet pas de répondre à la question de savoir si une base légale est nécessaire pour imposer le changement de statut fiscal, GRÜNINGER/HEUBERGER, *BSK-FusG*, n. 6 ad vor Art. 78. A notre sens, l'analogie que fait cette autorité judiciaire nous permet déjà de constater le degré de normativité qu'exige l'admission d'une réalisation systématique dans ce cas d'espèce.

1295 Arrêt du TA-ZH du 17 décembre 1997, consid. c.d) = StE 1998 B 23.6 n. 5.

Il y a également lieu de mentionner ici un arrêt du Tribunal fédéral de 2005[1296] dans lequel, ce dernier retient que lorsque le changement de statut est dû à une modification de la loi, une imposition des réserves latentes transférées dans un domaine franc d'impôt en raison d'une réalisation systématique n'est pas justifiée. Cet arrêt sera présenté plus en détail dans la partie concernant les conséquences fiscales des modifications législatives[1297].

Au vu des arrêts présentés ci-dessus, il faut constater la tendance des autorités judiciaires à imposer les réserves latentes transférées dans un domaine exonéré lors de la modification du statut d'une société. Cette tendance trouve cependant ses limites lorsque la modification du statut fiscal est due à changement de loi.

2. Position des autorités administratives

a. Obtention d'un régime cantonal privilégié

Selon l'orientation du 3 juillet 2001[1298], la Conférence suisse des impôts considère que « la société qui demande pour la première fois d'être imposée selon les règles applicables aux sociétés de domicile doit, sous réserve de dispositions contraires de droit cantonal, payer l'impôt sur les réserves latentes existantes (en particulier sur celles qui ont été constituées sur des stocks de marchandises à l'étranger sans qu'il y ait eu constitution d'un établissement stable). Il est toutefois possible de renoncer à cette imposition s'il s'agit de réserves latentes dont l'imposition en Suisse est maintenue (par exemple, réserves sur des immeubles ou des titres suisses) »[1299]. Ce document prévoit un mécanisme identique en tous points pour le changement de statut d'une société imposée selon les règles ordinaires en une société mixte[1300].

En revanche, la Conférence suisse des impôts adopte un point de vue différent concernant le changement de statut en une société holding. Pour ce type de société, cette organisation retient que « la LHID ne règle pas la question du changement de statut. Le législateur cantonal peut de ce fait déterminer lui-même les conséquences qu'il attache à un tel changement

---

1296 Arrêt du Tribunal fédéral 2P.12/2004 du 28 avril 2005 = StE 2005 B 72.11 n. 12 = StR 2005, 681 = RDAF 2005 II 441.

1297 Cf. *infra*, p. 431 ss, en particulier, p. 436 s.

1298 Orientation CSI, holding.

1299 Orientation CSI, holding, ch. 3.8, p. 10.

1300 Orientation CSI, holding, ch. 4.6, p. 14.

»[1301]. La Conférence suisse des impôts ne mentionne pas les raisons du traitement différencié selon le type de société (société de domicile et mixte d'une part, et société holding de l'autre)[1302]. Elle ne mentionne pas non plus la base légale lui permettant de considérer que le changement de statut d'une société ordinaire en une société de domicile ou mixte a pour conséquence que les réserves latentes existantes doivent être imposées. Nous reviendrons sur ces points dans notre prise de position[1303].

Il est utile de souligner que la circulaire AFC sur les restructurations ne traite pas du changement de statut examiné dans le présent chapitre. Cela est dû au fait que les statuts fiscaux spéciaux cantonaux sont inconnus du droit commercial, comme d'ailleurs de la LIFD. Ils existent uniquement en raison du traitement fiscal privilégié qui leur est réservé dans le droit fiscal cantonal.

b. Modification en une institution exonérée

Nous n'avons pas connaissance d'une prise de position officielle de l'administration fédérale des contributions sur les conséquences fiscales de l'obtention d'une exonération subjective. Le seul document des autorités intéressant dans ce contexte est le MESSAGE du Conseil fédéral sur la LFus mais qui, à notre sens, ne s'applique que dans le cadre restreint des restructurations[1304]. Selon ce document, la reprise des biens d'une société de capitaux ou d'une société coopérative par la Confédération, un canton ou une commune n'entre pas dans la catégorie des fusions privilégiées fiscalement. Vu que ces collectivités sont exonérées d'impôts, il serait injustifié de ne pas prendre en compte les réserves latentes transférées[1305]. Selon ce document, il faut constater que la reprise de biens d'une société par une entité exonérée, qu'il s'agisse d'une collectivité publique ou une

1301 Orientation CSI, holding, ch. 2.9. p. 6.

1302 Le fait que « la LHID ne règle pas la question du changement de statut » tel que constaté par la CSI, n'est pas une particularité de la société holding mais vaut à notre sens également pour la société de domicile et mixte.

1303 Cf. *infra*, p. 285 ss.

1304 Il est important de relever ici que, conformément à la conception retenue dans le cadre de la présente recherche, les clauses de restructuration n'ont pas d'effect constitutif mais limite uniquement la neutralité fiscale de certains types de restructuration, cf. *supra*, p. 54 s.

1305 MESSAGE LFus, p. 4026.

institution de droit privé exonérée d'impôt, donne lieu à l'imposition immédiate des réserves latentes transférées[1306].

C. Position de la doctrine

1. Nécessité de base légale

La doctrine est très partagée sur le principe de l'imposition au moment de l'acquisition d'un statut fiscal particulier[1307]. Le présent chapitre propose de présenter l'avis des auteurs principaux. Dans un premier temps, nous présenterons la position des auteurs favorables à une imposition lors du changement de statut d'une société et ce même à défaut de base légale. Nous présenterons ensuite les conceptions retenues par les auteurs pour qui une imposition doit bénéficier d'une base légale et pour finir les différentes positions intermédiaires exprimées en doctrine.

Tout d'abord, il est intéressant de relever que plusieurs auteurs retiennent que les réserves latentes dont l'imposition ultérieure échappe au fisc en raison du changement de statut de la société doit être appréhendées à cette occasion, et ce même en absence de base légale.

C'est le cas notamment de SCHÄRRER[1308]. Dans un article dans lequel il commente l'arrêt zurichois du 23 octobre 1964 présenté ci-dessus[1309], cet auteur considère que la réalisation au moment du changement de statut (acquisition du statut holding) est justifiée et nécessaire pour garantir une éventuelle imposition sans lacune de la substance générée par l'entreprise. Selon lui, la notion de liquidation doit être comprise de façon large et ne se limite pas à la liquidation selon le droit civil. Pour cet auteur, le fait que l'imposition ne repose pas sur une base légale expresse n'est pas problématique dans la mesure où l'imposition au moment du changement de

---

1306 Arrivent à la même conclusion : VON STRENG/DE GOTTRAU/DE KALBERMATTEN, *Suisse*, p. 173.

1307 BÖCKLI identifie cinq courants de pensée différents : les auteurs pour qui une imposition doit avoir lieu indépendamment de l'existence d'une base légale, ceux pour qui une imposition est problématique même si la loi prévoit une base légale claire, ceux pour qui l'imposition est justifiée mais doit bénéficier d'une base légale expresse, ceux pour qui aucune imposition (à l'exception de la reprise des amortissements) ne devrait avoir lieu et ceux pour qui un report d'imposition devrait avoir lieu avec un délai de blocage de cinq ans, cf. BÖCKLI, *Hemmschuhe*, p. 223.

1308 SCHÄRRER, *Unternehmensteilung*, p. 116.

1309 Arrêt du TA-ZH du 23 octobre 1964 = RB 1964, n. 56 = ZBI 1965 171 = SB 6/1964.

statut est indispensable[1310]. A la lecture de l'article de cet auteur, on a l'impression que l'aspect choquant d'une éventuelle disparition définitive de substance fiscale prend le dessus sur les principes constitutionnels régissant l'imposition.

Selon MASSHARDT[1311], là où la fortune d'une société de capitaux est reprise en tant que telle par la Confédération, le canton ou est transférée à une autre corporation de droit public, il faut procéder à un décompte des réserves latentes. Même si du point de vue du droit civil on ne peut parler de liquidation[1312], l'imposition est nécessaire car elle sera impossible plus tard. Cet auteur ne cite pas de base légale mais considère simplement qu'une imposition doit intervenir sinon les réserves latentes échapperaient à l'impôt.

En revanche, les auteurs suivants relèvent qu'une base légale est indispensable.

KÜHNE[1313] prit position le premier contre la réalisation lors du transfert dans le domaine holding. Dans une publication concernant lui aussi l'arrêt du Tribunal fédéral du 23 octobre 1964 présenté ci-dessus, cet auteur critique la conception de réalisation construite par le Tribunal administratif zurichois et entérinée par notre haute Cour. Selon lui, une base légale faisait défaut et c'est à tort que les autorités ont fait une interprétation extensive de la notion de liquidation. Il s'agit là d'un complément inadmissible de la loi[1314].

SPORI[1315] développe le courant de pensée de KÜHNE et adopte une approche différentielle. L'imposition des réserves latentes créées par des amortissements dont l'inscription dans les comptes a été tolérée à la charge du bénéfice est justifiée et seule la question du moment de l'imposition (immédiate ou reportée) se pose. En revanche, lorsque les réserves latentes ont été créées d'une autre manière que par des amortissements, une telle imposition conduit à une triple imposition interdite : outre, la première imposition dans le chef de la société lors de l'obtention initiale du bénéfice, une deuxième imposition a lieu lors du transfert de ce dernier à la société

1310 SCHÄRRER, *Unternehmensteilung*, p. 117 - 118.

1311 MASSHARDT, *Fragen II*, p. 207.

1312 MASSHARDT, *Fragen II*, p. 207.

1313 KÜHNE, *Entflechtung*, p. 485 ss.

1314 KÜHNE, *Entflechtung*, p. 488.

1315 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 74.

holding puis une troisième lors de sa distribution à l'actionnaire final[1316]. Dans de telles conditions, l'imposition au moment du transfert est contraire au système et ne se justifie pas[1317].

EGGER[1318] critique lui aussi la position du Tribunal administratif zurichois dans son arrêt du 23 octobre 1964. Selon lui, l'analogie entre le transfert dans le holding et la disparition de l'obligation de tenir des comptes n'est pas justifiée, dans la mesure où le droit fiscal interdit en principe de créer des nouvelles bases d'imposition par analogie[1319]. Selon lui, la décision précitée, bien que matériellement raisonnable, ne se base pas sur une base légale suffisante. Une révision législative est selon lui souhaitable et nécessaire.

REICH[1320] relève qu'une imposition lors du transfert dans un domaine d'imposition privilégiée respecte le principe d'égalité de traitement et celui d'imposition selon la capacité contributive qui en découle. REICH souligne cependant la nécessité d'une base légale. Il n'est pas justifié selon lui de s'émanciper à ce point de la lettre de la loi pour atteindre un résultat souhaité par l'autorité, soit l'imposition des réserves latentes en raison de leur sortie du champ de l'impôt[1321].

Selon JUNOD[1322], la base légale est problématique. En effet, l'assimilation du transfert dans le domaine holding à une liquidation galvaude la notion de liquidation. Selon cet auteur, même si une imposition lors du changement de statut fiscal est justifiée, elle doit bénéficier d'une base légale.

GRÜNINGER/HEUBERGER[1323] relèvent qu'il est difficile à comprendre pour le contribuable que l'obtention d'un statut fiscal privilégié en raison de la poursuite de service public, d'utilité publique ou cultuelle soit conditionnée au payement d'un impôt en raison de la systématique fiscale ayant des implications fiscales importantes. Obtenir une exonération au prix

---

1316 Il est également possible qu'il y ait plus que trois niveaux d'imposition en cas de détention « en chaine » d'un groupe de sociétés.

1317 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 75.

1318 EGGER, *Holdinggesellschaft*, p. 116.

1319 EGGER, *Holdinggesellschaft*, p. 116, nbp 92.

1320 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 140 et REICH, *Grundriss*, p. 61ss.

1321 « *Die Besteuerung der stillen Reserven bei Lösung der fiscalischen Verknüpfung* », cf. REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 141.

1322 JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 119.

1323 GRÜNINGER/HEUBERGER, *BSK-FusG*, n. 7 vor Art. 78.

d'une réalisation n'est pas une solution satisfaisante[1324] et représente une contradiction en soi[1325]. En outre, des raisons pratiques liées au prélèvement d'un impôt auprès d'une institution exonérée est une raison supplémentaire pour laquelle il conviendrait d'y renoncer.

BEHNISCH[1326] relève que la réalisation systématique ne se justifie pas pour les immeubles pour qui le statut de société holding ou mixte ne s'applique pas. Les immeubles n'étant pas transférés hors du champ de l'impôt lors du changement de statut, les réserves latentes afférentes à ces derniers ne doivent pas être décomptées. Cet auteur est également critique quant à l'imposition des autres réserves latentes dans la mesure où elle conduit à appréhender fiscalement un revenu fictif sans qu'il soit certain que ce dernier soit un jour effectivement réalisé. En outre, pour lui l'imposition doit dans tous les cas se limiter aux amortissements récupérés faute de quoi, la réalisation systématique aurait pour effet de réintroduire une triple imposition économique, que le législateur cherche à éviter à l'aide de l'institution du holding[1327].

RIVIER[1328] considère la pratique selon laquelle une modification du statut fiscal entraîne une imposition des réserves latentes comme « discutable ». Pour ALLEMANN[1329], elle est « problématique ».

Pour VON STRENG/DE GOTTRAU/DE KALBERMATTEN[1330], le principe de déterminance des comptes s'oppose à ce qu'une imposition ait lieu dans ce contexte en l'absence d'une règle fiscale correctrice cantonale. Les réserves latentes n'étant pas réalisées comptablement, une règle fiscale cantonale est nécessaire. Ces auteurs relèvent également que la pratique varie selon les cantons lors de reprise de biens par une société partiellement exonérée en raison d'un statut fiscal cantonal particulier[1331].

HINNY[1332] est d'avis qu'une imposition lors du changement de statut nécessite une base légale. Il relève que la réalisation des réserves latentes

---

1324 « *Das Ergebnis einer Steuerbefreiung, aber nur zum Preis einer Realisierung ist nicht befriedigend* ».

1325 « *Ein innerer Widerspruch* », cf. GRÜNINGER/HEUBERGER, *BSK-FusG*, n. 7 vor Art. 78.

1326 BEHNISCH, *Umstrukturierungen*, p. 264.

1327 BEHNISCH, *Umstrukturierungen*, p. 264-265.

1328 RIVIER, *fiscalité de l'entreprise*, p. 247.

1329 ALLEMANN, *Konzernspitze,* p. 50.

1330 VON STRENG/DE GOTTRAU/DE KALBERMATTEN, *Suisse*, p. 63.

1331 VON STRENG/DE GOTTRAU/DE KALBERMATTEN, *Suisse*, p. 173.

1332 HINNY, *Marke im Konzern,* p. 127.

afférentes à des participations, respectivement à d'autres actifs (notamment les marques), rend plus difficile voire impossible les modifications de structures des entreprises[1333].

FILLI[1334] constate notamment le défaut de base légale dans la loi fiscale du canton de Bâle-Campagne (à l'opposé du canton de Bâle-Ville) et relève qu'au moment de l'imposition (moment de l'acquisition du statut particulier), il n'est encore pas sûr que les réserves latentes seront un jour réalisées. En outre, en imposant les réserves latentes lors du changement de statut, le fisc se considère au-dessus du principe de déterminance. Il n'est en effet pas exclu que des réserves latentes soient imposées alors que leur décompte n'aurait pas été admis selon le droit comptable[1335]. Cet auteur relève également des problèmes de praticabilité dans l'estimation de la valeur du marché des réserves latentes soumises à l'imposition[1336].

Selon GLAUSER[1337], une base légale est nécessaire et bien qu'il admet que l'imposition au moment du changement de statut est justifiée « sous l'angle de la systématique de l'impôt », mais cetcet auteur retient que la pratique de certains cantons qui consiste à imposer en l'absence de base légale ne doit pas être admise[1338].

2. Propositions de report

Conscients du caractère problématique d'un prélèvement au moment du changement de statut fiscal, de nombreux auteurs ont fait des propositions de report. C'est le cas notamment de CAGIANUT/HÖHN[1339] qui suggéraient déjà l'instauration d'un report d'imposition avec instauration d'un délai de blocage de 5 ans ou de CONSTANTIN[1340] qui proposait d'admettre le report des réserves latentes transférées avec une indication de leur montant dans un

1333 HINNY, *Realisation*, p. 594, soutenu par REICH, *Grundriss*, p. 64.

1334 FILLI, *Steuerfolgen*, p. 76.

1335 FILLI, *Steuerfolgen*, p. 76.

1336 FILLI, *Steuerfolgen*, p. 77.

1337 GLAUSER, *Apports*, p. 136.

1338 GLAUSER, *Apports*, p. 137.

1339 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 751-752.

1340 CONSTANTIN, *Aenderung der Besteuerungsregelung*, p. 324.

bilan fiscal de façon à garantir leur imposition au moment de la réalisation effective[1341].

REICH[1342] lui aussi relevait que l'imposition au moment du transfert de réserves latentes dans un domaine à fiscalité privilégiée est problématique vu qu'il conduit à l'imposition de gains fictifs qui ne seront peut-être jamais réalisés. Selon lui, il conviendrait dès lors que le législateur prévoit un mécanisme qui permettrait de garantir les droits du fisc lors de la réalisation ultérieure. Un tel résultat pourrait être atteint par l'utilisation du revers, c'est-à-dire un accord entre l'autorité fiscale et la société contribuable sur le montant des réserves latentes transférées qui devront être imposées au moment de la réalisation effective des biens apportés à la société holding[1343].

Pour HINNY[1344], la possibilité de reporter l'imposition jusqu'à la réalisation effective ne devrait plus concerner uniquement les participations (comme c'est le cas dans certains cantons[1345]) mais également les marques sur lesquelles reposent fréquemment d'importantes réserves latentes[1346]. Selon cet auteur, une imposition au moment du transfert dans la fortune holding représente une entrave importante à des restructurations qui sont parfois importantes économiquement. Dans cette mesure, il est important de prévoir un mécanisme de report plus général.

KUHN/BRÜLISAUER[1347] se joignent à la critique selon laquelle il n'est pas justifié que certains systèmes cantonaux visant à atténuer les effets de l'imposition lors du changement de statut se limitent à introduire un report

1341 Cet auteur laisse ouverte la question de déterminer si une base légale prévoyant le différé d'imposition était nécessaire, cf. CONSTANTIN, *Aenderung der Besteuerungsregelung*, p. 324.

1342 REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*, p. 395 ; REICH, *Grundriss*, p. 63.

1343 REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*, p. 395 ; REICH, *Grundriss*, p. 63.

1344 HINNY, *Realisation*, p. 601 et HINNY, *Marke im Konzern,* p. 128 ss.

1345 En 1995, Berne, Zürich, Saint-Gall, Lucerne, Thurgovie, Obwald et Schaffhouse.

1346 HINNY, *Realisation*, p. 601 et HINNY, *Marke im Konzern,* p. 128 ss, en particulier, p. 131. Cet auteur refuse cependant de parler d'erreur du législateur (« *gesetzgeberisches Vesehen* ») dans les cantons qui ne prévoient le report d'imposition que pour les participations. Selon lui, il s'agit simplement du fait que les législateurs cantonaux n'étaient pas assez conscients de l'importance du problème pour les valeurs immatérielles, cf. HINNY, *Marke im Konzern,* p. 130. Du même avis concernant la nécessité de reporter l'imposition des réserves latentes afférentes à des valeurs immatérielles transférées dans un domaine à imposition privilégiée, cf. KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 198 ad art. 24 qui considèrent cependant à tort qu'un tel élargissement du report d'impôt au transfert d'actifs isolés nécessite une base légale.

1347 Notamment : KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 198 ad art. 24.

d'imposition pour les participations. Ainsi, le report d'impôt ne devrait pas se limiter aux participations transférées dans un domaine privilégié.

Pour la COMMISSION D'HARMONISATION[1348], une imposition des réserves latentes non réalisées effectivement peut avoir pour conséquence de contrecarrer des restructurations pourtant justifiées d'un point de vue économique. GRÜNINGER/HEUBERGER[1349] relèvent également que le législateur doit se poser la question du report d'imposition.

3. Restructurations et imposition en raison de la systématique fiscale

Les discussions plus récentes ont lieu autour de l'exigence de maintien de l'assujettissement en Suisse prévue par les articles 19 et 61 LIFD. La question qui se pose est celle de savoir si une restructuration dans laquelle tout ou une partie des actifs de la société restructurée est transféré dans un domaine franc d'impôt ou bénéficiant d'un traitement privilégié au niveau cantonal remplissait les conditions pour bénéficier de la neutralité fiscale.

La grande majorité des auteurs[1350] retient que l'exigence de rattachement fiscal mentionnée aux art. 19 et 61 LIFD s'oppose à la neutralité fiscale de restructurations entre entités suisses lorsqu'elle conduit à un transfert dans un domaine exonéré ou traité de façon privilégiée fiscalement. On considère donc que la condition du maintien de l'imposition en Suisse ne serait donc pas remplie lors de transfert de biens à des collectivités publiques ou à des entités de droit privé bénéficiant d'une exonération d'impôt au sens de l'art. 56 LIFD ou selon le droit cantonal. Une restructuration ne serait dès lors pas possible en neutralité fiscale lorsque de la substance fiscale échappe à l'impôt[1351]. Dans ce cas, le fisc serait autorisé

1348 KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, p. 111.

1349 GRÜNINGER/HEUBERGER, *BSK-FusG*, n. 7 vor Art. 78.

1350 OBERSON/GLAUSER, *CR-LIFD*, n. 14 ad art. 61 ; RIEDWEG/DAENIKER, *Holdingspaltung*, p. 119 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 19 ad art. 19 ; GLAUSER, *Apports*, p. 138 ; ALLEMANN/BAUMGARTNER, *Steuerneutrale Übertragung*, p. 153, nbp 71 et p. 153 ; ETTLIN/STÜDLE, *Umstrukturierungen bei Personengesellschaften*, p. 330 ; JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen,* p. 276 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 19 ad rev. art. 61 ; VON DER CRONE*, et al.*, *Fusionsgesetz*, p. 495 ; MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 33 ; HINNY, *Internationale Umstrukturierungen*, p. 184, nbp 26 ; GRÜNINGER/HEUBERGER, *BSK-FusG*, n. 7 vor Art. 78 ; cf. cependant ALLEMANN, *Konzernspitze,* p. 37 pour qui cette interprétation est problématique en raison du libellé de l'art. 24 LHID.

1351 GLAUSER, *Apports*, p. 138.

à intervenir lorsque ses expectatives ne sont plus garanties en raison d'une restructuration.

ALLEMANN/BAUMGARTNER[1352] parlent dans ce contexte de continuité de l'imposition (« *Grundsatz der Besteuerungskontinuität* ») et non pas de maintien de l'assujettissement en Suisse telle qu'il ressort de la loi et est employé par l'administration fédérale des contributions[1353]. Pour REICH[1354], au vu de l'exigence claire de maintien de l'assujettissement, il n'est pas nécessaire d'avoir une base légale supplémentaire (expresse) pour qu'un impôt soit déclenché sur des considérations de systématique fiscale.

Cela dit, il est admis qu'une restructuration entre personnes morales qui conduit à un changement de taux d'imposition applicable, par exemple transformation ou fusion d'une société en une association ou une fondation, ne remet pas en question la neutralité de l'opération[1355].

Nous aurons l'occasion ci-dessous[1356] de présenter notre position divergente de celle de la majorité de la doctrine sur ce point.

D. Prise de position

1. Généralités

Le présent chapitre vise à présenter notre position quant à la justification de l'imposition lors du changement de statut fiscal.

Au-delà des problèmes pratiques soulevés par la doctrine liés à l'évaluation de la valeur vénale au moment du transfert dans un domaine exonéré[1357] ou aux problèmes de liquidité afférents à l'imposition[1358], une

1352 ALLEMANN/BAUMGARTNER, *Steuerneutrale Übertragung*, p. 153 et, p. 153, npb 71.

1353 Circulaire AFC, restructurations, notamment, ch. 3.2.2.2, ch. 4.1.2.2.2, ch. 4.2.1.2.3, ch. 4.2.2.2.2, ch. 4.4.1.2.2.

1354 REICH, *DBG-Komm*, n. 19 ad art. 19 ; LUDWIG, *ZK-FusG*, n. 25 ad Einführung Steuerrecht.

1355 Cf. circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.3.2. ; cf. également GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 14 ad art. 61 ; La transformation d'une société de capitaux en une association, une fondation ou une autre personne morale au sens de l'art. 71 LIFD sera présentée dans un chapitre ultérieur, cf. *infra*, p. 421 ss.

1356 Cf. *infra*, p. 281 ss.

1357 P. ex. SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 75.

1358 JAKOB, *Strukturveränderungen*, p. 167.

réalisation basée sur la systématique fiscale dans les cas de figure présentés ci-dessous appelle plusieurs remarques de notre part[1359].

Nous l'avons vu ci-dessus[1360], le droit fiscal est soumis de manière stricte au principe de la légalité. Dans ce contexte, la doctrine majoritaire[1361] considère qu'une base légale est nécessaire pour admettre une réalisation. Nous soutenons également cette position. Dès lors, il nous paraît important d'examiner si le droit en vigueur contient une disposition prévoyant une telle réalisation.

Le présent chapitre se propose de passer en revue les dispositions entrant en ligne de compte. Dans un premier temps, nous regarderons si une base légale permet d'imposer les réserves latentes transférées dans un statut cantonal particulier (ch. 2). Dans ce cadre, nous examinerons d'abord si la loi d'harmonisation traite du cas qui nous intéresse ici (ch. 2, let. a et let. b) puis nous exposerons les solutions retenues par les législateurs cantonaux (ch. 2, let. c). Dans la mesure où les solutions cantonales sont très variées, il se justifie de les présenter individuellement. Nous apprécierons ensuite ces différentes versions cantonales puis nous proposerons une version harmonisée qui pourrait être intégrée dans la LHID. Suite à cela, nous ferons le même exercice pour le transfert respectivement la modification en une institution exonérée (ch. 3). Nous examinerons dans ce contexte si la législation fédérale actuelle dispose d'une base légale permettant l'appréhension de la substance fiscale transférée. Après cela, nous analyserons le traitement d'une restructuration entre entités suisses si une des entités devient exonérée ou bénéficie nouvellement d'un statut fiscal privilégié (ch. 4). Nous porterons dans ce contexte une attention particulière à la mention du terme « pour autant que l'assujettissement en Suisse soit maintenu ». Nous clôturerons ensuite ce chapitre par un résumé et une prise de position critique (ch. IV).

1359 Outre les remarques mentionnées qui vont suivre, nous pouvons relever que la transformation d'une société privilégiée selon le droit cantonal en une autre société du même type ou d'une société exonérée en une autre société exonérée ne déclenche pas d'imposition. Le but de l'imposition en raison de la systématique fiscale est d'éviter que des réserves latentes sortent du champ de l'impôt et procurent ainsi un avantage fiscal injustifié à leur propriétaire. Dans la mesure où ces réserves latentes ne pourraient pas être imposées plus favorablement avant qu'après une opération décrite ci-dessous, aucune réalisation systématique n'a lieu, cf. du même avis, OBERSON/GLAUSER, *Commentaire LFus*, n. 44 ad art. 61.

1360 Cf. *supra*, p. 102 s.

1361 Cf. *supra*, p. 111 et les références citées.

2. Base légale pour l'imposition lors de l'obtention d'un statut fiscal cantonal

a. Base légale dans la LHID

A titre préliminaire, il est intéressant de noter que la LHID ne se prononce pas sur la question de l'imposition lors du changement de statut fiscal[1362] et ce, bien qu'elle prévoit d'autres cas de réalisation systématique[1363]. La loi d'harmonisation ne prévoit ni une imposition de principe, ni un mécanisme pour différer cette imposition.

Le groupe de travail « impôt lors de restructurations » a proposé de retenir que la modification du statut fiscal ne conduisait pas à l'imposition des réserves latentes. Selon son rapport, « les cantons ne devraient pas prendre le prétexte de la réalisation systématique lors d'acquisition du statut de holding (changement de statut) pour imposer les réserves sur les participations »[1364]. Pour remédier à cette situation (imposition par les cantons lors de l'obtention du statut privilégié), le groupe de travail propose l'introduction dans la loi d'une disposition expresse prévoyant un différé d'imposition (nouvel art. 28 al. 3bis LHID)[1365]. Cet article inspiré de l'article correspondant de la loi fiscale du canton de Zurich aurait eu la teneur suivante : « Si des participations, qui ont été transférées à leur valeur comptable à une société de capitaux ou à une société coopérative assujettie à l'impôt selon l'alinéa 2 ou 3, sont aliénées ou réévaluées dans les 10 ans qui suivent la restructuration, le bénéfice réalisé est imposable. Aucune déduction ne sera admissible sur ce bénéfice ». Relevons que la disposition proposée prévoit la neutralité fiscale uniquement du transfert de participations et non pas d'autres actifs[1366].

Cette proposition n'a pas été retenue par le Conseil fédéral dans son MESSAGE sur la LFus. Lors de la procédure de consultation, la plupart des cantons ont rejeté la proposition de fixer les conditions du report de l'impôt lors de l'acquisition du statut holding en partie parce qu'ils ne voulaient pas

---

1362 KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, p. 111 ; Orientation CSI holding, ch. 2.9, p. 6 ; VON STRENG/DE GOTTRAU/DE KALBERMATTEN, *Suisse*, p. 63 ; GLAUSER, *Apports*, p. 136 ; KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 195 ad art. 24 ; KUNZ, *Holdingstatus II,* p. 838.

1363 ALLEMANN, *Konzernspitze,* p. 53.

1364 Rapport du groupe de travail « impôts lors de restructurations », p. 6.

1365 Rapport du groupe de travail « impôts lors de restructurations », p. 34.

1366 RIEDWEG, *Spaltung*, p. 209 ; REICH critique d'ailleurs ce point en relevant que certains cantons connaissent des réglementations plus souples, cf. REICH, *Umstrukturierungen*, p. 268.

d'une limitation du report de l'imposition[1367]. Selon eux, la réforme 1997 de l'imposition des sociétés avait déjà largement vidé le problème de sa substance. En outre, la neutralité fiscale de la scission horizontale ne demandait pas que la société mère qui se divise maintienne l'exploitation d'une entreprise[1368]. Dans cette mesure, la neutralité fiscale d'une scission horizontale n'était pas remise en question lorsque la société divisée acquérait nouvellement un statut holding. En revanche, les autres participants à la procédure de consultation avaient jugé positivement la réglementation proposée[1369].

A notre sens, il est regrettable que le législateur ait renoncé à harmoniser les conditions donnant droit à un report d'impôt dans le droit cantonal. Cela dit, on décèle dans la proposition du groupe de travail « impôt lors de restructurations » la volonté d'atténuer de manière plus générale les conséquences fiscales provoquées par un changement de système.

b. Le cas particulier de l'art. 24 al. 3^{quater} lit. b LHID

Malgré l'absence de disposition générale traitant du changement de statut, une disposition de la LHID mentionne le transfert dans un domaine fiscalement privilégié selon le droit cantonal. L'art. 24 al. 3^{quater} LHID, introduit lors de l'entrée en vigueur de la LFus, prévoit que des participations qualifiées, 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 appartenant au même groupe. Grâce à cette disposition, les transferts à la valeur comptable sont possibles au sein d'un groupe à la valeur comptable entre des sociétés sœurs ou entre une filiale et sa société mère.

Cette disposition prévoit cependant une réserve à sa lit. b pour le transfert à une société qui est imposée selon l'art. 28 al. 2 à 4 LHID. Cette réserve exclut la neutralité fiscale du transfert de participations prévu à l'art. 24 al. 3^{quater} LHID pour les cas où des réserves latentes passent dans un régime d'imposition spéciale des sociétés de domicile, des sociétés mixtes et des sociétés holding. Cette réserve n'était pas nécessaire pour la LIFD vu

[1367] Cf. MESSAGE LFus, p. 4009 et p. 4034.

[1368] Cf. MESSAGE LFus, p. 4034.

[1369] Cf. MESSAGE LFus, p. 4009.

qu'il s'agit de sociétés qui ont un statut fiscal privilégié selon le droit cantonal[1370].

On peut se demander si la réserve instaurée par l'art. 24 al. 3quater lit. b LHID s'étend à d'autres cas où de la substance fiscale est transférée dans un régime particulier. A notre sens, ce n'est pas le cas et il faut bien plus retenir, qu'au vu de la systématique de la loi, elle ne s'applique qu'aux transferts au sens de l'art. 24 al. 3quater LHID. Elle ne saurait être étendue à d'autres types de restructurations[1371], ni au transfert à une entité exonéré selon le droit fédéral. Il serait également erroné de retenir que la réserve de l'art. 24 al. 3quater lit. b LHID est applicable dans les cas de changement de statut qui interviennent indépendamment d'une restructuration, par exemple par simple modification des buts

En prévoyant expressément cette réserve, le législateur a voulu préserver les droits du fisc sur les réserves latentes créées alors que la société était soumise à l'impôt ordinaire et ainsi empêcher que ces dernières soient imposées plus favorablement après leur transfert qu'avant celui-ci[1372]. Partant de ce constat, il faut relever que le transfert d'un immeuble suisse n'est pas soumis à la réserve de l'art. 24 al. 3quarter lit. b LHID dans la mesure où l'imposition des réserves latentes afférentes à ces derniers est garantie avant comme après le transfert dans un domaine privilégié selon les art. 28 al. 2 à 4 LHID[1373]. On ne saurait donc retenir qu'une réalisation systématique des réserves latentes afférentes à l'immeuble transféré a lieu[1374].

Il nous paraît également important de relever qu'à notre sens, les cantons sont libres d'introduire dans leur loi fiscale un report d'imposition dans les cas où la neutralité fiscale du transfert selon l'art. 24 al. 3quarter LHID n'est pas applicable car le transfert a lieu en faveur d'une société holding, de domicile ou mixte. Selon nous, un report d'impôt doit être octroyé dans la même mesure que ce qui est prévu par le droit cantonal lors de l'obtention d'un statut fiscal privilégié. Une telle solution nous paraît indiquée dans le

1370 GRETER, *Steuersystematischer Gewinnausweis*, p. 958.

1371 De cet avis également : OBERSON/GLAUSER, *Commentaire LFus*, n. 44 ad art. 61.

1372 OBERSON/GLAUSER, *Commentaire LFus*, n. 44 ad art. 61.

1373 L'art. 28 al. 2 deuxième phrase LHID prévoit que le rendement des immeubles suisses de sociétés holding est imposable au barème ordinaire.

1374 KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, p. 111 ; OBERSON/GLAUSER, *Commentaire LFus*, n. 44 ad art. 61.

but notamment de traiter de manière égale le transfert intragroupe avec d'autres types de restructurations[1375].

c. Base légale dans les lois fiscales cantonales

(i) Aperçu

Au vu du fait que la LHID ne donne pas d'indication sur les conséquences fiscales du changement de statut d'une société[1376], les cantons sont en principe libres de prévoir un réglement[1377]. Dans la mesure où ils peuvent régler le traitement fiscal du changement de système fiscal, les cantons sont également libres de prévoir un report d'imposition[1378].

Dans ce domaine, les cantons ont été particulièrement inventifs et chacun d'eux a prévu sa propre solution. Il est surprenant de voir à quel point les solutions retenues diffèrent les unes des autres. Le présent chapitre passe en revue les différents mécanismes mis en place par les cantons. Nous nous tenterons pour ce faire de regrouper ces derniers en quatre catégories. Dans un premier temps (let. ii), nous présenterons les cantons dont la loi fiscale prévoit une imposition de manière générale lors du changement de statut fiscal puis (let. iii) ceux prévoyant une imposition lors d'opérations qualifiées de restructurations. Ensuite, après avoir présenté les cantons dont le législateur a prévu une solution intermédiaire (let. iv) nous mentionnerons les cantons dont la loi fiscale ne contient aucune indication sur le traitement du changement de statut fiscal (let. v). Dans la présentation des solutions cantonales, une attention particulière sera portée à la possibilité octroyée au contribuable de demander un report d'impôt. Le cas échéant, nous nous concentrerons également sur les conditions auxquelles une imposition ultérieure a lieu ainsi que sur la durée de l'éventuel délai de blocage.

1375 De cet avis également : GRETER, *Steuersystematischer Gewinnausweis*, p. 961. Cet auteur réserve cependant le cas du transfert d'actifs isolés à la valeur comptable à une des sociétés du groupe au bénéfice d'un statut fiscal privilégé et qui interviendrait en dehors de toute restructuration. Selon lui, une telle opération ne devrait pas bénéficer de la neutralité fiscale.

1376 A l'exception de l'art. 24 al. 3^{quater} lit. b LHID introduit par la LFus, présenté ci-dessus.

1377 KUHN/BRÜLISAUER, *StGH-Komm*, n. 195 ad art. 24 ; GLAUSER, *Apports*, p. 136 ; REICH/DUSS, p. 52 s ; KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, p. 111 ; KUNZ, *Holdingstatus II,* p. 838.

1378 GRETER, *Steuersystematischer Gewinnausweis*, p. 961.

(ii) Cantons dans lesquels une imposition est prévue de manière générale au moment du changement de statut

Une méthode législative fréquente consiste à prévoir une imposition de manière générale lors du changement de statut. Cette méthode a été choisie notamment par le législateur des cantons de Vaud, de Neuchâtel, de Bâle-Ville, d'Uri, de Schwyz, de Thurgovie, de Glaris, d'Appenzell-Rhodes Extérieures et de Zoug. Dans la mesure où ces cantons mettent en œuvre ce mécanisme avec certaines nuances, il semble intéressant de présenter les particularités des systèmes retenus.

Les lois fiscales des cantons de Vaud[1379] et de Neuchâtel[1380] prévoient une imposition des réserves latentes qui n'ont pas encore été imposées lorsque les sociétés transforment « leur activité économique » selon la loi vaudoise, ou « leur organisation » selon la loi neuchâteloise, dans une mesure telle que leur statut est modifié. Une importante différence existe cependant dans ces deux dispositifs cantonaux dans la mesure où la loi vaudoise prévoit une exeption au prélèvement de l'impôt « si l'imposition ultérieure [des réserves latentes] est garantie »[1381].

La loi fiscale du canton de Bâle-Ville[1382] prévoit un décompte des réserves latentes au moment de la reconnaissance du statut holding ou de société de domicile. Cela dit, dans ce canton, le contribuable peut demander que l'imposition des réserves latentes sur des participations d'au moins 2 millions ou sur les droits de propriété intellectuelle soit reportée. En cas de

---

1379 Cf. article 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* ».

1380 Art. 87a LI-NE : « *Les personnes morales qui transforment leur activité ou leur organisation dans une mesure telle que leur statut fiscal est modifié paient l'impôt sur le bénéfice calculé sur les réserves latentes qui n'ont pas encore été imposées* ».

1381 A notre sens, une telle clause permet au contribuable de bénéficier d'un report d'imposition tant que la créance fiscale sur les réserves latentes transférées à la société bénéficiant d'un statut fiscal privilégié est garantie.

1382 Art. 80 LI-BS : « *Fallen die stillen Reserven einer juristischen Person infolge ihrer Anerkennung als Holding- oder als Domizilgesellschaft (Statusänderung) unter die privilegierte Besteuerung gemäss §§ 78 oder 79, so wird im Zeitpunkt der Statusänderung über diese Reserven steuerlich abgerechnet* ».

vente des participations dans un délai de 10 ans, les réserves latentes transférées sont frappées d'un impôt à un taux spécial de 15 %[1383].

La loi fiscale du canton d'Uri[1384] prévoit une imposition des réserves latentes afférentes aux biens mobiliers d'une société bénéficiant nouvellement du système d'imposition valant pour les sociétés holding et les sociétés de domicile. Cela dit, la société contribuable peut demander le report de l'impôt pour les réserves latentes afférentes aux participations et aux biens immatériels[1385]. Dans ce cas, l'imposition aura lieu lorsque la société contribuable le demandera mais au plus tard lors de la liquidation ou du départ du canton[1386].

La loi fiscale du canton de Schwyz[1387] prévoit également une clause d'imposition s'appliquant de manière générale lors de la modification du statut fiscal d'une société assujettie dans ce canton. Cependant, sur demande du contribuable, un report d'imposition est octroyé pour les participations et les droits immatériels, jusqu'à la liquidation de la société ou son départ de la Suisse.

1383 Art. 80 al. 2 LI-BS : « *Die steuerliche Abrechnung über die stillen Reserven auf Beteiligungen von mindestens 2 Millionen Franken und Immaterialgüterrechten kann auf Antrag hin unterbleiben, sofern diese Vermögenswerte nicht innert zehn Jahren seit der Statusänderung veräussert werden. Werden sie vor Ablauf dieser Frist veräussert, so wird auf den stillen Reserven zum Zeitpunkt der Statusänderung eine Jahressteuer von 15 Prozent erhoben ; Abzüge werden keine gewährt* ».

1384 Art. 89 al. 1 LI-UR : « *Wird eine bestehende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft neu steuerlich zur Holding- oder Domizilgesellschaft, wird über die stillen Reserven auf beweglichen Vermögenswerten abgerechnet* ».

1385 Art. 89 al. 2, 1ère phrase LI-UR : « *Die Gesellschaft kann verlangen, dass die Besteuerung der stillen Reserven auf ihren Beteiligungen und Immaterialgüterrechten aufgeschoben wird* ».

1386 Art. 89 al. 2, 2ème phrase LI-UR : « *Die Besteuerung der stillen Reserven wird vorgenommen, wenn die Gesellschaft es verlangt, spätestens jedoch bei deren Liquidation oder Wegzug aus dem Kanton. Vorbehalten bleibt Artikel 88* ».

1387 Art. 70 LI-SZ : « *Wird eine Kapitalgesellschaft oder Genosssenschaft neu steuerrechtlich zur Holding oder Domizilgesellschaft, wird über die stillen Reserven auf beweglichen Vermögenswerten abgerechnet. Die Gesellschaft kann verlangen, dass die Besteuerung der stillen Reserven auf ihren Beteiligungen und Immaterialguterrechten aufgeschoben wird. Die Besteuerung der stillen Reserven wird dann vorgenommen, wenn die Gesellschaft es verlangt, spätestens jedoch bei deren Liquidation oder Wegzug aus der Schweiz. Vorbehalten bleibt §74* ».

La loi fiscale du canton de Thurgovie[1388] prévoit que le montant des réserves latentes est déterminé au moment du transfert (« *Übergang* ») à une société holding. En cas d'aliénation des participations dans un délai de 10 ans, les réserves latentes transférées sont frappées d'un impôt spécial de 4 %.

La loi fiscale du canton de Glaris[1389] prévoit que les réserves latentes sur les participations qui ont été transférées à leur valeur comptable dans une société holding ou une société de domicile sont frappées d'une imposition à 18 % si les participations sont aliénées ou réévaluées dans un délai de 10 ans.

La loi fiscale du canton d'Appenzell-Rhodes-Extérieures[1390] prévoit la même disposition que le canton de Glaris mais l'imposition ultérieure a lieu à un taux ordinaire. Selon cette loi, le départ à l'étranger ou dans un autre canton vaut comme aliénation respectivement réalisation[1391].

La loi fiscale du canton de Zoug[1392] prévoit que les réserves latentes transférées lors de transformation[1393] en une société holding ou en société de domicile ne sont pas imposées. En revanche, une imposition à un taux ordinaire a lieu lorsque, dans les 5 ans suivant la restructuration, ces réserves latentes sont réalisées par aliénation, réévaluation ou déplacement de siège à

1388 Art. 89 al. 2 LI-TG : « *Die auf die Beteiligungen entfallenden stillen Reserven sind beim Übergang zu einer Holdinggesellschaft festzulegen. Sie werden steuerbar bei der Veräusserung von Beteiligungen innerhalb von zehn Jahren nach dem Übergang. Geschuldet ist eine Jahressteuer von 4 Prozent der Kapitalgewinne ohne jeglichen Abzug* ».

1389 Art. 75 al. 1 LI-GL : « *Werden Beteiligungen gemäss Artikel 71 dieses Gesetzes, die zu Buchwerten in eine nach den Artikeln 73 und 74 dieses Gesetzes besteuerte Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelangt sind, innert zehn Jahren veräussert oder aufgewertet, wird eine Jahressteuer von 18 Prozent des Kapital- oder Aufwertungsgewinns erhoben. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt*. ».

1390 Art. 82 al. 1 LI-AR : « *Werden Aktiven, die zu Buchwerten in eine nach Art. 80 oder 81 besteuerte Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelangt sind, innert zehn Jahren veräussert oder aufgewertet, wird eine Jahressteuer zum ordentlichen Tarif erhoben. Es werden keine Abzüge gewährt. Vorbehalten bleiben die besonderen Bestimmungen bezüglich Liegenschaften und Beteiligungen* ».

1391 Art. 82 al. 2 LI-AR : « *Eine Sitzverlegung ins Ausland oder in einen anderen Kanton gilt als Veräusserung beziehungsweise als Aufwertung* ».

1392 Art. 70 LI-ZG : *« Bei Umwandlung einer Betriebsgesellschaft in eine Holding- oder Verwaltungsgesellschaft gemäss den § 68 und § 69 werden die stillen Reserven nicht besteuert. Eine Besteuerung erfolgt jedoch zum ordentlichen Tarif, sofern diese stillen Reserven innert 5 Jahren nach der Umwandlung durch Veräusserung, Aufwertung oder Sitzverlegung ins Ausland realisiert werden. Eine Besteuerung entfällt, soweit sie Kapitalgewinne auf Beteiligungen betrifft, für die im Zeitpunkt des Aufschubes der Besteuerung eine Ermässigung auf der Gewinnsteuer gemäss § 67 dieses Gesetzes möglich gewesen wäre* ».

1393 « *Umwandlung* ».

l'étranger. L'emploi du terme « *Umwandlung* » porte à confusion vu qu'il se réfère en principe à une restructuration comprenant un changement de forme juridique. En conséquence, il ne ressort pas clairement de la lettre de la loi si cette disposition s'applique uniquement en cas de restructuration au sens fiscal du terme ou si un simple changement de statut fiscal suffit.

(iii) Cantons dans lesquels une imposition est prévue pour les opérations de restructurations

Une autre technique législative consiste à prévoir dans le cadre des dispositions sur les restructurations une clause selon laquelle, les réserves latentes transférées sont soumises à l'impôt lorsqu'elles passent dans un régime cantonal fiscalement privilégié. Une telle solution a été choisie par les cantons de Berne, du Valais, d'Argovie, des Grisons, de Soleure et d'Obwald. Ici aussi, les formulations retenues pas les législateurs cantonaux sont très différentes et justifient que l'on présente leurs particularités.

La loi fiscale des cantons de Berne[1394] et du Valais[1395] prévoit une clause selon laquelle les réserves latentes transférées à une société holding ou à une société de domicile dans le cadre d'une restructuration sont fiscalement décomptées. Toutefois, l'imposition de ces dernières n'a lieu que lorsqu'elles sont réalisées dans un délai de 10 ans[1396,1397].

[1394] 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* ».

[1395] Art. 84 al. 5 LI-VS : « *Les réserves latentes transférées à une société holding ou à une société de domicile dans le cadre d'une restructuration (art. 84 al. 1) ou d'un transfert de patrimoine (art. 84 al. 3) sont fiscalement décomptées, à l'exception des réserves latentes sur des participations (art. 90) ou sur des immeubles. Les réserves latentes sur des participations sont fixées par décision et sont imposées conformément à l'article 92 alinéa 5. Les réserves latentes sur les immeubles sont imposées conformément à l'article 92 alinéas 4 et 7* ».

[1396] 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, 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* ».

La loi fiscale du canton d'Argovie[1398], dans sa clause sur les restructurations prévoit une imposition des réserves latentes transférées à une holding, une société d'administration et, de manière unique dans les solutions cantonales, dans une société principale[1399]. Il faut noter que le législateur argovien n'a pas prévu de report d'imposition.

La loi fiscale du canton des Grisons[1400] prévoit l'imposition des réserves latentes transférée dans le cadre d'une restructuration à une institution exonérée, à une société holding, de domicile ou à une société mixte. Cette loi ne prévoit plus, contrairement à ce qui était prévu précédemment[1401] de clause de report d'imposition.

1397 Art. 92 al. 5 LI-VS : « *Les réserves latentes sur des participations dont l'imposition a été reportée (art. 84 al. 5) suite à une restructuration d'une personne morale imposée ordinairement (art. 84 al. 1) ou à un transfert de patrimoine (art. 84 al. 3) sont assujetties à l'impôt sur le bénéfice lorsqu'elles sont réalisées dans un délai de 10 ans ; toutefois l'impôt sur le bénéfice porte au maximum sur le bénéfice effectivement réalisé ou sur le bénéfice comptable ; les bénéfices en capital et les bénéfices de réévaluation sur les participations au sens de l'article 91 alinéa 4 ne sont imposés qu'à concurrence des amortissements effectués qui ont eu une incidence au plan fiscal* ».

1398 Art. 71 al. 5 LI-AG : « *Über stille Reserven, die im Rahmen einer Umstrukturierung gemäss Absatz 1 oder einer Vermögensübertragung gemäss Absatz 3 in eine Holdinggesellschaft, in eine Verwaltungsgesellschaft oder in eine internationale Konzernkoordinationszentrale gelangen, wird steuerlich abgerechnet. Gleiches gilt beim Übergang zur Besteuerung nach § 68 Abs. 3 (internationale Konzernkoordinationszentrale) § 78 (Holdinggesellschaft) oder § 79 (Verwaltungsgesellschaft). Ausgenommen sind stille Reserven auf Liegenschaften und auf Beteiligungen, für die eine Ermässigung auf der Gewinnsteuer nach § 77 möglich gewesen wäre. Die stillen Reserven auf Liegenschaften unterliegen der Besteuerung nach § 78 Abs. 2 oder § 79 Abs. 1 lit. b* ».

1399 « *Internationale Konzernkoordinationszentrale* ».

1400 Pour les personnes physiques, art. 20 al. 3 LI-GR : « *Werden stille Reserven auf eine steuerbefreite Unternehmung oder auf eine nach Artikel 89–89b besteuerte juristische Person übertragen, wird über die stillen Reserven abgerechnet. Davon ausgenommen sind die stillen Reserven auf den Liegenschaften* » et pour les personnes morales : art. 83 al. 5 LI-GR : « *Werden stille Reserven auf eine steuerbefreite Unternehmung oder auf eine nach Artikel 89–89b besteuerte juristische Person übertragen, wird über die stillen Reserven abgerechnet. Davon ausgenommen sind die stillen Reserven auf den Liegenschaften sowie auf Beteiligungen nach Artikel 88a* ».

1401 Les dispositions transitoires de la réforme fiscale acceptée par le peuple grison le 13 juin 1999 fait référence à la clause de report qui était prévue dans l'ancienne teneur de la loi, cf. art. 187b LI-GR : *« Domizil- und Holdinggesellschaften, denen nach altem Recht ein Steueraufschub gemäss Artikel 20 Absatz 3 Litera d beziehungsweise Artikel 83 Absatz 3 Litera d gewährt wurde, entrichten eine Gewinnsteuer auf den realisierten stillen Reserven, die mittels Steueraufschub in die juristische Person eingebracht wurden. Die Beendigung der Steuerpflicht im Kanton wird einer Realisierung gleichgesetzt ».*

La loi fiscale du canton de Soleure[1402] prévoit que les réserves latentes transférées dans le cadre d'une restructuration à une société holding, une société de domicile ou une société d'administration soient imposées. En cas de réalisation des réserves latentes transférées dans un délai de 10 ans, ces dernières sont frappées d'un impôt au taux de 7 %[1403].

La loi fiscale du canton d'Obwald[1404] prévoit que les réserves latentes transférées à une société holding, dans le cadre d'une restructuration ne sont pas imposées. En revanche, lorsque les participations sont aliénées ou réévaluées dans un délai de 10 ans une imposition à un taux spécial de 6 % a lieu.

(iv) Cantons prévoyant une solution différente

La solution retenue par le législateur du canton de Saint-Gall[1405] est intéressante. Dans sa clause de restructuration dont la teneur est très proche de l'art. 61 LIFD, une disposition a été ajoutée selon laquelle, la neutralité fiscale de la restructuration est également possible lorsque la société restructurée est transformée en société holding ou en société de domicile. Selon cette solution, aucun impôt n'est prélevé lors du changement de statut, et ce, sans égard au fait que ce changement ait lieu en raison d'une restructuration ou pour une autre raison[1406]. Cela dit, la loi fiscale saint-

---

1402 Art. 94 al. 5 LI-SO : « *Stille Reserven, die im Rahmen einer Umstrukturierung nach Absatz 1 oder einer Übertragung nach Absatz 3 in eine nach den §§ 99 oder 100 besteuerte juristische Person überführt werden, unterliegen der Gewinnsteuer. Davon ausgenommen sind stille Reserven auf Beteiligungen gemäss § 98 und auf Grundstücken. Stille Reserven auf Beteiligungen werden nach § 100bis, jene auf Grundstücken nach den §§ 99 und 100 besteuert* ».

1403 Art. 100[bis] LI-SO : « *Werden stille Reserven auf Beteiligungen, deren Besteuerung bei einer Umstrukturierung oder einer Vermögensübertragung gemäss § 94 Absatz 5 aufgeschoben worden ist, innert 10 Jahren realisiert, werden die dabei erzielten Gewinne zum Satz von 7 % besteuert* ».

1404 Art. 81 al. 7 LI-OW : « *Bei der Umstrukturierung von Unternehmen werden die realisierten stillen Reserven auf zu Buchwerten eingesetzten Beteiligungen einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nicht besteuert, wenn die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als Holdinggesellschaft gemäss Art. 89 dieses Gesetzes anerkannt wird oder wenn die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft infolge Umstrukturierung die Beteiligungen auf eine Holdinggesellschaft überträgt. Wenn die Beteiligungen innerhalb von zehn Jahren veräussert oder aufgewertet werden, wird eine feste Jahressteuer von sechs Prozent des Kapital- oder Aufwertungsgewinns erhoben. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt* ».

1405 Art. 88 al. 5 LI-SG : « *Die Besteuerung der stillen Reserven kann, solange die Steuerpflicht im Kanton besteht, auch unterbleiben, wenn eine juristische Person als Folge der Umstrukturierung oder aus andern Gründen neu als Holding- oder Domizilgesellschaft besteuert wird* ».

1406 Art. 88 al. 5 LI-SG : « […] *als Folge der Umstrukturierung oder aus andern Gründen neu als Holding- oder Domizilgesellschaft besteuert wird* ».

galloise prévoit que les réserves latentes qui existaient au moment du changement de statut ne bénéficient pas du traitement fiscal privilégié applicable au holding[1407].

La loi fiscale du canton d'Appenzell-Rodes-Intérieures[1408] prévoit une réglementation proche de celle du canton de Saint-Gall. En ce sens, elle n'accorde pas le traitement fiscal privilégié de la société holding aux réserves latentes qui existaient déjà au moment de la reconnaissance du statut holding.

La loi fiscale du canton du Jura a ce ceci de particulier qu'elle prévoit une disposition s'appliquant en cas de transfert dans un domaine holding ou de société de domicile lors de restructuration[1409] mais également une clause s'appliquant en cas de simple changement de statut[1410]. En outre, les dispositions de la loi fiscale jurassienne ont ceci d'intéressant qu'elles prévoient aussi le transfert inverse, c'est-à-dire la transformation d'une société holding ou de domicile en une société imposée selon les règles ordinaires[1411].

1407 Art. 91 al. 2 LI-SG : « *Vorbehalten bleibt die Besteuerung der Kapital- und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen, wenn diese von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als Muttergesellschaft zum Buchwert übertragen worden sind, bis zur Höhe der stillen Reserven, die zum Zeitpunkt der Übertragung bestanden haben ; 2. bei Anerkennung einer bestehenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als Holdinggesellschaft bereits zu deren Aktiven gehört haben, bis zur Höhe der stillen Reserven, die zum Zeitpunkt der Anerkennung bestanden haben* ».

1408 Art. 69 lit. c ch. 2 LI-AI : « *Vorbehalten bleibt die Besteuerung der Kapital- und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen, bei Anerkennung einer bestehenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als Holdinggesellschaft bereits zu deren Aktiven gehört haben, bis zur Höhe der stillen Reserven, die zum Zeitpunkt der Anerkennung bestanden haben* ».

1409 Art. 73 al. 5 LI-JU : « *Les réserves latentes transférées à une société holding ou à une société de domicile dans le cadre d'une restructuration (art. 73, al. 1) ou d'un transfert de patrimoine (art. 73, al. 3) sont immédiatement imposées, à l'exception des réserves latentes sur des participations selon l'article 78, alinéa 1, ou sur des immeubles. Les réserves latentes sur des participations sont fixées par une décision établie lors de la restructuration et imposées ultérieurement selon l'article 78, alinéas 2 et suivants. Les réserves latentes sur immeubles sont imposées conformément à l'article 83, alinéas 2 et 4* ».

1410 Art. 84b LI-JU : « *En cas de changement de statut d'une société de capitaux imposée selon le barème déterminé à l'article 77 en société holding ou de domicile au sens des articles 83 et 84, l'article 73, alinéa 5, s'applique par analogie* ».

1411 Art. 84b al. 2 LI-JU : « *En cas de changement de statut d'une société holding ou de domicile au sens des articles 83 et 84 en société de capitaux imposée selon le barème déterminé à l'article 77, les réserves latentes sont fixées par décision prise lors du changement de statut. Elles peuvent être récupérées en franchise d'impôt lors de leur réalisation. Aucun report de pertes au sens de l'article 75 n'est possible* ».

La loi fiscale du canton de Lucerne[1412] prévoit une clause de report d'imposition lors de l'obtention d'un statut holding. La société contribuable peut en effet demander le report d'imposition des réserves latentes afférentes à des participations transférées. Dans ce cas, une imposition ultérieure a lieu lorsque la société holding le demande mais au plus tard lors de la liquidation, du départ du canton de Lucerne, d'une fusion ou d'une scission[1413] Il est intéressant de noter que ce canton ne prévoit pas de clause d'imposition lors du changement de statut mais uniquement une clause de report.

La loi fiscale du canton de Zurich prévoit un report d'imposition pour les participations[1414] et les droits immatériels[1415]. La réévaluation ou le gain effectué sur leur aliénation dans un délai de 10 ans est imposé rétroactivement à un taux spécial de 6 %. Il est intéressant de noter que la loi fiscale zurichoise ne prévoit pas expréssement que le changement de statut représente un cas de réalisation des réserves latentes mais stipule uniquement que l'imposition peut être différée.

(v) Cantons dont la loi fiscale ne mentionne pas le changement de statut

Les lois fiscales des cantons de Genève[1416] et du Tessin[1417] et celles des cantons de Bâle-Campagne[1418] et de Fribourg[1419] ne prévoient pas de base

---

1412 Art. 84 al. 1 LI-LU : « *Wird eine bestehende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft neu als Holdinggesellschaft gemäss § 85 anerkannt, kann sie verlangen, dass die Besteuerung der stillen Reserven auf ihren Beteiligungen aufgeschoben wird* ».

1413 Art. 84 al. 2 LI-LU : « *Die Besteuerung wird durch Abrechnung über die gesamten zu diesem Zeitpunkt bestehenden stillen Reserven nachgeholt, wenn die Holdinggesellschaft dies verlangt, spätestens jedoch bei deren Liquidation, Wegzug aus dem Kanton Luzern, Fusion oder Teilung* ».

1414 Art. 75 al. 1 LI ZH : « *Wird eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft neu zu einer nach den §§ 73 und 74 besteuerten Gesellschaft, und werden schon vor dem Statuswechsel gehaltene Beteiligungen gemäss § 72 innert zehn Jahren veräussert oder aufgewertet, oder wird die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft liquidiert, wird eine Jahressteuer von 6 Prozent auf demjenigen Teil des Kapital- oder Aufwertungsgewinns erhoben, welcher der Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem Buchwert entspricht. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt. § 282 b Abs. 4 bleibt vorbehalten* ».

1415 Art. 75 al. 2 LI-ZH : « *Wird eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft neu zu einer nach den §§ 73 und 74 besteuerten Gesellschaft, und werden schon vor dem Statuswechsel gehaltene Immaterialgüterrechte innert zehn Jahren veräussert oder aufgewertet, oder wird die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft liquidiert, wird eine Jahressteuer von 6 Prozent des Kapital- oder Aufwertungsgewinns erhoben. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt* ».

1416 LI-GE.

1417 LI-TI.

1418 LI-BL.

légale permettant de prélever un impôt au moment du changement de statut fiscal d'une société de capitaux.

d. Appréciation

En ayant une vision globale des mécanismes d'imposition respectivement de report d'imposition prévus dans les cantons, ce qui frappe le plus est le manque d'harmonisation[1420]. Sur les 26 législations cantonales examinées, toutes sont différentes, à l'exception de la solution bernoise qui est identique à la solution valaisanne ainsi que celle du canton de Saint-Gall qui est identique à celle du canton d'Appenzell-Rhodes-Intérieures. Dans le présent chapitre, nous proposons de disséquer les différents éléments des dispositions cantonales traitant de la modification du statut fiscal de sociétés.

Tout d'abord, il sied de faire les remarques suivantes par rapport à l'imposition même. Nous l'avons vu, certains cantons prévoient une imposition de manière générale lors de la modification du statut fiscal d'une société[1421] alors que d'autres précisent que les opérations de transformation donnent lieu au prélèvement d'un impôt lorsqu'elles ont pour effet que des réserves latentes sont transférées dans un régime cantonal à fiscalité privilégiée[1422]. En outre, certains cantons ont prévu des systèmes qui ne se laissent pas classifier dans l'une des deux catégories mentionnées[1423] et d'autres ne disposent pas de base légale permettant l'imposition lors de la modification de statut fiscal[1424]. A notre sens, la position de ces derniers cantons est problématique dans la mesure où une imposition ne peut avoir lieu que lorsqu'elle est prévue par la loi cantonale applicable. En outre, on peut se demander si une disposition mentionnant que les réserves latentes font l'objet d'une imposition en cas de restructuration s'applique également lors qu'une modification de statut fiscal ne représente pas une restructuration[1425].

1419 LI-FR.

1420 ALLEMANN fait la même constatation, cf. ALLEMANN, *Konzernspitze,* p. 51.

1421 VD, NE, BS, UR, SZ, TG, GL, AR et ZG.

1422 BE, VS, AG, GR, SO, OW.

1423 SG, AI, JU, LU, ZH.

1424 C'est à notre connaissance le cas des lois fiscales des cantons de GE, TI, BL et FR.

1425 Un tel cas de figure se présente par exemple lorsqu'une société de capitaux cesse son activité commerciale et, sans modifier ses buts statutaires, se consacre nouvellement à la gestion durable de participations ; le statut holding lui sera accordé alors même qu'il ne s'agit pas d'un cas de restructuration.

Dans ce contexte, il faut aussi relever que les différents législateurs cantonaux ne sont pas cohérents dans leur façon de concevoir ou de formuler ce qu'ils considèrent comme une modification de statut d'une société donnant lieu à une imposition en raison de la systématique fiscale. Alors que la plupart des cantons retiennent que le transfert ou la modification en une société holding ou de domicile[1426] engendre l'imposition des réserves latentes existantes, d'autres ne mentionnent que la modification en une société holding[1427]. La loi fiscale du canton d'Argovie quant à elle mentionne la modification en une société principale[1428]. Le canton des Grisons est le seul à mentionner le transfert à une entreprise exonérée[1429]. Les lois fiscales vaudoise et neuchâteloise mentionnent que la modification de statut conduit à l'imposition des réserves latentes existantes, sans être plus précise sur ce qu'il faut entendre par modification de statut.

Concernant les mécanismes de report d'impôt, il est intéressant de noter ce qui suit. La plupart des cantons, conscients du caractère problématique de l'imposition au moment de la modification du statut fiscal[1430], ont cherché à en réduire les effets. Dans ce contexte, trois méthodes peuvent être mentionnées. La première[1431] qui est aussi la plus fréquemment choisie par les cantons se concentre sur le moment du prélèvement de l'impôt et consiste à octroyer un report d'imposition. La deuxième se concentre non seulement sur le moment du prélèvement mais également sur le montant de l'impôt et consiste à imposer les réserves latentes à un taux réduit dans la procédure d'imposition ultérieure. Cette méthode est appliquée par les cantons de Glaris[1432], de Soleure[1433], d'Obwald[1434], de Thurgovie[1435] et de Zurich[1436]. Une autre méthode consiste à ne pas prélever d'impôt au moment de la modification du régime fiscal mais de ne pas non plus accorder les avantages

1426 BS, UR, SZ, ZG, GL, AR, BE, VS, JU, SO, SG, ZH.

1427 TG, OW, AI.

1428 « *Internationale Konzernkoordinationszentrale* ».

1429 « *Steuerbefreite Unternehmung* ».

1430 LUDWIG, *ZK-FusG*, n. 25 ad Einführung Steuerrecht ; KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 196 ad art. 24.

1431 Cette méthode est appliquée par les cantons BS, UR, SZ, TG, GL, AR, ZG, BE, VS, SO, OW, LU, ZH.

1432 18 %.

1433 7 %.

1434 6 %.

1435 4 %.

1436 6 %.

fiscaux en découlant au moment de la réalisation effective[1437]. Cela dit, certaines lois cantonales ne prévoient pas de report d'impôt[1438]. Dans ce cas, l'imposition a lieu en principe immédiatement, au moment de l'obtention du statut fiscal privilégié.

Dans les cantons dont la loi fiscale prévoit un report d'impôt, il faut encore distinguer en fonction de l'objet du report, ceux pour lesquels le report d'impôt est autorisé uniquement pour les droits de participation[1439], pour les droits de participation et les droits de propriété intellectuelle[1440], pour les droits de participation d'une certaines valeur uniquement[1441] et ceux pour lesquels le report est possible pour toutes les réserves latentes transférées indépendamment de la nature de l'actif transféré[1442].

Une autre distinction peut être faite en fonction de la durée du délai de blocage pendant lequel une imposition a lieu en cas de réalisation des réserves latentes qui ont été transférées. Alors que la plupart des cantons prévoient une durée de 10 ans[1443], le canton de Zoug, singulièrement, prévoit un délai de blocage de 5 ans. Une fois cette période écoulée, l'imposition sous le régime cantonal privilégié est acquise sans restriction. Dans certains cantons, en revanche, aucun délai de blocage n'est prévu[1444]. Dans ce cas, une imposition rétroactive des réserves latentes transférées est possible sans limite de temps.

Dans les cantons dont la loi fiscale prévoit un report d'imposition, une dernière distinction peut être faite en fonction de la formulation dans la loi de l'événement déclenchant l'imposition ultérieure des réserves latentes transférées. Alors que certaines lois fiscales cantonales[1445] prévoient une imposition ultérieure lors de l'aliénation des réserves latentes transférées, d'autres[1446] prévoient uniquement la réalisation en tant qu'élément

1437 Ce système a été mis en place dans les cantons de SG et AI.

1438 NE, AG, GR.

1439 GL, VS, BE, SO, OW, LU.

1440 UR, SZ, ZH.

1441 C'est le cas dans le canton de BS, où le contribuable peut demander que l'imposition des réserves latentes sur des participations d'au moins 2 millions ou sur les droits de propriété intellectuelle soit reportée.

1442 AR.

1443 AR, BS, OW, GL, TG, BE, VS, ZH, SO.

1444 Dans ces cantons, une imposition ultérieure des réserves latentes transférées dans le régime fiscal cantonal privilégié est ainsi possible aussi longtemps que la société reste assujettie dans le canton, c'est le cas notamment des cantons de NW, SG, SZ, UR.

1445 BS, TG.

1446 BE, VS, SO.

déclencheur, sans préciser ce que le législateur entend par réalisation. En dehors de ces cas, des solutions les plus variées ont été retenues. Le législateur du canton d'Uri a prévu la liquidation et le transfert de siège hors du canton alors que la loi schwyzoise mentionne la liquidation et le transfert hors de la Suisse uniquement. Les lois du canton de Glaris et d'Obwald prévoient l'aliénation et la réévaluation alors que la loi zougoise ajoute à ces deux critères le transfert de siège à l'étranger. La loi du canton d'Appenzell-Rodes-Extérieures assimile le transfert de siège à l'étranger et hors du canton à l'aliénation et la réévaluation. Outre la liquidation et le transfert de siège dans un autre canton, la loi lucernoise mentionne singulièrement, la fusion et la séparation[1447]. Le législateur zurichois quant à lui a retenu les critères d'aliénation de réévaluation et de liquidation.

Une telle diversité de conception dans ce qui devrait être l'expression d'un même principe est absolument injustifiée. A notre sens, elle ne peut être basée sur une compréhension raisonnable de la notion de fédéralisme. En outre, l'emploi du critère de la cessation de l'assujettissement fiscal dans le canton[1448] devrait être rejeté dans la mesure où il réintroduit une restriction à la libre circulation intercantonale pourtant consacrée dans le système fiscal suisse depuis l'entrée en vigueur de la loi d'harmonisation[1449,1450]. Pour le

---

1447 « *Teilung* ».

1448 Nous l'avons vu, plusieurs lois cantonales prévoient que le déplacement de siège hors du territoire cantonal déclenche l'imposition des réserves latentes qui avaient bénéficié d'un report d'impôt lors de la modification du statut fiscal de la société de capitaux, cf. notamment : UR, AR, LU.

1449 Cf. art. 24 al. 2 lit. b LHID ; dans ce sens, cf. REICH/DUSS : « *Das Steuerharmonisierungsgesetz verbietet indes die Reservenbesteuerung bei Kantonswechsel* », REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 53 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 370 ; DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 67 ; MONTAVON, *Droit suisse de la SA*, p. 34 ; REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*, p. 395 ; la présentation de l'impôt de départ intercantonal sera faite dans un chapitre ultérieur, cf. *infra*, p. 470 ss.

1450 D'un autre avis : KUHN/BRÜLISAUER, *StGH-Komm*, n. 200 ad art. 24. Ces auteurs distinguent entre les réserves créées après l'octroi du statut fiscal privilégié, d'une part et les réserves créées avant le statut fiscal privilégié, d'autre part. Selon eux, l'interdiction de l'impôt de départ intercantonal s'oppose uniquement à l'imposition des réserves créées après l'octroi du statut fiscal. En revanche, les réserves créées avant l'octroi du statut fiscal privilégié peuvent être appréhendées lors du transfert de siège dans un autre canton pendant un délai de blocage prévu par le droit cantonal. A l'appui de cette position, KUHN/BRÜLISAUER rappellent que la loi d'harmonisation ne règle pas les conséquences fiscales du changement de statut (« *dies ergibt sich daraus, dass im StHG die Steuerfolgen des Statuswechsels nicht geregelt sind* »). A notre sens, cette distinction n'est pas justifiée. Toute différence de traitement par rapport à une situation stationnaire en raison de l'émigration hors du territoire cantonal en direction d'un autre canton suisse n'a plus sa place à l'heure actuelle dans le droit harmonisé.

surplus, nous considérons que la mention de la seule notion d'aliénation[1451] en tant qu'événement déclenchant l'imposition ultérieure des réserves latentes transférées peut faire naître certains doutes, notamment quant à l'inclusion sous ce terme de la réévaluation des actifs transférés.

A notre sens, ce manque d'harmonisation au niveau cantonal contribue à rendre plus complexe encore le système fiscal suisse déjà perçu par nos collègues étrangers comme étant peu aisé d'accès. Nous considérons que le fédéralisme helvétique ne justifie pas des divergences sur ce point et qu'une harmonisation serait souhaitable. Dans ce contexte, le chapitre suivant vise à présenter un modèle harmonisé que nous proposons d'instaurer dans la LHID.

e. Proposition

Il est aisément compréhensible que l'administration fiscale cherche à éviter qu'une substance fiscale disparaisse en raison de la modification de statut fiscal d'une société de capitaux. Nous déplorons cependant le manque de base légale dans la loi d'harmonisation. En effet, en raison du défaut de réglementation au niveau fédéral, les cantons ont prévu des normes légales lacunaires, imprécises et incohérentes. L'introduction dans la loi d'harmonisation d'une règle correctrice cohérente pour régler un problème identique auquel sont confrontés tous les cantons, nous semble nécessaire et représenterait une amélioration substantielle du système fiscal suisse.

Pour cette raison, nous postulons l'introduction d'une norme légale claire dans la LHID qui prévoirait une imposition en raison de la systématique fiscale lors de la modification de statut d'une société de capitaux. Une telle solution est souhaitable du point de vue de la sécurité juridique et de la légalité qui comme nous l'avons vu[1452] exige une base légale prévoyant chaque cas d'imposition en raison de la systématique fiscale. Elle est également souhaitable dans une optique de simplification du système fiscal helvétique par l'harmonisation horizontale.

A notre sens, cette clause d'imposition devrait s'appliquer de manière générale et son champ d'application ne devrait pas être limité aux opérations de restructuration. En effet, certaines opérations ont pour effet que le statut fiscal d'une société soit modifié sans que l'on puisse pour autant parler d'une restructuration. C'est le cas notamment lorsqu'une société abandonne

[1451] Les cantons de BS et TG ne mentionnent que la notion d'aliénation.

[1452] Cf. *supra*, p. 113 s.

son activité commerciale et, après avoir modifié ses buts statutaires, se consacre exclusivement à l'administration de participations. A notre sens, cette situation doit également être appréhendée par une imposition de la systématique fiscale.

Parallèlement à cette disposition prévoyant une imposition en raison de la systématique fiscale, il est nécessaire de prévoir un report d'imposition. Nous l'avons vu, l'imposition lors de changement de régime fiscal conduit parfois des sociétés de capitaux à renoncer à des restructurations qui feraient pourtant sens d'un point de vue économique. En outre, et il s'agit là d'une particularité de l'imposition en raison de la systématique fiscale, un impôt doit être payé alors que la société ne dispose pas nécessairement des liquidités nécessaires à ce moment. Pour le surplus, une telle solution respecte également le principe selon lequel la réalisation systématique est une *ultima ratio* qui devrait avoir lieu uniquement si aucune autre possibilité de garantir le prélèvement ultérieur de l'impôt n'est disponible. En l'occurrence, la pratique développée par les cantons consistant à ne pas imposer immédiatement les réserves transférées dans un domaine privilégié a fait ses preuves. En effet, la plupart des cantons ont introduit dans leurs lois fiscales une disposition permettant un différé d'imposition. Dans la mesure où il s'agit d'un cas interne[1453] et que la substance imposable reste sur le territoire suisse, les administrations fiscales cantonales gardent en principe la main-mise sur la société qui a modifié son statut fiscal et le prélèvement ultérieur de l'impôt peut facilement être garanti.

Nous considérons qu'un délai de blocage de 5 ans doit être instauré. En effet, un tel mécanisme permet d'éviter que le contribuable cherche à abuser de l'octroi d'un statut fiscal particulier pour bénéficier d'un avantage fiscal injustifié. La durée de 5 ans, déjà prévu par certaines lois cantonales[1454] est justifiée pour plusieurs raisons. Premièrement, il correspond aux durées prévues par le législateur fédéral dans d'autres circonstances, notamment dans le cas de la liquidation partielle indirecte[1455] et de certaines restructurations[1456]. Dans cette mesure, l'instauration d'un délai de même durée permet d'apporter une harmonie dans ce domaine. Deuxièmement, il ne justifie pas, à notre sens, de prévoir un délai plus long en effet, un délai de blocage de 5 ans est suffisant en pratique pour éviter toutes formes d'abus.

1453 Par opposition aux cas où de la substance fiscale est transférée hors de la souveraineté fiscale suisse, cf. notamment impôt de départ *infra*, p. 487 ss.

1454 Notamment ZG.

1455 Art. 20a al. 1 lit. a LIFD.

1456 Art. 19 al. 2 LIFD et 61 al. 2 LIFD.

A notre sens, ce délai de blocage devrait être considéré comme violé en cas de liquidation de la société, de réévaluation ou d'aliénation des actifs transférés et lorsque la répartition internationale du bénéfice de la société ne garantit plus aux autorités fiscales suisses le droit de taxer les réserves latentes existantes au moment de l'obtention du nouveau statut fiscal. En revanche, nous considérons que le départ du canton ne doit pas être considéré comme une violation du délai de blocage remettant en cause la neutralité de la modification du statut fiscal[1457].

Il est vrai que cette solution ne permet pas d'éviter la laborieuse tâche consistant à évaluer la valeur vénale des biens transférés. En effet, l'autorité fiscale doit connaître le montant des réserves latentes auxquelles elle accorde un report d'imposition. Cela dit, la pratique de tous les cantons, excepté ceux qui ne prévoient pas de report d'imposition, rend déjà nécessaire cet exercice. A notre sens, il s'agit là d'un mal nécessaire.

Le report d'imposition doit être étendu à tous les actifs de la société dont le statut est modifié. Un traitement différencié de certains actifs comme c'est le cas dans certains cantons qui ne permettent le report limité aux biens immatériels ou aux participations ne se justifie pas. Comme le relève souvent la doctrine, l'imposition des réserves latentes afférentes à des biens immatériels de l'entreprise représente une entrave importante à des restructurations parfois nécessaires économiquement.

En conclusion, nous proposons d'introduire dans la LHID une clause générale d'imposition lors de l'obtention d'un statut fiscal privilégié. Cette clause devrait être assortie d'une clause de report d'impôt s'appliquant à tous les actifs avec un délai de blocage de 5 ans dont la violation entraîne l'imposition ultérieure des réserves latentes transférées en cas d'aliénation, de réévaluation ou de départ à l'étranger.

En conséquence, nous proposons l'introduction dans la LHID de la clause suivante :

« *Les réserves latentes nouvellement soumises au régime de l'art. 28 al. 2 à al. 4 sont fiscalement décomptées. Le contribuable peut demander le report de l'imposition.*

Les réserves latentes dont l'imposition a été reportée conformément à la disposition précédente sont assujetties à l'impôt sur le bénéfice en cas de

[1457] Une telle conception violerait l'interdiction de prélever un impôt de départ intercantonal, cf. *infra*, p. 484.

liquidation ou de transfert du siège ou de l'administration de la société à l'étranger ou de réévaluation ou d'aliénation des actifs transférés dans un délai de 5 ans ; toutefois, l'impôt sur le bénéfice porte au maximum sur les réserves latentes existantes au moment de l'application nouvelle du régime privilégié et dont l'imposition n'est plus garantie »[1458].

3. Base légale pour l'imposition lors de la modification en une institution exonérée

a. Art. 56 LIFD

Après avoir examiné les dispositions susceptibles de s'appliquer lors de l'obtention d'un statut privilégié cantonalement[1459], le présent chapitre se concentre sur l'existence d'une base légale permettant d'appréhender une substance fiscale lors de son transfert dans une entité exonéré au niveau fédéral.

La première base légale qui entre en considération est l'art. 56 LIFD[1460]. A la lecture de cette disposition, un point ressort clairement. L'art. 56 LIFD ne traite pas des conséquences fiscales liées à l'obtention de l'exonération subjective. Cette disposition se limite en effet à indiquer les conditions donnant droit à une exonération. Elle ne contient pas de règle fiscale correctrice et dès lors ne constitue pas une base légale permettant une imposition lors de changement de statut.

La procédure d'octroi de l'allégement n'est pas prévue par la LIFD[1461]. En conséquence, les autorités fiscales disposent d'une large liberté dans ce domaine. On considère cependant que lorsque la loi précise les cas d'exonération de manière générale et abstraite, l'exception à l'assujettissement vaut d'office et ne nécessite pas un acte de la part de l'administration[1462]. Une décision de l'administration n'est nécessaire que

---

1458 Comme nous le verrons ci-dessous, cette clause devrait également tenir compte de la modification d'une société en une entité exonérée au sens de l'art. 23 LHID, cf. *infra*, p. 280 ss.

1459 Il est intéressant de noter que la plupart des lois cantonales ne prévoient pas le transfert de substance fiscale à une entité exonérée. La seule exception constitue le canton des Grisons dont la loi fiscale prévoit que les réserves latentes transférées à une entreprise exonérée soient décomptées, cf. art. 20 al. 3 et art. 83 al. 5 LI-GR.

1460 L'art. 23 LHID représente l'équivalent de l'art. 56 LIFD pour l'impôt cantonal et communal.

1461 La même constatation est faite par GRETER concernant la LHID, cf. GRETER, *StHG-Komm*, n. 2 ad art. 23.

1462 GRETER, *StHG-Komm*, n. 2 ad art. 23.

dans les cas où la collectivité publique a le droit mais non pas l'obligation d'accorder une exonération, c'est-à-dire lorsque l'exonération est conditionnelle.

b. Dispositions générales de détermination du bénéfice imposable

A notre sens, l'art. 58 LIFD ne contient pas de règle fiscale permettant, dans le contexte qui nous intéresse ici, de s'écarter du résultat obtenu en application du droit comptable. Nous considérons en particulier qu'il est erroné de retenir que l'obtention d'une exonération doit être assimilée à la liquidation de l'entreprise. En effet, même s'il est parfois soutenu que le concept de liquidation peut être interprété de manière plus large en droit fiscal qu'en droit commercial[1463], il nous paraît injustifié d'y assimiler le changement de but statutaire d'une société. La société bénéficiant nouvellement d'une exonération continue d'exister sous la même forme juridique et seul son statut fiscal est modifié. Une telle modification du statut fiscal ne peut être considérée comme une liquidation donnant lieu au prélèvement d'un impôt sur le bénéfice de liquidation au sens de l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD.

c. Base légale pour le report

Contrairement au transfert et/ou à la transformation en société holding et de domicile, les lois fiscales cantonales ainsi que la LIFD ne prévoient généralement pas de régime particulier de report d'impôt lorsqu'une entreprise commerciale devient une institution exonérée[1464]. Il est vrai que cette question devrait rester marginale dans la mesure où la plupart des entreprises exonérées le sont dès leur création. A notre avis, cette question a tout de même un intérêt pratique et mérite quelques remarques.

Une imposition au moment du transfert dans une entité exonérée est en effet contraire au but de l'exonération. Il paraît injustifié de procéder à une imposition au moment où l'autorité fiscale constate que les conditions de l'exonération sont remplies et octroie un allégement subjectif à l'entreprise. Il en va de même lors du transfert à un établissement public, c'est-à-dire la Confédération, les cantons ou les communes. Dans ce dernier cas, il ne nous semble pas utile de « prendre d'une main pour redonner de l'autre ».

1463 Notamment SCHÄRRER, *Unternehmensteilung*, p. 116.

1464 Egalement relevé par JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 118.

A notre sens, dans l'hypothèse où une imposition était prévue par une loi, un mécanisme de report devrait être instauré dans le cas de la modification en une institution exonérée dans la même mesure que ce qui est prévu par les droits cantonaux lors de l'obtention d'un régime fiscal privilégié.

d. Constatations

Il ressort de ce qui précède que le droit en vigueur ne contient pas de disposition légale susceptible de s'appliquer lors de la modification du statut fiscale d'une entreprise imposée ordinairement en une institution exonérée au sens de l'art. 56 LIFD.

e. Proposition

Pour remédier au défaut de base légale mentionnée dans le chapitre précédent, nous proposons d'introduire dans la LIFD la disposition suivante :

« Les réserves latentes nouvellement soumises au régime de l'art. 56 sont fiscalement décomptées. Le contribuable peut demander le report de l'imposition.

Les réserves latentes dont l'imposition a été reportée conformément à la disposition précédente sont assujetties à l'impôt sur le bénéfice en cas de liquidation ou de transfert du siège ou de l'administration de la société à l'étranger ou de réévaluation ou d'aliénation des actifs transférés dans un délai de 5 ans ; toutefois, l'impôt sur le bénéfice porte au maximum sur les réserves latentes existantes au moment de l'application nouvelle du régime privilégié et dont l'imposition n'est plus garantie »

Une telle disposition aurait le mérite de rendre une imposition au moment du changement de statut fiscal respectueuse du principe de la légalité. La possibilité de demander le report d'impôt permettrait d'éviter les problèmes rencontrés généralement lors d'imposition en raison de la systématique fiscale, les problèmes de liquidités notamment, ainsi qu'à ceux liés au cas particulier du prélèvement d'un impôt lors de l'obtention d'une exonération, notamment le fait qu'il paraît inconsistant de conditionner l'obtention d'une exonération en raison de la poursuite de buts de service public ou d'utilité publique ou d'un lien avec l'Etat au prélèvement d'un impôt. En effet, une imposition au moment de la modification de statut fiscal

dans ces cas priverait le contribuable de moyens qui devraient être engagés en faveur du but pour lequel une exonération a été octroyée[1465].

En outre, elle combattrait efficacement les abus en raison de l'existence d'un délai de blocage de 5 ans. La durée de 5 ans étant choisie pour les mêmes raisons que celles énumérées dans notre proposition au législateur de légiférer dans le cas de l'obtention d'un statut privilégié cantonal[1466]. Elle permet également une harmonie entre ces deux dispositions.

En ce qui concerne la LHID, nous proposons de rajouter à la disposition que nous proposons d'introduire pour régler le défaut de base légale lors de l'obtention d'un statut fiscal privilégié[1467] la mention « […] nouvellement soumises au régime de l'art. 23 […] ». Cette solution permet ainsi d'introduire une unique disposition réglant aussi bien le changement de statut en un statut fiscal priviligé cantonal qu'en une entité exonérée en raison des buts poursuivis[1468].

4. Restructurations et modification de statut fiscal

Une question débattue en doctrine est celle concernant le traitement fiscal d'une restructuration lorsqu'une des entités restructurées bénéficie normallement d'un traitement fiscal privilégié.

1465 Nous pensons au cas de figure où une société est nouvellement mise au bénéfice d'une exonération en raison du fait qu'elle poursuit des buts d'intérêt public. Une imposition au moment de l'octroi de l'exonération réduirait les moyens financiers à disposition des buts d'intérêt public.

1466 Cf. *supra*, p. 275 ss.

1467 Cf. *supra*, p. 275.

1468 La disposition proposée aurait ainsi la teneur suivante : « Les réserves latentes nouvellement soumises au régime de l'art. 23 ou 28 al. 2 à al. 4 sont fiscalement décomptées. Le contribuable peut demander le report de l'imposition.

Les réserves latentes dont l'imposition a été reportée conformément à la disposition précédente sont assujetties à l'impôt sur le bénéfice en cas de liquidation ou de transfert du siège ou de l'administration de la société à l'étranger ou de réévaluation ou d'aliénation des actifs transférés dans un délai de 5 ans ; toutefois, l'impôt sur le bénéfice porte au maximum sur les réserves latentes existantes au moment de l'application nouvelle du régime privilégié et dont l'imposition n'est plus garantie ».

La majorité de la doctrine[1469] considère que l'exigence du maintien de l'assujettissement en Suisse s'oppose à la neutralité fiscale d'une restructuration entre entités suisses lorsqu'une des entités concernées est exonérée d'impôts. D'après ce courant de doctrine, la condition « pour autant que l'assujettissement en Suisse soit maintenu » n'est pas remplie lorsque la société reprenante n'est pas soumise à une imposition ordinaire.

Tout d'abord, il est utile de rappeler que selon la conception retenue ici[1470], les art. 19 et 61 LIFD ne créent pas de base légale pour une imposition mais ont pour unique fonction de permettre la neutralité fiscale de certaines transactions. On dit de ces dispositions qu'elles ont un effet négatif, c'est-à-dire limitatif de l'imposition. Dans un premier temps, il faut examiner si une réalisation a lieu selon le droit commercial et si c'est le cas, déterminer si ces dispositions permettent de différer le prélèvement de l'impôt.

A notre avis, le point de vue de la doctrine majoritaire ne peut pas être suivi dans la mesure où cette exigence n'a qu'un caractère géographique. Tant que les réserves latentes transférées dans le cadre de la restructuration restent soumises à la souveraineté fiscale suisse, la condition générale de maintien de l'assujettissement en Suisse est remplie. C'est uniquement lorsque des actifs et des passifs sont transférés hors de Suisse que cette condition fait défaut. Le critère du maintien de l'assujettissement en Suisse concerne donc l'assujettissement territorial.

L'exigence de maintien de l'assujettissement en Suisse prévue aux art. 19 et 61 LIFD ne peut pas être interprétée dans le sens où le passage dans une entité exonérée conduit à une réalisation systématique. En effet, une société exonérée selon 56 LIFD est toujours assujettie en Suisse. Elle est notamment considérée comme résidente en Suisse et pourra en principe revendiquer l'application de conventions de double imposition. Ce point est lié à la différence des concepts de « *liable to tax* » et « *subject to tax* », bien

[1469] OBERSON/GLAUSER, *CR-LIFD*, n. 14 ad art. 61 ; RIEDWEG/DAENIKER, *Holdingspaltung*, p. 119 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 19 ad art. 19 ; GLAUSER, *Apports*, p. 138 ; ALLEMANN/BAUMGARTNER, *Steuerneutrale Übertragung*, p. 153, nbp 71 et p. 153 ; ETTLIN/STÜDLE, *Umstrukturierungen bei Personengesellschaften*, p. 330 ; JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen,* p. 276 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 19 ad rev. art. 61 ; VON DER CRONE*, et al.*, *Fusionsgesetz*, p. 495 ; MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 33 ; HINNY, *Internationale Umstrukturierungen*, p. 184, nbp 26.

[1470] Cf. *supra*, p. 54 s.

connue en fiscalité internationale[1471]. Dans la mesure où une société bénéficiant d'un statut privilégié est assujettie en Suisse, la condition générale du maintien en Suisse est remplie. Dans l'hypothèse où les autres conditions d'application des art. 19 ou 61 LIFD sont respectées, la neutralité fiscale de la restructuration devrait être garantie.

Il faut toutefois reconnaitre que l'administration fédérale des contributions, dans ses Directives relatives à la 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[1472] fait une distinction entre les entités exonérées, les sociétés holding et les sociétés d'administration. Selon cette autorité, les sociétés exonérées sont « en principe soumises aux lois fiscales suisses mentionnées, mais sont exonérées de l'assujettissement subjectif en vertu d'une disposition expresse de la loi »[1473]. Pour cette raison, les avantages de l'art. 15 AFisE ne sont en principe pas accordés aux sociétés de capitaux exonérées de l'assujettissement subjectif selon l'art 56 LIFD. En revanche, selon ce même document, les sociétés holding ainsi que les sociétés d'administration au sens de l'art. 28 al. 3 et 4 LHID bénéficient des allégements prévus à l'art. 15 AFisE en raison du fait qu'« au niveau fédéral, elles 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 »[1474]. Cela dit, à notre sens, cette approche différenciée retenue par l'administration fédérale des contributions est liée à la formulation de l'art. 15 AFisE. En effet, cette disposition précise que l'accord international ne déploie d'effet que pour les sociétés qui sont assujetties à l'impôt sur les sociétés « sans bénéficier d'une exonération

1471 A titre d'exemple, nous pouvons citer ici le commentaire OCDE selon lequel « le paragraphe 1 vise les personnes qui sont « assujetties à l'impôt » dans un Etat contractant en vertu de sa législation interne, en application de divers critères. Dans de nombreux Etats, une personne est considérée comme étant assujettie à l'obligation fiscale illimitée même si l'Etat contractant ne lui applique pas en fait d'impôt. Par exemple, les organismes de retraite, les organismes caritatifs et d'autres organismes peuvent être exonérés d'impôt, à condition qu'ils remplissent toutes les conditions prévues dans la législation fiscale pour cette exonération. Ils sont donc soumis à la législation fiscale d'un Etat contractant. De plus, s'ils ne remplissent pas les conditions fixées, ils sont tenus d'acquitter l'impôt. La plupart des Etats considère ces organismes comme des résidents aux fins de la convention », cf. Commentaire OCDE, n. 8.6 ad art. 4.

1472 Directives AFC, suppression IA.

1473 Directives AFC, suppression IA, p. 8 s.

1474 Directives AFC, suppression IA, p. 8 s.

»[1475]. Au vu de cette formulation, il est évident que les sociétés exonérées selon le titre marginal de l'art. 56 LIFD sont exclues de l'application de cet instrument international. Il ne doit cependant pas être déduit de cette constatation que les sociétés exonérées ne sont des contribuables suisse. Au contraire, elles demeurent assujetties dans ce pays lorsque leur siège ou leur administration effective s'y trouve[1476].

Notre position est confirmée par la formulation choisie par l'administration fédérale des contributions dans sa circulaire sur les restructurations. Selon cette dernière, « en principe, une restructuration est sans incidence fiscale pour autant qu'il n'y ait pas de liquidation ou d'aliénation (lien subjectif des réserves latentes avec l'exploitation), que les réserves latentes continuent à servir l'exploitation (lien objectif des réserves latentes avec l'exploitation) et que le droit d'imposer les réserves latentes reste attribué à la Suisse (lien fiscal des réserves latentes avec la Suisse) »[1477]. L'administration fédérale des contributions précise également qu'elle entend par « lien fiscal avec la Suisse » en relevant que « le lien fiscal des réserves latentes avec la Suisse n'existe que si la méthode de répartition fiscale internationale attribue sans aucune restriction à la Suisse le droit d'imposer les réserves latentes transférées. L'application de la méthode objective (directe) selon l'article 52, alinéa 3 LIFD garantit cela »[1478]. Selon nous, il ressort de cette prise de position que l'administration fédérale des contributions a une approche territoriale du critère de continuité de l'imposition en Suisse et que ce dernier ne saurait dès lors être appliqué pour nier la neutralité fiscale d'une restructuration donnant lieu à un transfert de réserves latentes dans un domaine exonéré ou à fiscalité réduite.

Dès lors, contrairement à la doctrine majoritaire[1479], nous retenons que les dispositions permettant la neutralité fiscale des restructurations sont applicables en l'état lorsque la société reprenante est une société exonérée partiellement ou totalement. Une autre solution, certes justifiée en raison de la réduction du droit de taxer du fisc, requerrait une modification des art. 19 et 61 LIFD. Ainsi, même s'il faut admettre que la substance fiscale dont

1475 Art. 15 al. 1, 4ème tiret AFisE.

1476 Art. 50 LIFD.

1477 Circulaire AFC, restructurations, ch. 2.2.2.

1478 Circulaire AFC, restructurations, ch. 2.2.2.

1479 Notamment REICH qui considère qu'une imposition au moment du transfert à une entité exonérée correspond à la volonté du législateur, cf. REICH, *DBG-Komm*, n. 19 ad art. 19.

l'imposition n'est plus garantie ne devrait pas échapper au fisc, cette dernière ne peut pas faire l'objet d'une imposition en l'état actuel de la législation. Une clarification dans ce sens, nous paraît opportune[1480].

En outre, il nous paraît important de relever que les dispositions examinées ici ne s'appliquent que dans le contexte des restructurations. Nous l'avons vu[1481], il s'agit en effet de règles fiscales correctrices s'appliquant en faveur du contribuable et autorisant la neutralité fiscale de certaines restructurations. Elles peuvent évidemment être actionnées uniquement dans le cadre d'opérations qui sont qualifiées de restructurations. Ces règles ne peuvent pas être appliquées dans un contexte plus large que celui-ci et n'ont dans cette mesure pas de caractère général. Nous pensons notamment à une société qui modifiant son but statutaire, déciderait de se vouer à la poursuite d'intérêt public et demande à ce titre une exonération[1482]. Un tel changement de statut fiscal n'est pas une restructuration au sens des art. 19 et 61 LIFD et la réserve du maintien de l'assujettissement en Suisse, expressément prévue par ces dispositions ne saurait être mobilisée. Ce point vaut également pour le courant de doctrine selon lequel les dispositions sur les restructurations ont un caractère constitutif[1483]. En effet, même en conférant aux art. 19 et 61 LIFD un caractère constitutif, ces dispositions ne peuvent selon toute logique avoir prétention de s'appliquer en dehors des cas de restructurations et partant à avoir une portée générale.

IV. Résumé et prise de position critique

Nous avons vu que l'imposition lors du changement de statut fiscal d'une société est un phénomène traditionnellement présenté comme une réalisation

---

1480 Du même avis, cf. ALLEMANN, *Konzernspitze,* p. 50 ; pour cet auteur, 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, cf. ALLEMANN, *Konzernspitze,* p. 50. Nous pouvons relever que la LHID a certes été modifiée depuis le moment auquel cet auteur écrit mais que cette modification n'a pas d'influence sur la constatation qu'il fait.

1481 Cf. *supra*, p. 54 s.

1482 En vertu en l'occurrence de l'art. 56 lit. g LIFD. Une situation similaire se présente lorsqu'une société détenant pour une part importante de son bilan commercial de participations dans d'autres sociétés abandonne son activité commerciale ou industrielle et change ses buts statutaires dans le sens qu'elle se consacrera exclusivement à l'administration de participations et demande ainsi à bénéficier nouvellement du statut cantonal de société holding. Une telle modification de statut fiscal a lieu en dehors d'une restructuration.

1483 Cf. notamment LOCHER, *Kommentar I*, n. 3 ad art. 19.

systématique. En effet, le droit commercial ne connaît pas le concept de statut cantonal privilégié ni celui d'institution exonérée et le motif de l'imposition lors de l'obtention d'un tel statut est purement fiscal. Un éventuel impôt est dû en raison de la réduction de la charge fiscale provoquée par le changement de statut qui a lieu indépendamment d'un afflux de liquidité ou d'une véritable réalisation. Ce cas de figure rentre donc dans notre définition de réalisation systématique et nous retenons qu'une règle fiscale correctrice doit prévoir la possibilité de s'écarter du résultat obtenu en application du droit comptable.

Nous avons ensuite passé en revue les différents statuts fiscaux privilégiés. Dans ce contexte, nous avons distingué ceux ayant un effet uniquement au niveau de l'impôt sur le bénéfice cantonal et communal, d'une part puis ceux ayant un effet au niveau de l'impôt fédéral également, d'autre part. Nous avons vu que le statut de société principale n'est, à notre sens, pas un statut fiscal privilégié au sens du présent chapitre. Mais représente bien plus un mécanisme prévoyant des règles de répartition internationale du bénéfice. Ainsi, même si il est vrai que dans les faits, au moment de la décision selon laquelle les règles sur les sociétés principales s'appliqueront, le taux d'impôt effectif est réduit, cette réduction n'est pas due au statut lui-même mais au fait qu'une partie du bénéfice ne sera plus imposable en Suisse pour des raisons territoriales. Cette modification soulève dès lors la problématique de l'impôt de départ et non pas du changement de statut.

Nous avons ensuite présenté les situations dans lesquelles une modification du statut fiscal a lieu. Dans ce cadre, nous avons mentionné la modification des buts statutaires, différentes opérations de restructuration et le cas où une modification législative entraîne la création d'un statut fiscal privilégié.

Après cela, nous avons examiné la pratique des autorités fiscales lors de modification de statut fiscal. Nous avons ainsi constaté que les réserves latentes sont en principe imposées au moment de l'obtention d'un nouveau statut fiscal lorsque leur appréhension ultérieure n'est plus garantie.

Cette situation est critiquée par la doctrine qui relève fréquemment qu'une imposition ne devrait pas avoir lieu à défaut de base légale, qu'une modification de statut fiscal ne peut pas être considérée comme une liquidation de l'entreprise, qu'elle représente une violation du principe de réalisation et même de celui d'imposition selon la capacité contributive dans la mesure où elle appréhendait des gains dont la réalisation ultérieure n'est

pas certaine. Pour trouver une solution à ces nombreux problèmes, la doctrine se montre favorable à une solution de report jusqu'au moment de la réalisation effective ou de la réévaluation comptable des actifs transférés.

Nous avons ensuite relevé que la LHID ne prévoit ni une imposition de principe lors de la modification du statut fiscal, ni un mécanisme de report. L'art. 24 al. 3^{quarter} lit. b LHID n'étant en particulier pas une norme d'application générale lors du changement de statut. Dans cette mesure, la plupart des cantons font usage de la liberté qui leur est offerte par le législateur fédéral et prévoient un arsenal disparate de dispositions instaurant une imposition en raison de la systématique fiscale accompagné, le cas échéant d'un mécanisme de report jusqu'au moment de la réalisation effective. En revanche, la loi fiscale de certains cantons ne prévoit pas de mécanisme d'imposition lors de la modification de statut fiscal.

Nous avons retenu que cette divergence de solutions cantonales n'est pas justifiée par le fédéralisme et qu'une harmonisation sur ce point est souhaitable. Dans cette mesure, nous avons proposé d'instaurer une norme harmonisée d'application générale dans la LHID selon laquelle une imposition des réserves latentes a lieu lors de leur transfert dans un domaine privilégié, indépendamment que cela se produise dans le cadre d'une restructuration ou d'un simple changement de but statutaire. Cela dit, cette imposition de principe devrait être neutralisée par une norme instaurant un délai de blocage de 5 ans. Une aliénation, une réévaluation comptable ou le départ à l'étranger pendant le délai de blocage donnerait lieu à une imposition rétroactive des réserves latentes transférées.

En ce qui concerne l'obtention d'une exonération subjective en raison du fait qu'une entreprise poursuit des buts de service public ou d'utilité publique ou parce qu'elle est reprise par une collectivité publique, nous proposons également une clause d'imposition avec un report. Dans ce cas, un report d'imposition est d'autant plus justifié qu'il n'est pas opportun de priver, par une imposition, l'entité exonérée des moyens dont elle devrait disposer dans la poursuite des buts pour lesquels elle a été exonérée.

En outre, contrairement à la doctrine dominante, nous considérons que les clauses prévoyant la neutralité fiscale de restructurations à condition que l'entité restructurée « reste assujettie à l'impôt en Suisse » peuvent s'appliquer même si cette dernière bénéficie nouvellement d'une exonération subjective ou de l'imposition privilégiée en tant que société holdling, auxiliaire ou de domicile. Les opérations de restructuration devraient dès lors en l'état actuel de la législation être possibles en neutralité fiscale, même si

une des entités restructurées est une société holding, de domicile, mixte ou une entité exonérée en vertu de l'art. 56 LIFD. A notre sens, il serait souhaitable de modifier la loi sur ce point.

§ 3 Restructurations (questions choisies)

I. Généralités

A. Délimitations

La question de la réalisation en général et de la réalisation systématique en particulier est une problématique majeure lors de restructurations[1484]. A ce titre, il nous paraît justifié de présenter en détail certaines opérations de restructuration engendrant une diminution de la charge fiscale latente. Nous verrons dans ce contexte que certains cas de figure qui ne sont pas traditionnellement présentés en tant que réalisation systématique entrent dans notre définition du terme[1485]. Alors que d'autres cas de figure, parfois qualifiés de réalisation systématique par la doctrine, ne seront pas considérés comme tels dans le cadre de la présente recherche[1486].

Les restructurations internationales seront traitées dans un chapitre séparé. En effet, ces dernières ont trait à la question du maintien de l'assujettissement en Suisse des réserves latentes de l'entreprise restructurée. Dans cette mesure, il nous a paru plus opportun de traiter cette problématique dans la partie concernant l'impôt de départ[1487]. En outre, nous ne traiterons pas des cas de modifications de statut fiscal survenus dans le cadre de restructuration, cette matière ayant déjà été traitée dans le chapitre précédent[1488].

Le présent chapitre propose d'examiner la problématique de l'augmentation de la valeur nominale du capital-actions et des actions gratuites (ch. III). Nous verrons ensuite le traitement fiscal de la transposition (ch. III) et de la liquidation partielle indirecte (ch. IV). Nous déterminerons dans ce contexte si le changement de système caractéristique

---

1484 REICH, *Grundriss*, p. 31 ; GRETER, *Steuersystematischer Gewinnausweis*, p. 957.

1485 C'est le cas notamment des actions gratuites et de l'augmentation gratuite de la valeur nominale du capital-actions, cf. *infra*, p. 295 ss ou de la transposition, cf. *infra,* p. 320 ss.

1486 C'est le cas notamment de la transformation d'une société de capitaux en une société de personnes, cf. *infra* 402 ss et de la liquidation partielle indirecte, cf. *infra*, p. 337 ss.

1487 Cf. *infra*, p. 461 ss en particulier p. 536 ss.

1488 Cf. *supra*, en particulier p. 281.

de ces deux opérations est déterminant pour leur qualification en tant que réalisation systématique. Après cela, nous analyserons le traitement fiscal des apports dissimulés de capital (ch. V) avant de nous concentrer sur la transformation d'une société de capitaux en une société de personnes (ch. VI) puis sur celle d'une société de capitaux en une association ou en une fondation (ch. VII). Au préalable, il nous semble important de mentionner le principe de la valeur nominale qui joue un rôle important dans plusieurs types de restructurations analysées dans le présent chapitre (let.B). Cette introduction nous permettra également de présenter le principe d'apport en capital entré en vigueur récemment et qui doit être lui aussi gardé à l'esprit lors de restructurations (let. B, ch. 3).

B. Excursus : Le principe de la valeur nominale

1. Généralités

Selon le principe de la valeur nominale, toute distribution effectuée en faveur d'un actionnaire qui ne représente pas le remboursement du capital social de la société distributrice est imposée comme un rendement de participations[1489]. Seul est exonéré le remboursement du capital-actions ou du capital social, c'est-à-dire du capital à valeur nominale[1490]. En revanche, le remboursement ou la distribution de réserves et de bénéfices d'une société de capitaux ou d'une coopérative est imposable dans le chef du porteur de parts jusqu'à hauteur du capital nominal de la société et ce, indépendamment du fait que les bénéfices ou réserves réalisés existaient déjà au moment de l'acquisition de la participation.

Ce principe était originairement déduit de l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD qui prévoyait que « par parts aux bénéfices provenant de participations, il faut entendre toutes les prestations appréciables en argent faites par la société au porteur de droits de participation […] qui ne constituent pas un remboursement des parts au capital social existant ». Selon cette disposition, la distinction entre rendement de participations imposable et gain en capital privé exonéré se faisait en fonction du critère formel de la valeur nominale. Comme nous le verrons, la loi ayant été modifiée sur ce point, le principe de la valeur nominale est actuellement sujet à controverse.

1489 BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 51 ; REICH, *DBG Komm*, n. 32 ad art. 21.

1490 MESSAGE RIE II, p. 4536.

Le principe de valeur nominale ne vaut que pour les contribuables, personnes physiques détenant les participations dans leur fortune privée. Pour les personnes physiques détenant des droits de participation dans leur fortune commerciale et pour les personnes morales[1491], c'est le principe de la valeur comptable qui s'applique. Selon ce dernier et conformément au principe de déterminance, le résultat imposable est celui qui ressort des comptes commerciaux. Dès lors, la valeur nominale de la participation n'est pas déterminante pour établir le bénéfice de l'entreprise. Il faut au contraire examiner si une écriture comptable est passée.

Il est communément admis que le principe de valeur nominale est uniquement un des principes permettant de fixer l'assiette de l'impôt. Il ne doit à ce titre pas être confondu avec la conception objective du rendement de participation[1492]. Selon la conception objective du rendement de participations[1493], consacrée par le Tribunal fédéral[1494] et par la doctrine majoritaire[1495] toute prestation effectuée *causa societatis* et entraînant l'appauvrissement de l'entité distributrice constitue un rendement de participations. Cette conception se concentre sur le débiteur du revenu[1496] et admet l'existence d'un revenu, peu importe que le titulaire de parts ne soit pas économiquement enrichi à cette occasion[1497]. Avant l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital, le principe de la valeur nominale était

1491 Les personnes morales n'ont par définition pas de fortune privée, cf. *supra* 179 ss.

1492 Cf. DANON, *Apport en capital*, p. 8.

1493 « *Objektbezogene Betrachtungsweise* ».

1494 Arrêt du TF du 11 juin 2004 = RDAF 2004 II 359, 361 ; arrêt du TF du 15 août 2000 = ASA 70, 289 = RDAF 2001 II 240 ; cette conception a été reprise de l'ancien droit : cf. notamment arrêt du TF du 12 juillet 1989 = ASA 58, 695 ; arrêt du TF du 19 avril 1985 = ASA 55, 212 = RDAF 1988, 193 ; ASA 26, 283.

1495 DANON, *apport de capital*, p. 8 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 75 ss ad art. 20 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, p. 180 s ; BUCHSER/JAU, *indirekten Teilliquidation*, p. 128 ; REICH, *DBG Komm*, n. 29 ad art. 20 DBG ; REICH, *Vermögensertragsbegriff*, p. 272 ; DANON, *Vente et transmission*, p. 394 ; NOËL, *CR-LIFD*, n. 46 et 49 ad art. 20.

1496 La doctrine emploie pour cette raison la notion de « *subjektives Herkunftsprinzip* », cf. LOCHER, *Kommentar I*, n. 6 ad art. 20 ; REICH, *DBG Komm*, n. 29 ad art. 20 ; REICH, *Vermögensertragsbegriff*, p. 272.

1497 Cette conception est donc contraire à la conception subjective du revenu (« *subjektbezogene Betrachtungsweise* ») qui s'apprécie au contraire du point de vue du titulaire de parts. Dans la mesure où seules les situations où ce dernier est enrichi donnent lieu à l'admission d'un revenu, la conception subjective du revenu respecte le principe de l'imposition selon la capacité contributive, cf. DANON, *apport de capital*, p. 8.

combiné au concept objectif des rendements de participations qu'il complétait en définissant l'assiette de l'impôt[1498].

2. Critique

Plusieurs controverses ont lieu sur la portée du principe de la valeur nominale. La doctrine s'est en effet toujours montrée très critique par rapport à sa justification et à son existence même[1499]. Le présent chapitre vise à présenter les grandes lignes des reproches qui lui étaient portées.

Une controverse quant à la portée de ce principe est en particulier née du fait que la LIFD ne mentionne plus le principe de valeur nominale[1500]. En effet, contrairement à ce qui prévalait sous l'AIFD, le nouveau droit, bien que comportant des indices de l'application de ce principe[1501], ne prévoit plus expressément que seule la restitution du capital social puisse être effectuée en franchise d'impôt[1502]. Malgré cette absence d'indication expresse, la pratique applique le principe de la valeur nominale[1503]. En effet, selon le Tribunal fédéral, le principe de la valeur nominale demeure applicable dans la LIFD sans changement par rapport à l'AIFD[1504].

1498 Selon la doctrine majoritaire, cette conception objective du rendement de participations peut très bien être combinée avec le principe de valeur nominale modifié ou encore celui de l'apport en capital, cf. DANON, *apport de capital*, p. 8 et p. 11 ; REICH, *DBG-komm,* n. 31 ad art. 20 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 278 ; UNTERSANDER, *Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht*, p. 27.

1499 BEHNISCH et BÖCKLI sont les deux fers de lance de la critique envers ce principe. Pour BEHNISCH « *Weder auf den Wortlaut noch das System des DBG noch die Materialien lässt sich dieses Ziel abstützen* », cf. BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 162. Pour BÖCKLI, il s'agit d'un principe singulier (« *einzigartig* ») qui s'écarte diamétralement de l'idée de base du concept de revenu, cf. BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 51 ; REICH se montre également très critique. Selon lui, ce principe doit être aboli d'une manière générale car « lorsqu'un principe est de plus en plus remis en question, sa durée de vie ne devrait pas être prolongée de manière artificielle par des dispositions prévoyant des exceptions. Les exceptions à des principes conduisent à des ruptures dogmatiques qui provoquent de manière connue une force d'attraction en droit fiscal », cf. REICH, *Steuerrechtliche Aspekte,* p. 16.

1500 PEDROLI, *capital gains*, p. 96 ; BRÜLISAUER, *Sitzverlegung,* p. 51.

1501 C'est le cas notamment de l'imposition des actions gratuites, de la transposition et de la liquidation partielle indirecte.

1502 Exception faite de l'art. 20 OIA.

1503 PEDROLI, *capital gains*, p. 96.

1504 Arrêt du TF du 15 août 2000, consid. 3c = ASA 70, 289 = RDAF 2001 II 240.

Selon une partie de la doctrine[1505], ce principe est déduit notamment du fait que l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD prévoit l'imposition des actions gratuites et de l'augmentation gratuite de la valeur nominale. Une telle imposition ne fait sens que dans un système soumis au principe de la valeur nominale. Pour d'autres[1506], la portée de l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD est la même que celle de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD et il se justifie par conséquent que le principe de la valeur nominale demeure applicable sans changement par rapport à l'ancien droit. Pour d'autres, l'application de ce principe pour l'impôt direct est cohérente vu qu'il est prévu pour l'impôt anticipé[1507]. D'autres[1508] encore considèrent qu'il doit être déduit de la mention de la notion d'excédent de liquidation à l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD.

En revanche, selon une autre partie de la doctrine[1509], une application pure et simple du principe de la valeur nominale n'est pas conforme au droit constitutionnel, notamment au principe de l'imposition selon la capacité contributive. Une violation de ce principe a lieu notamment lorsque des éléments économiques qui ont été apportés par l'actionnaire lui-même sont imposés lorsqu'ils sont restitués à ce dernier. C'est également le cas lorsqu'un actionnaire non originel, qui a acquis des droits de participation à la valeur vénale, doit payer un impôt sur la restitution des apports de capitaux qu'il a achetés[1510]. En outre, l'application trop rigide du principe de la valeur nominale viole le principe de l'égalité de traitement et de la neutralité vu qu'une opération de financement est traitée différemment lorsque l'apport est comptabilisé en tant que valeur nominale dans les comptes de la société recevante (apport au capital nominal) que lorsqu'il ne l'est pas (apport sous forme d'agio)[1511].

1505 PEDROLI, *capital gains*, p. 97 ; pour AGNER/JUNG/STEINMANN, l'application de ce principe est une conséquence de la mention « excédent de liquidation » à l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD, cf. AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, n. 11 ad art. 20.

1506 LOCHER, *Kommentar I*, n. 13 ad art. 20 ; AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, n. 11 ad art. 20 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 112.

1507 Art. 20 al. 1 OIA.

1508 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, n. 11 ad art. 20.

1509 REICH, *DBG-komm,* n. 38 ad art. 20 ; REICH, *Vermögensertragsbegriff*, p. 282 ; NEUHAUS, *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 31 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 326 ; UNTERSANDER, *Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht*, p. 79 ; DANON, *apport de capital*, p. 9 ; le Conseil fédéral est également de cet avis lorsqu'il retient que « le principe de la valeur nominale viole […] le principe de l'imposition selon la capacité contributive », cf. MESSAGE RIE II, p. 4537.

1510 Selon le Conseil fédéral, une telle imposition « ne peut pas se justifier sur le plan économique », cf. MESSAGE RIE II, p. 4537.

1511 DANON, *apport de capital*, p. 9.

Ainsi, pour une partie de la doctrine[1512], les conséquences trop rigoureuses de l'application du principe de la valeur nominale doivent être atténuées en tenant compte du principe de la valeur nominale modifiée. Selon ce dernier, le critère de la valeur nominale reste applicable mais il est modifié dans le sens où il ne s'applique pas lors de remboursements des apports effectués par des porteurs de parts. Ces apports des porteurs de parts n'entrent plus dans l'assiette de l'impôt et pourront dès lors être remboursés en franchise d'impôt, indépendamment du fait qu'ils sont inscrits au capital nominal de la société distributrice. En outre, selon le concept de valeur nominale modifiée, les actions gratuites restent imposables comme le prévoit la loi.

3. Principe de l'apport en capital

La réforme II de l'imposition de l'entreprise a introduit le principe de l'apport en capital[1513]. Selon l'art. 20 al. 3 LIFD[1514], « le remboursement d'apports, d'agios ou de versement supplémentaire effectué par les détenteurs des droits de participation après le 31 décembre 1996 est traité de la même manière que le remboursement du capital-actions ou du capital social ». Ce nouveau principe vise à corriger les conséquences jugées néfastes du principe de la valeur nominale[1515]. Il en modifie en effet la portée[1516], dans le sens où non seulement la valeur nominale du capital action peut être distribuée en franchise d'impôt mais également les apports effectués par les porteurs de parts.

Dans un système gouverné par le principe de l'apport en capital, le remboursement en neutralité fiscale n'est pas limité au capital-actions mais il

---

1512 REICH, *Steuerrecht*, p. 279 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 36 ad art. 20 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 99 ; LOCHER, *Kommentar*, n. 13 ad art. 20 ; UNTERSANDER, *Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht*, p. 61 ; REICH, *Vermögensertragsbegriff*, p. 280.

1513 Pour le Conseil fédéral, le terme de principe de remboursement de capital (« *Kapitalrückzahlungsprinzip* ») tel que proposé initialement doit être évité pour ne pas créer l'impression qu'un agio ne pourrait revenir exempt d'impôt qu'à la personne qui l'a versé initialement, cf. MESSAGE RIE II, p. 4538.

1514 Une disposition visant le même but a été introduite à l'art. 7b LHID pour les impôts directs des cantons et des communes et à l'art. 5 al. 1bis LIA pour l'impôt anticipé. La teneur de ces dispositions n'étant pas rigoureusement identique, une importante controverse s'est développée en doctrine, notamment sur l'exigence de comptabilisation au bilan commercial. L'examen détaillé de cette controverse sortirait du cadre de notre recherche. Pour plus de détails, cf. notamment DANON, *apport de capital*, p. 5 ss.

1515 Cf. MESSAGE RIE II, p. 4537.

1516 DANON, *apport de capital*, p. 14.

s'étend à tous les apports de capital consentis par les actionnaires. Seule la substance qui a été générée par la société et qui dépasse le montant que les actionnaires ont mis à disposition de cette dernière représente un rendement de fortune mobilière imposable[1517]. Cela dit, le principe de l'apport en capital n'a pas été instauré de manière complète en droit suisse et qu'il existe encore des incohérences. En effet, dans le système de l'apport en capital, la valeur nominale ne devrait jouer aucun rôle et il conviendrait uniquement de distinguer les réserves issues de bénéfices et celles provenant d'apports[1518]. Comme nous le verrons ci-dessous, ce n'est pas le cas en droit fiscal suisse actuel qui prévoit notamment l'imposition des actions gratuites[1519] et de la transposition[1520].

II. Augmentation de la valeur nominale et actions gratuites

A. Généralités

1. Notion

Le présent chapitre présente aussi bien les augmentations de valeur nominale qui ont lieu dans le cadre de restructurations d'entreprises que lors de l'octroi d'actions gratuites qui n'ont pas trait à des restructurations.

L'octroi d'actions gratuites respectivement l'augmentation gratuite de la valeur nominale se produit par la conversion de réserves ouvertes en capital nominal. Le traitement fiscal de ce phénomène, très discuté en doctrine depuis de longues années[1521], est l'objet du présent chapitre.

Les actions sont considérées comme gratuites, car elles n'ont pas de contrepartie correspondante de la part de l'actionnaire[1522]. Ce dernier ne fait en effet pas d'apport en faveur de la société. Il n'effectue aucun versement

---

1517 REICH, *DBG-Komm*, n. 32 ad art. 20.

1518 Dans ce sens, DANON, *apport de capital*, p. 12 ; UNTERSANDER, *Kapitaleinlageprinzip und Unternehmenssteuerreform II*, p. 7 ; UNTERSANDER, *Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht*, p. 59 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 279 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 32 ad art. 20.

1519 Cf. *infra*, p. 295 ss.

1520 Cf. *infra*, p. 320 ss.

1521 Une première monographie sur le sujet a été publiée en 1926 déjà, cf. BÜCHLER, *Gratisaktien,* p. 1 ss ; cf. GURTNER, *Gratisaktien*, p. 579.

1522 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 49.

mais c'est la société elle-même qui libère le capital-actions[1523]. Dans cette mesure, l'émission d'actions gratuites ne constitue pas une opération de financement[1524].

La particularité de l'imposition examinée ici réside dans le fait qu'elle représente uniquement un transfert à l'intérieur du capital propre d'une société[1525]. Un transfert du compte des réserves ouvertes au compte de capital-actions a lieu[1526]. La structure du capital de la société est modifiée[1527] mais cette dernière n'est pas enrichie[1528]. La valeur intrinsèque de la société n'est pas augmentée par la restructuration de son capital, pas plus d'ailleurs que celle de la participation de l'actionnaire dans la société[1529]. Seule la valeur nominale du capital-actions de cette dernière est modifiée.

Dès lors, la fortune des porteurs de parts ne bénéfice pas non plus d'une augmentation. Dans la mesure où les proportions de participation des actionnaires restent inchangées, ces derniers n'augmentent en effet pas leur part à la société[1530]. L'opération examinée ne provoque aucun afflux en faveur de ces derniers[1531] qui ne sont d'ailleurs pas réellement enrichis[1532] et dont la capacité contributive n'est pas augmentée. Les actionnaires disposent en effet avant comme après l'opération de la même fortune[1533]. Ce point est d'ailleurs expressément reconnu par le Tribunal fédéral[1534], selon lequel « il est vrai que les actionnaires ne sont pas enrichis d'un point de vue du économique lorsqu'ils reçoivent des actions gratuites »[1535]. On ne peut pas,

1523 BORKOWSKI, *Gratis-Aktien*, p. 418.

1524 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht,* p. 359.

1525 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 359.

1526 BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 264.

1527 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 329 ; PEDROLI, *capital gains*, p. 236 ; KRATZ, *Gratisaktien*, p. 292 ; GURTNER, *Gratisaktien*, p. 591 et 595.

1528 GURTNER, *Gratisaktien*, p. 595.

1529 BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 264.

1530 Ce point est démontré de manière très claire in : WALDKIRCH, *Verwendung von Reserven*, p. 178.

1531 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 329 ; PEDROLI, *capital gains*, p. 236 ; KRATZ, *Gratisaktien*, p. 292.

1532 OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 114 ; BORKOWSKI, *Gratis-Aktien*, p. 419 ; BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 265 ; BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 159 ; GURTNER, *Gratisaktien*, p. 595 ; RYSER/ROLLI, *précis,* p. 164 ; BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 52.

1533 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 50.

1534 ATF 96 I 728, consid. 2a, p. 730 = ASA 40, 431.

1535 Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est le suivant. « *freilich mag zutreffen, dass die Aktionäre durch den Bezug der Gratisaktien, wirtschaftlich betrachtet, nicht reicher werden* ».

sous l'angle économique, parler d'un transfert de propriété de la société de capitaux à l'actionnaire[1536]. L'imposition n'est ainsi pas provoquée en raison de l'augmentation de la capacité contributive du porteur de parts mais bien plus comme nous allons le voir, en raison du fait que le substrat remboursable en franchise d'impôt est augmenté. En effet, en vue de la potentielle future liquidation partielle ou totale de la société et de la distribution de l'excédent de liquidation, le capital nominal lui sera remboursable sans incidence fiscale.

Cette imposition controversée est due à l'application du principe de valeur nominale[1537]. Comme nous l'avons vu[1538], selon ce principe, tout versement de la société à ses actionnaires qui ne représente pas un remboursement de la valeur nominale est considéré comme un rendement de participations imposable. Dès lors, la conversion de réserves ouvertes en capital nominal a pour effet qu'une substance potentiellement imposable passe dans un domaine dont la distribution ultérieure pourra être effectuée en franchise d'impôt. Sans imposition au moment de la conversion en valeur nominale, une lacune dans l'imposition serait créée et de la substance fiscale échapperait à l'impôt[1539]. Pour cette raison, le fisc reconnaît un revenu et impose ce dernier au titre de rendement de la fortune mobilière dans le chef du porteur de parts.

Il faut encore préciser ici que la distribution gratuite ou à prix de faveur d'actions à des employés d'une entreprise de capitaux en contrepartie du travail fourni par ces derniers ne doit pas être confondu avec l'octroi d'actions gratuites tel qu'analysé dans le présent chapitre. Ces actions qui représentent le revenu d'une activité lucrative dépendante doivent être imposées à leur valeur vénale, respectivement à la différence entre la valeur vénale et le prix de souscription[1540].

1536 KRATZ, *Gratisaktien*, p. 292.

1537 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 50 ; PEDROLI, *capital gains*, p. 236 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, n. 152 ad art. 20 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse,* p. 114 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 130 ad art. 20 ; BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 154 ; STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 60.

1538 Cf. *supra*, p. 290.

1539 PEDROLI, *capital gains*, p. 236.

1540 BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 265 ; en contre-partie, la société distributrice peut déduire en tant que frais justifiés commercialement la prestation fournie, c'est-à-dire la différence entre la valeur comptable et le prix auquel elle l'a cédé à son employé, cf. circulaire AFC, options de collaborateurs, ch. 2.4.

La distribution d'actions gratuites entraîne également le prélèvement du droit de timbre d'émission[1541] et de l'impôt anticipé[1542]. Dans la mesure où la présente recherche se concentre sur l'impôt sur le revenu et sur le bénéfice, nous ne présenterons pas le traitement fiscal réservé par la loi sur les droits de timbre et la loi sur l'impôt anticipé.

2. Base légale

a. Aperçu historique

Sous l'égide de l'AIFD, l'émission d'actions gratuites et l'augmentation gratuite de valeur nominale d'actions déjà existantes étaient considérées de manière constante par le Tribunal fédéral comme un rendement de participations imposable[1543]. Comme nous l'avons vu ci-dessus[1544], l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD prévoyait expressément le principe de la valeur nominale. Cependant, l'imposition de ces opérations n'était pas mentionnée par la loi.

Alors que l'AIFD était en vigueur, cette pratique était déjà vivement critiquée. La qualification des actions gratuites en prestation appréciable en argent selon l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD était notamment débattue[1545]. En outre, se basant sur les principes généraux de l'imposition du revenu, la doctrine considérait qu'aucune imposition ne pouvait avoir lieu à défaut d'augmentation de la fortune du contribuable[1546]. Vu que l'octroi d'actions gratuites, ne donnait lieu à aucun transfert de fortune de la société de capitaux au contribuable une imposition ne se justifiait pas. En outre, certains auteurs[1547] considéraient déjà qu'une imposition au moment de l'octroi d'actions gratuites n'était pas appropriée et qu'une distinction au

---

1541 Art. 5 al. 1 lit. a LT ; en revanche, le droit de timbre d'émission n'est pas dû lorsque les droits de participation sont créés ou augmentés au moyen de précédents agios et versements des actionnaires ou associés, pour autant que la société prouve qu'elle a payé le droit d'émission sur ces agios, cf. art. 6 al. 1 lit. d LT.

1542 Art. 20 OIA.

1543 Arrêt du TF du 29 mars 1956 = ASA 25, 40 ; arrêt du TF du 8 mars 1957 = ASA 25, 492 ; arrêt du TF du 14 juin 1957 = ASA 26, 129 ; arrêt du TF du 21 février 1958 = ASA 26, 508 ; cf. 96 I 728 = ASA 40, 431 ; ATF 85 I 115, consid. 1, 117 = ASA 28, 161 ; le canton de Genève, en application de la théorie de la source, a été longtemps un des rares cantons qui n'imposait pas les actions gratuites, cf. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 114.

1544 Cf. *supra*, p. 290 ss.

1545 Notamment ; KÄNZIG, *Wehrsteuer I*, n. 114 ad art. 21 al. 1 lit. c ; GURTNER, *Gratisaktien*, p. 597 ss.

1546 KRATZ, *Gratisaktien*, p. 294 ss.

1547 WALDKIRCH, *Verwendung von Reserven*, p. 181.

moment de la liquidation de la société de capitaux entre le capital-actions créé par apport des actionnaires et celui créé par conversion de substance accumulée par la société aurait été plus équitable[1548].

b. Droit actuel

(i) LIFD

Un changement de paradigme a eu lieu lors de l'entrée en vigueur de la LIFD. Cette dernière ne prévoit en effet plus, comme c'était le cas dans l'AIFD, le principe de valeur nominale[1549]. En revanche, le droit fiscal fédéral prévoit dorénavant expressément l'imposition de l'opération visée ici. L'art. 20 al. 1 lit. c 1ère phrase *in fine* LIFD prévoit que les actions gratuites et les augmentations gratuites de la valeur nominale sont imposables. Le législateur a choisi de soumettre à l'impôt cette opération pourtant controversée et d'ainsi mettre terme à la discussion concernant l'existence d'une base légale suffisante.

Selon la doctrine, la mention du « etc. » à l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD permet de soumettre à une imposition les opérations qui sont économiquement identiques à l'augmentation de la valeur nominale ou la distribution d'actions gratuites[1550]. On pense par là notamment à l'émission gratuite de parts de société à responsabilité limitée ou de bons de participation gratuits[1551].

(ii) LHID

La LHID ne prévoit pas expressément l'imposition des actions gratuites. Elle n'impose pas non plus aux cantons l'application du principe de la valeur nominale qui sert de justification à l'imposition des actions gratuites.

1548 WALDKIRCH, *Verwendung von Reserven*, p. 181.

1549 Selon ZWAHLEN, on pourrait en conclure que le principe de la valeur nominale ne doit plus être appliqué de manière aussi stricte qu'auparavant. Selon lui, il serait concevable d'appliquer le principe du prix d'acquisition lors de la liquidation d'une société, cf. ZWAHLEN, *Privatvermögen*, p. 79 ; selon le Tribunal fédéral cependant, le principe de valeur nominale demeure applicable sans changement par rapport à l'AIFD, cf. arrêt du TF du 15 août 2000, consid. 3.c = ASA 70, 289 = RDAF 2001 II 240, 242 s.

1550 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 329.

1551 Ces cas de figure sont d'ailleurs expressément mentionnés à l'art 20 al. 1 LIA ; cf. HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 329 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 50 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar*, n. 152 ad art. 20 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 133 ad art. 20.

Ainsi, dans les cantons appliquant le principe du remboursement du capital, l'émission d'actions gratuites ne représente pas un rendement de participations[1552]. Dans ces cantons, une imposition au moment de l'émission d'actions gratuites n'est pas nécessaire pour des raisons de systématique fiscale car le capital qui a été émis à l'aide des réserves générées par la société reste imposable au moment de la liquidation de la société.

En revanche, dans les cantons appliquant le principe de la valeur nominale, l'émission d'actions gratuites est imposée en tant que rendement de participations[1553]. A notre sens, une base légale claire dans le droit cantonal est nécessaire à cet égard.

3. Nature de l'imposition

a. Doctrine

L'émission d'actions gratuites et l'augmentation gratuite de la valeur nominale ne sont pas des opérations traditionnellement présentées par la doctrine comme des cas de réalisation systématique[1554]. Cela dit, l'unanimité règne sur le point d'admettre que cette imposition repose sur des considérations de systématique fiscale[1555]. De même, la doctrine mentionne

---

1552 REICH, *StHG-Komm*, n. 56 ad art. 7.

1553 REICH, *StHG-Komm*, n. 57 ad art. 7.

1554 La plupart des ouvrages généraux de droit fiscal suisse qui mentionnent la notion de réalisation systématique donne à titre d'exemple trois cas, à savoir le prélèvement privé, le changement de statut fiscal de société et l'impôt de départ.

1555 Notamment : OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 114 ; pour REICH il s'agit bien d'une « *steuersystematisch motivierte Erfassung eines fiktiven Einkommen »,* cf. REICH, *StHG-Komm*, n. 56 ad art. 7 et REICH, *Komm-DBG*, n. 32 ad art. 20 ; LOCHER invoque des « *steuersystematischen Überlegungen »,* cf. LOCHER, *Kommentar I*, n. 130 ad art. 20 ; BÖCKLI, *Fusions- und Spaltungssteuerrecht*, p. 14 ; STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 60 ; selon BEHNISCH, cette imposition ne peut être motivée que par la volonté de fermer une lacune de systématique fiscale (« *eine steuersystematische Lücke* »), cf. BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 155 ; AGNER/JUNG/STEINMANN, *commentaire LIFD*, n. 12 ad art. 20 ; RYSER/ROLLI considèrent que la distribution d'actions gratuites fait partie des réalisations fictives qui ne sont pas des cas de réalisation systématique. Ce point de vue ressort de la formulation « outre celles tombant dans le domaine des réalisations inhérentes au système, d'autres cas de réalisations fictives entraînant une imposition doivent être relevés », cf. RYSER/ROLLI, *précis,* p. 163. Cela dit, ces auteurs n'expliquent pas les raisons de cette divergence de classification, ni ne mentionnent de différence qui permettrait d'opérer une distinction, cf. RYSER/ROLLI, *précis,* p. 164.

de plus en plus fréquemment le concept de réalisation systématique[1556] ou d'imposition systématique[1557] dans le contexte de l'opération examinée ici.

b. Prise de position

(i) Application de la démarche basée sur le principe de déterminance

Selon la conception défendue ici[1558], la réalisation systématique est une règle correctrice permettant de s'écarter du résultat obtenu en application du droit comptable. Dans ce sens, il est nécessaire de déterminer dans un premier temps si l'opération constitue une réalisation du point de vue du droit comptable. A la négative, on examine ensuite si le droit fiscal exige le prélèvement d'un impôt en adoptant une vue différente du droit comptable.

Cette conception, qui prend comme point de départ le droit comptable, ne trouve application que dans la mesure où le contribuable qui est présumé avoir réalisé un revenu est astreint à tenir des comptes. Ceci n'est pas le cas dans le contexte de l'imposition de l'émission d'actions gratuites et de l'augmentation de la valeur nominale. Nous l'avons vu, cette opération ne déclenche une imposition que dans le cas où les droits de participation dont la valeur nominale est augmentée se trouvent dans la fortune privée du contribuable[1559]. Cette catégorie de fortune n'est pas comptabilisée dans les comptes du contribuable et il n'est dès lors pas possible d'examiner si une réalisation a lieu selon le droit comptable. En conséquence, la méthode que nous employons pour les autres cas de réalisation systématique n'est pas applicable en l'espèce.

La justification de l'imposition des réserves latentes fut parfois déduite de la théorie de droit civil de la double mesure (« *Theorie der Doppelmassnahme* »)[1560]. Selon cette théorie, la société de capitaux décide

1556 ZWAHLEN, *Privatvermögen*, p. 78 ; BÖCKLI, *Fusions- und Spaltungssteuerrecht*, p. 14 ; GURTNER emploie le terme de « *steuertechnische Realisationstatbestand* », qui est l'équivalent de l'époque (le texte auquel nous nous référons date de 1981) de notre concept actuel de réalisation systématique, cf. GURTNER, *Gratisaktien*, p. 609, nbp 83.

1557 NOEL, *CR-LIFD*, n. 72 ad art. 20 ; DANON, *Apport de capital*, p. 12 ; AMONN parle de « *steuersystematischen Gründen* », cf. AMONN, *Repetitorium,* p. 130.

1558 Cf. *supra*, p. 55 s.

1559 Cf. *supra* p. 307 ; lorsque les droits de participation se trouvent dans la fortune commerciale du contribuable, c'est le principe de valeur comptable qui s'applique et une imposition n'a lieu que lorsque les droits de participation sont réévalués.

1560 Cf. BORKOWSKY, *Gratis-Aktien*, p. 418 ; cette théorie fut un temps également soutenue par le Tribunal fédéral, cf. arrêt du TF du 29 juin 1977 = ASA 47, 117.

dans un premier temps de distribuer un dividende aux actionnaires. Dans un second temps, les actionnaires apportent par compensation leur prétention issue de la décision de distribution du dividende en échange de l'émission de l'action[1561]. Cette théorie, aujourd'hui dépassée, ne trouve pas application en droit suisse[1562]. En effet, aucun versement en faveur des actionnaires n'a lieu et ces derniers n'expriment jamais l'intention d'apporter un capital nouveau à la société[1563]. A notre sens, une conversion de fonds propres dont la société peut librement disposer a lieu. Cette opération ne génère aucun afflux de liquidité à l'actionnaire, qui comme nous l'avons vu n'est pas enrichi. On ne peut dès lors considérer qu'une distribution initiale est faite en faveur des actionnaires suivie d'une renonciation de ces derniers en échange de droits de participation. Cette conception est partagée par le législateur qui n'aurait, dans le cas contraire pas eu à prévoir expressément l'imposition des actions gratuites à l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD. A notre sens, l'émission d'actions gratuites, respectivement l'augmentation de la valeur nominale a lieu par l'écriture « réserve à capital propre ». Au vu du rejet de cette théorie, il faut considérer qu'aucune réalisation n'a lieu du point de vue du droit civil[1564].

(ii) Disparition de réserves latentes ?

L'émission d'actions gratuites et l'augmentation gratuite de la valeur nominale ont ceci de particulier qu'elles ne représentent pas des cas où des réserves latentes sont transférées hors du champ d'application d'une disposition fiscale. Contrairement aux autres cas présentés traditionnellement en tant que réalisation systématique[1565], l'impôt latent dont le prélèvement est mis en péril ne repose ici pas sur de la substance fiscale non apparente dans les comptes de la société. Au contraire, elle a lieu en raison de la disparition de réserves ouvertes, c'est-à-dire de la substance déjà imposée au niveau de la société mais non encore distribuée aux porteurs de parts. On pourrait dès lors se demander si cette constatation peut remettre

[1561] Selon BORKOWSKY, l'émission d'actions gratuites a lieu en trois étapes : la première est la souscription des actions par la société. Cette dernière s'engage à libérer le capital. La deuxième est la distribution des réserves libres aux actionnaires. La troisième étape est la compensation de la prétention des actionnaires au versement d'un dividende avec l'obligation de libération du capital souscrit pas la société, cf. BORKOWSKY, *Gratis-Aktien*, p. 418.

[1562] GURTNER, *Gratisaktien*, p. 591 ; CALUORI, *Gratisaktien*, p. 77 ; selon BÖCKLI, cette « *verblüffende konstruktivistische Argumentation* » doit être rejetée, cf. BÖCKLI, *Transponierung*, p. 59.

[1563] GURTNER, *Gratisaktien*, p. 591.

[1564] GURTNER arrive à la même conclusion, cf. GURTNER, *Gratisaktien*, p. 591.

[1565] Nous pensons principalement au prélèvement privé, au changement de statut de sociétés et à l'impôt de départ ou encore les cas d'apports dissimulés de capital.

en cause la qualification de réalisation systématique. Répondre à cette question - théorique, il est vrai - nous permettra de mieux comprendre les contours de la notion qui est l'objet de la présente recherche.

Comme nous l'avons vu ci-dessus[1566], la réalisation systématique est basée sur le fait que le fisc perd des expectatives. De la substance fiscale non imposée disparaît, c'est-à-dire sort du champ d'application de la loi fédérale et son imposition future est mise en péril. A défaut d'intervention du fisc, cette substance ne serait jamais imposée. Un tel phénomène a lieu lors de l'octroi d'actions gratuites et ce, même si les réserves ouvertes ont été déjà imposées lors de leur comptabilisation dans le bilan de la société. Un impôt sur le bénéfice a été prélevé au niveau de la société. Cela dit, conformément au système de la double imposition économique du revenu, voulu par le législateur[1567], la distribution de la substance économique générée par une société de capitaux est soumise à l'impôt sur le revenu prélevé auprès du porteur de parts. L'imposition de l'émission d'actions gratuites et d'augmentation gratuite de la valeur nominale repose justement sur cette idée. Une imposition a lieu au niveau de l'actionnaire pour garantir qu'aucun substrat n'échappe à une double imposition économique. A notre sens, c'est bien cette atténuation de la double imposition économique qui conduit le législateur a érigé l'opération visée ici en cas de réalisation systématique. Le fait que cette modification de système concerne la disparition de réserves latentes ou ouvertes ne joue pas de rôle.

Dès lors, nous considérons que la disparition de réserves latentes n'est pas un critère constitutif de la notion de réalisation systématique[1568].

(iii) Constat

En accord avec la doctrine, il nous semble évident que l'imposition des actions gratuites ou de l'augmentation de la valeur nominale de celles-ci repose sur des considérations de systématique fiscale. Le contribuable n'est pas directement enrichi par l'opération, la valeur de son investissement ne change pas et aucun afflux de liquidités n'a lieu. Sa capacité contributive n'est dès lors pas augmentée au moment de l'imposition. Cela dit, cette dernière a lieu en raison du fait que de la substance fiscale potentiellement imposable lors de la liquidation de la société de capitaux disparaît. Les

---

1566 Cf. *supra*, p. 73.

1567 Mais atténué lors de la réforme II de l'imposition de l'entreprise, cf. entrée en vigueur de l'imposition partielle des rendements de participations, cf. *supra*, notamment p. 391.

1568 Cette position a déjà été présentée lorsque nous examinions les critères constitutifs de la notion de réalisation systématique, cf. *infra*, p. 73.

expectatives du fisc étant réduites, ce dernier est autorisé par une disposition légale[1569] à prélever un impôt sur l'augmentation de valeur nominale.

Le fait que l'imposition des actions gratuites repose sur des considérations de systématique fiscale peut également être déduit du traitement qui leur est réservé par l'administration fédérale des contributions dans la circulaire sur le principe de l'apport de capital[1570]. En effet, selon ce document, l'imposition des augmentations de valeur nominale dépend entièrement de la nature des réserves affectées par l'augmentation. Les augmentations effectuées à la charge des « autres réserves », c'est-à-dire celles dont la distribution aurait déclenché une imposition, sont soumises à l'impôt sur le revenu au niveau de l'actionnaire. En revanche, les libérations qui interviennent à la charge des réserves issues d'apports de capital, c'est-à-dire les réserves dont la distribution n'aurait pas eu d'incidence fiscale pour les porteurs de parts recevants, ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu[1571]. On distingue ainsi clairement que l'administration se base sur des considérations systématiques pour justifier sa position. Elle n'intervient que lorsque des réserves passent d'un domaine imposable à un domaine non imposable. On reconnaît par là les caractéristiques de la réalisation systématique.

Au vu de ce qui précède, il faut retenir que l'imposition de l'émission d'actions gratuites et l'augmentation gratuite de la valeur nominale représentent sans conteste des cas de réalisation systématique. Le fait que notre démarche basée sur le principe de déterminance ne soit pas applicable en l'espèce n'est à notre sens pas déterminant. Vu que l'opération examinée ici a trait à l'augmentation de valeur nominale de titres détenus dans la fortune privée, le point de départ ne peut en effet pas être la comptabilité commerciale. Une approche différente des autres cas de réalisation systématique examinés dans la présente recherche est nécessaire. En outre, comme nous l'avons vu, le fait que le phénomène examiné ici ne soit pas engendré par la disparition de réserves latentes n'est pas décisif dans sa qualification en tant que réalisation systématique. Selon la conception retenue ici, la disparition de réserves latentes n'est pas un élément constitutif nécessaire de cette notion.

1569 Art. 20 al. 1 lit. c LIFD.

1570 Circulaire AFC, apport en capital, ch. 4.2.1.

1571 Circulaire AFC, apport en capital, ch. 4.2.1.

B. Fait générateur de l'impôt

1. Octroi d'actions gratuites et augmentation gratuite de la valeur nominale

Le fait générateur de l'impôt est, dans le cas examiné ici, le passage de réserves ouvertes dans le capital-actions de la société de capitaux. Ce transfert prend la forme soit d'une augmentation gratuite de la valeur nominale des actions existantes, soit de l'émission d'actions gratuites en faveur des actionnaires. En revanche, le fractionnement d'actions (« *split* ») dans lequel plusieurs actions ont ensemble la même valeur nominale que l'action fractionnée n'est pas imposable en tant qu'action gratuite[1572]. Dans ce cas, la valeur nominale globale du capital-action n'est pas augmentée et une imposition ne se justifie pas.

L'assiette de l'impôt est constituée de l'augmentation de la valeur nominale. C'est ce montant qui est considéré comme un revenu et non pas la valeur vénale des titres nouveaux ou augmentés[1573]. Le contribuable est la personne qui, au moment de la décision d'augmentation de la valeur nominale, est propriétaire du droit de participation[1574].

2. Cas de restructuration

L'augmentation du capital-actions d'une société de capitaux peut également intervenir lors d'une restructuration d'entreprise[1575]. Ainsi, il est possible que dans le cadre d'une transformation, la nouvelle société soit pourvue d'un capital-actions plus élevé qu'elle ne l'était auparavant. Lors de fusions, les actionnaires reçoivent aussi fréquemment des actions de la société reprenante qui ont une valeur nominale plus élevée que leur action dans la société reprise[1576]. Les scissions en relation avec des sociétés sœurs ou des sociétés filles donnent également lieu à une augmentation de la valeur nominale lorsque la valeur nominale du capital-actions de la société

1572 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 50 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar*, n. 5 ad art. 20.

1573 NOEL, *CR-LIFD*, n. 74 ad art. 20 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 130 ad art. 20 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar*, n. 156 ad art. 20 ; cf. pour l'ancien droit : KÄNZIG, *Wehrsteuer I*, n. 121 ad art. 21 al. 1 lit. c.

1574 Et ce même si le propriétaire du droit de participation a octroyé un droit de souscription préférentiel pour l'action à émettre, cf. LOCHER, *Kommentar I*, n. 130 ad art. 20.

1575 Pour tout le paragraphe, cf. REICH, *Grundriss*, p. 79.

1576 StE 2008 B 24.1 n. 4 = StR 2008, 200 = ZstP 2008, 64.

transférante n'est pas réduite dans la même mesure que la société reprenante augmente le sien[1577].

Ces cas de restructurations ont pour effet que la valeur nominale de droits de participation est augmentée sans que l'opération en question n'ait d'influence sur la valeur vénale de ces derniers ni que des moyens nouveaux soient mis à disposition par l'actionnaire. C'est au contraire, les réserves ouvertes sur lesquelles l'actionnaire n'a pas payé l'impôt sur les rendements de participations qui sont converties en capital-actions. Il faut dès lors constater que la situation est la même que dans les cas d'octroi d'action gratuite[1578]. Dans cette mesure, les opérations présentées ci-dessus suivent le même traitement que les actions gratuites respectivement que les augmentations de valeur nominale d'actions[1579].

En revanche, l'augmentation de la valeur nominale qui intervient lors de quasi-fusion[1580] n'est en principe pas imposable pour autant du moins que la quasi-fusion ne soit pas considérée comme un acte préparatoire à une annexion ultérieure[1581].

C. Traitement fiscal

1. Pratique et jurisprudence

Dans la mesure où le traitement fiscal de l'octroi d'actions gratuites ou d'augmentation gratuite de la valeur nominale diffère en fonction du fait que les actions sont détenues dans la fortune commerciale ou privée du contribuable, il nous semble opportun de distinguer entre ces deux types de fortune. Le lecteur est renvoyé à ce qui a été dit ci-dessus sur la

---

1577 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar*, n. 155 ad art. 20 ; BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 542.

1578 REICH parle de « *nahezu identische steuersystematische Konstellation* », REICH, *Grundriss*, p. 83.

1579 REICH, *Grundriss*, p. 80 ; BEHNISCH, *Umstrukturierungen*, p. 237 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 133 ad art. 20 ; selon ce dernier auteur, ce traitement analogue est justifié en raison de la mention du terme « etc. » à l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD.

1580 C'est-à-dire de restructuration ayant économiquement le même résultat qu'une fusion.

1581 Cf. arrêt du TF du 9 novembre 2001 = ASA 72, 413 = StE 2002 B 24.2 n. 66 ; cette jurisprudence a d'ailleurs été reprise par l'AFC dans sa circulaire sur les restructurations qui instaure un délai de 5 ans après la quasi-fusion pendant lequel une fusion ne peut avoir lieu faute de quoi un rappel d'impôt a lieu à hauteur de l'augmentation de valeur nominale des actions, cf. circulaire AFC, Restructurations, ch. 4.1.7.3.2.

problématique de la délimitation entre la fortune privée et la fortune commerciale[1582].

a. Actions détenues dans la fortune privée

Pour l'impôt fédéral direct et dans les cantons qui appliquent le principe de la valeur nominale[1583], lorsque les droits de participation sont dans la fortune privée du contribuable, l'émission d'actions gratuites est imposée au titre de l'impôt sur le revenu en tant que rendement de participations[1584].

Il en va de même pour les restructurations qui conduisent à une augmentation de la valeur nominale de droits de participation détenus dans la fortune privée du contribuable[1585].

b. Actions détenues dans la fortune commerciale

Lorsque les actions dont la valeur nominale est augmentée se trouvent dans la fortune commerciale du contribuable, c'est le principe de la valeur comptable et non pas de la valeur nominale qui s'applique. Il faut dès lors distinguer selon le mode de comptabilisation de la transaction[1586]. Une imposition intervient uniquement si la valeur de la participation est comptablement réévaluée en raison de l'opération[1587].

L'actionnaire peut ainsi décider s'il fait apparaître la plus-value dans ses comptes. S'il décide de comptabiliser les nouvelles actions ou l'augmentation de leur valeur nominale dans les comptes, il est imposé d'autant. Si au contraire, il décide de ne pas comptabiliser cette opération, aucune imposition n'a lieu au moment de l'augmentation de la valeur nominale et une imposition aura lieu uniquement lors de l'aliénation des actions, respectivement de leur réévaluation comptable[1588].

1582 Cf. *supra*, p. 179 ss.

1583 Tous les cantons n'appliquent pas le principe de la valeur nominale. Ils n'y sont en effet pas tenus selon la LHID et peuvent au contraire choisir d'appliquer la méthode du remboursement de capital, cf. REICH, *Grundriss*, p. 80.

1584 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 359 ; BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 265.

1585 REICH, *Grundriss*, p. 80.

1586 REICH, *Grundriss*, p. 80.

1587 NOEL, *CR-LIFD*, n. 76 ad art. 20 ; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 359 *;* OBERSON*, Droit fiscal suisse,* p. 114 ; BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 266 ; BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 160 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 132 ad art. 20.

1588 BERNARDONI/DUCHINI, *La fiscalità dell'azienda*, p. 266.

2. Position de la doctrine

Nous l'avons déjà relevé[1589], avant même l'entrée en vigueur de la LIFD qui prévoit désormais expressément l'imposition des actions gratuites et de l'augmentation gratuite de la valeur nominale, le Tribunal fédéral[1590] imposait déjà ces opérations en tant que revenu de participations. Cette pratique était très critiquée par la doctrine[1591] qui considérait principalement qu'on ne pouvait pas assimiler les actions gratuites à une distribution, respectivement à une prestation appréciable en argent de la société de capitaux à ses détenteurs de part.

Actuellement, la loi prévoit expressément l'imposition de ces opérations à l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD. Cela dit, même prévue par une loi au sens formel et respectant en conséquence les exigences du principe de la légalité[1592], la conception du législateur continue de déranger[1593]. En effet, une majorité de la doctrine critique l'imposition des actions gratuites. Le présent chapitre a pour objet de présenter la position des auteurs engagés dans le débat.

RYSER/ROLLI[1594] par exemple se montrent très critiques. Selon eux, « cette notion formalisée du revenu est en complet porte-à-faux par rapport au concept d'un impôt sur le revenu destiné à frapper uniquement des afflux nets »[1595]. Ces auteurs relèvent également que l'actionnaire n'augmente pas la valeur de son patrimoine lors de l'émission d'actions gratuites et qu'en cas de réalisation future, il est même possible qu'il subisse une perte si le produit de la vente est inférieur au prix d'acquisition proportionnellement réajusté[1596]. Ces auteurs relèvent également que l'imposition est particulièrement injustifiée lorsque l'actionnaire a acquis l'action peu de temps avant l'augmentation de sa valeur nominale et que le prix d'acquisition a tenu compte des réserves ouvertes qui sont nouvellement

1589 Cf. *supra*, p. 298 s.

1590 Arrêt du TF du 29 mars 1956 = ASA 25, 40 ; arrêt du TF du 8 mars 1957 = ASA 25, 492 ; arrêt du TF du 14 juin 1957 = ASA 26, 129 ; p 117 ; arrêt du TF du 21 février 1958 = ASA 26, 508 ; ATF 96 I 728 = ASA 40, 431 ; ATF 85 I 115, consid. 1 = ASA 28, 161.

1591 Notamment : KÄNZIG, *Wehrsteuer I*, n. 114 ad art. 21 al. 1 lit. c ; GURTNER, *Gratisaktien*, p. 597 ss ; KRATZ, *Gratisaktien*, p. 294 ss ; WALDKIRCH, *Verwendung von Reserven*, p. 181.

1592 Cf. *supra*, p. 97 ss.

1593 Selon GURTNER, il s'agit d'un des sujets les plus discutés en doctrine, cf. GURTNER, *Gratisaktien*, p. 579.

1594 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 131 et 171.

1595 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 171.

1596 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 164.

incorporées dans le capital-actions sur lequel l'actionnaire doit payer un impôt[1597].

BÖCKLI[1598] est lui aussi très critique. Selon cet auteur, l'imposition de l'augmentation de la valeur nominale fait partie des pires obstacles lors de fusion. Ce fait déclencheur d'imposition ne représente pas la moindre réalisation économique et on ne peut pas parler de « manifestation de la capacité contributive » du montant de l'augmentation de la valeur nominale. Il s'agirait bien plus d'un cas d'imposition en raison de la systématique fiscale, un déclenchement d'impôt purement arbitraire »[1599].

GURTNER[1600] relève quant à lui que l'imposition des actions gratuites est une violation du principe de réalisation. Pour cette raison, une majorité de la doctrine[1601] propose que l'imposition n'ait lieu qu'au moment de la réalisation effective.

De nombreux auteurs[1602] relèvent que la seule justification de l'imposition de l'octroi des actions gratuites est la praticabilité du prélèvement de l'impôt. Cette dernière ne suffirait cependant pas à justifier ce qui est considéré comme une « *sachwidrige Besteuerung* » [1603] ou une « *Systemwidrigkeit* »[1604]. Il conviendrait bien plus de faire une distinction au moment d'une distribution aux porteurs de parts entre les fonds provenant

---

1597 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 171, repris par LOCHER, *Kommentar I*, n. 130 ad art. 20 et OBERSON, *droit fiscal suisse*, p. 114.

1598 BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 52, cf. également BÖCKLI, *Fusions- und Spaltungssteuerrecht*, p. 14.

1599 « *Es versteht sich, dass die Besteuerung der Nennwerterhöhungen zu den schlimmsten Hemmschuhen einer Fusion überhaupt gehört, weil dieser Steuerauslösung nicht die geringste wirtschaftliche Realisierung entspricht und von einer "Manifestation von Leistungsfähigkeit" im Betrage der Nennwerterhöhung nicht die Rede sein kann. Es geht um einen seit alters zelebrierten steuersystematischen Steuertatbestand, eine Steuerauslösung um des Reimes willen* », cf. BÖCKLI, *Fusions- und Spaltungssteuerrecht*, p. 14.

1600 Notamment GURTNER, *Gratisaktien*, p. 604 et 609.

1601 STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 60 ; REICH, *Vermögensertragsbegriff*, p. 280-281 ; HÖHN/WALDBURGER relèvent qu'une imposition au moment de la liquidation et non pas au moment de l'octroi d'actions gratuites a déjà lieu dans certains cantons, HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 50.

1602 REICH, *Kommentar DBG*, n. 34 ad art. 20 ; KÄNZIG, *Wehrsteuer I*, n. 114 ad art. 21 al. 1 lit. c ; selon LOCHER « *weil es schwierig ist, im Liquidationsstadium noch festzustellen, wer das Kapital seinerzeit aufgebracht hat, rechnet man aus Steuersystematischen Überlegungen bereits bei der Zuteilung der gratisaktien steuerlich ab* », cf. LOCHER, *Kommentar I*, n. 130 ad art. 20.

1603 BÖCKLI, *Aktienrecht*, p. 105.

1604 GURTNER, *Gratisaktien*, p. 621.

des apports des actionnaires et ceux générés par l'activité de l'entreprise[1605]. Un législateur conscient du principe de proportionnalité aurait dû opter pour un tel système[1606].

Cela dit, la critique n'est pas unanime et certains auteurs soutiennent que l'imposition des actions gratuites est justifiée et que cette imposition doit avoir lieu au moment de l'augmentation de la valeur nominale[1607].

Ainsi, pour BORKOWSKI[1608], il faut donner la préférence à la réglementation claire et simple de la loi prévoyant l'imposition au moment de l'octroi des actions gratuites. Cela permet notamment d'éviter des recherches approfondies pour déterminer l'origine des réserves au moment de la liquidation de la société de capitaux[1609]. Cet auteur mentionne également le fait que les réserves de la société ne sont pas encore entièrement et de manière définitive acquises par les actionnaires dans la mesure où elles peuvent être employées pour couvrir d'éventuelles pertes et que les réserves restent donc soumises à un certain risque de pertes. Ce risque disparaît uniquement lors de leur incorporation dans le capital-actions de la société. Il serait donc justifié de considérer que c'est à ce moment que les gains sont réalisés par l'actionnaire[1610]. Selon lui, il est défendable d'assimiler l'augmentation de valeur nominale à une sorte de dividende («

1605 GURTNER, *Gratisaktien*, p. 633.

1606 BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 52.

1607 C'est le cas notamment de PEDROLI pour qui, l'imposition doit impérativement avoir lieu au moment de l'augmentation de la valeur nominale des actions, cf. PEDROLI, *capital gains*, p. 96.

1608 BORKOWSKI, *Gratis-Aktien*, p. 420 ; il convient de relever que cet auteur se prononce en 1972 et que la réglementation actuelle n'était pas en vigueur.

1609 La solution proposée par WALDKIRCH et critiquée par BORKOWSKI de distinguer l'origine des réserves au moment de la liquidation et de n'imposer que la substance créée par la société à l'exclusion de tous les apports des actionnaires est rejetée en raison du fait que « *Umständliche, unter Umständе über viele Jahrzehte zurückgreifende Untersuchungen werden unvermeidlich* », BORKOWSKI, *Gratis-Aktien*, p. 420.

1610 « *Die in der Gesellschaft gespeicherten Gewinne dürfen vom Aktionär als endgültig realisiert und verdient betrachtet werden* », cf. BORKOWSKI, *Gratis-Aktien*, p. 420.

Dividendenäquivalent »)[1611]. On remarque que la position de BORKOWSKI, est très proche de celle soutenue à l'époque par le Tribunal fédéral[1612].

Pour AGNER/JUNG/STEINMANN[1613], le moment de la transformation des réserves ouvertes en capital représente, du point de vue fiscal, "le seul et ultime critère de rattachement » permettant la prise en compte de la matière fiscale transférée dans la valeur nominale du capital-actions. Il s'agit selon eux du seul moyen permettant d'éviter d'importantes lacunes d'imposition et des inégalités de traitement flagrantes entre actionnaires[1614]. Pour les commentateurs de l'administration fédérale des contributions[1615], « la question de savoir si les distributions procurent au contribuable un enrichissement ou non n'est pas déterminante ». Cette affirmation repose justement sur le fait que les actions gratuites et les augmentations gratuites de la valeur nominale sont prévues par la loi. Une telle imposition est « conforme à la systématique de la loi »[1616] puisque les prestations versées au porteur de parts de sociétés de capitaux ne sont pas imposées à concurrence de la valeur nominale de ces parts de capital. En outre, selon eux, il faut tenir compte du fait que suite à la décision de l'assemblée générale d'augmenter la valeur nominale du capital-actions d'une société, les actionnaires obtiennent une prétention à l'octroi d'actions gratuites. Cette prétention, obtenue en raison de la décision de la société de les dispenser de leur obligation de libérer les actions doit nécessairement être qualifiée de rendement de fortune imposable[1617].

1611 BORKOWSKI, *Gratis-Aktien*, p. 420.

1612 Dans sa jurisprudence, notre haute Cour considérait que l'actionnaire qui n'avait jusqu'au moment de la distribution qu'une expectative sur le revenu de la société reçoive ce revenu lors de l'octroi d'actions gratuites. L'obtention de ce revenu est comparable à un dividende dans la mesure où dans l'un comme dans l'autre cas, l'actionnaire reçoit une substance économique qui était déjà réalisée au niveau de la société et sur laquelle il n'avait qu'un droit d'expectative, cf. ATF 96 I 728, consid. 2a, p. 730 = ASA 40, 431.

1613 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, n. 12 ad art. 20.

1614 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, n. 12 ad art. 20.

1615 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, n. 11 ad art. 20.

1616 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, n. 12 ad art. 20.

1617 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, n. 13 ad art. 20.

3. Prise de position

a. Quant à l'imposition elle-même

L'imposition des actions gratuites à toutes les particularités, c'est-à-dire tous les désavantages des cas de réalisation systématique. On relèvera notamment les problèmes de liquidités pour payer l'impôt[1618] en raison du fait qu'aucun afflux de liquidité n'a lieu en faveur du contribuable. En outre, ce cas de figure prévoit l'imposition d'un revenu fictif, sans avoir la certitude qu'il se réalisera. En effet, au moment de l'augmentation de la valeur nominale, le contribuable n'a aucune certitude sur le fait que la substance distribuable existera au moment de la liquidation de la société.

Nous réfutons la conception selon laquelle l'émission d'action gratuite en faveur d'un actionnaire est un cas de distribution anticipée d'excédent de liquidation[1619]. Il est en effet évident qu'une augmentation de la valeur nominale n'a rien d'une liquidation partielle ni totale. Dès lors, il nous semble étonnant de justifier cette imposition en perspective de la liquidation de la société. C'est pourtant ce qui a lieu dans le cas de figure examiné ici. On considère qu'il faut imposer une substance fiscale au moment de l'augmentation de la valeur nominale, c'est-à-dire à un moment où en principe la société est en bonne forme économique vu qu'elle dispose de réserves distribuables, en se focalisant déjà sur le moment de la liquidation de la société. On suppose donc déjà que la société sera liquidée. Une telle conception pessimiste doit être rejetée.

En outre, l'analogie que faisait le Tribunal fédéral entre l'émission d'actions gratuites et la distribution d'un dividende ne peut être retenue[1620]. Notre haute Cour considérait, sous l'ancienne loi, que la distribution d'un dividende, tout comme l'émission d'actions gratuites, n'engendre pas d'enrichissement de l'actionnaire vu qu'il était déjà économiquement propriétaire de la substance distribuée en tant que porteur de parts de la

---

[1618] Pour l'impôt anticipé, il est possible, si les conditions en sont remplies (cf. art. 24 al. 1 lit. b LIA) d'opter pour l'application de la procédure de déclaration.

[1619] Dans ce sens GURTNER : « *Bei Anwendung einer steuersystematischen Betrachtungsweise könnte argumentiert werden, die Ausgabe von Gratisaktien komme gewissermassen einer vorweggenommenen Ausrichtung von Liquidationsüberschüssen einer Aktiengesellschaft an die Aktionäre gleich, bei denen die Aktien zum Privatvermögen gehören* », cf. GURTNER, *Gratisaktien*, p. 608.

[1620] ATF 96 I 728, consid. 2a, 730 = ASA 40, 431.

société distributrice[1621]. Dans cette mesure le Tribunal fédéral considérait qu'une imposition pouvait avoir lieu, dans le cas des actions gratuites, même à défaut d'enrichissement. La position de notre haute Cour ne peut être retenue. L'émission d'actions gratuites doit être clairement distinguée de la distribution d'un dividende. Dans le premier cas, nous l'avons vu, la valeur nominale d'une participation est augmentée mais le contribuable ne reçoit pas de contre-valeur dont il peut librement disposer. Son investissement dans la société de capitaux est maintenu et il n'y a pas d'afflux de substance économique en faveur de l'actionnaire. La situation est bien différente de la distribution d'un dividende dans laquelle l'actionnaire reçoit une somme d'argent dont il pourra disposer librement. Dans ce cas, l'actionnaire retire un montant équivalant à celui du dividende de la société distributrice qui est appauvrie d'autant. Pour cette raison, à notre sens, la distribution d'un dividende représente une réalisation effective d'un revenu pour l'actionnaire alors que l'émission d'action gratuite, respectivement l'augmentation gratuite de la valeur nominale, n'est pas une réalisation et son imposition intervient en violation du principe de réalisation.

Selon nous, une violation aussi franche du principe de réalisation n'a plus sa place dans le système fiscal actuel. Il faut dès lors réfléchir à la possibilité de différer l'imposition. Cette réflexion fait l'objet du chapitre suivant.

b. Quant au moment de l'imposition

Il existe principalement deux moments auxquels une imposition peut avoir lieu. Ces deux options reposent sur des conceptions largement différentes[1622].

Une première possibilité consiste à prélever l'impôt de manière anticipée sur la base de l'assimilation de l'émission gratuite de droits de participation ou de l'augmentation gratuite de leur valeur nominale à un rendement de la fortune mobilière. Selon cette conception, qui est celle retenue dans le droit actuel, le prélèvement de l'impôt a lieu au moment de

[1621] « *Freilich mag zutreffen, dass die Aktionäre durch den Bezug der Gratisaktien, wirtschaftlich betrachtet, nicht reicher werden. Darauf kommt es jedoch nicht an. Tritt eine Bereicherung nicht ein, so schliesst dies die Annahme einer geldwerten Leistung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB nicht aus. Der Aktionär kann ja aus der Gesellschaft überhaupt keinen Wert beziehen, an dem er nicht schon bisher als Gesellschafter wirtschaftlich Anteil hatte. Das gilt auch für die Dividende, die unbestrittenermassen von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB erfasst wird* », cf. ATF 96 I 728, consid. 2a, p. 730 = ASA 40, 431.

[1622] Cf. BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 52.

l'augmentation de valeur nominale. Une autre possibilité serait de considérer que le montant du remboursement en franchise d'impôt n'est pas conditionné par le montant de la valeur nominale de la société distributrice mais qu'il faut tenir compte de l'origine des réserves distribuées. Seules les réserves effectivement apportées par les porteurs de parts peuvent leur être restituées sans incidence fiscale. En conséquence, selon cette deuxième conception, il n'est pas nécessaire d'appréhender les actions gratuites au moment de leur émission vu que l'imposition du substrat fiscal qu'elles referment reste garantie lors du remboursement.

La deuxième solution est celle qui à notre sens est la plus équitable et ce pour plusieurs raisons. Tout d'abord, cette solution est en conformité avec le principe de proportionnalité. Selon ce dernier, tel qu'interprété par la doctrine[1623], une imposition en raison de la systématique fiscale est une *ultima ratio* qui devrait avoir lieu uniquement lorsqu'aucune autre possibilité d'appréhender la substance fiscale n'existe. Nous considérons qu'il existe actuellement des moyens techniques permettant de retracer l'origine d'un apport[1624]. Il serait ainsi possible de distinguer au moment du remboursement entre les apports effectués par des porteurs de parts et la substance générée par l'entreprise. Dans cette mesure, l'imposition au moment du changement de système n'est pas nécessaire.

Dans le même ordre d'idée, nous considérons que l'argument selon lequel des raisons de praticabilité justifieraient le prélèvement de l'impôt au moment de l'émission des actions gratuites doit être relativisé. Selon cet argument, il serait difficile de déterminer l'origine des apports au moment de la restitution du capital-actions au porteur de parts. A notre sens, il est possible d'apporter d'autre moyen de preuves de l'origine des fonds restitués aux porteurs de parts. De ce point de vue, la référence à la valeur nominale nous paraît un moyen archaïque qui, ne devrait plus être appliqué à la distinction entre un rendement de fortune imposable et la restitution d'apports effectués par un actionnaire.

Cette solution est également compatible avec le principe de l'apport en capital qui fait l'objet du chapitre suivant. Cependant comme nous le verrons, il serait plus cohérent dans un système du principe de l'apport tel qu'instauré récemment par le législateur de renoncer à l'imposition des actions gratuites et de l'augmentation de la valeur nominale.

1623 Cf. *supra*, p. 74 s.

1624 Dans le cadre de l'introduction du principe de l'apport en capital, le législateur a considéré qu'il était possible de qualifier une distribution à un porteur de parts en tant qu'apport ou en tant que bénéfice généré par l'entreprise au moment de la distribution.

Dès lors, nous soutenons le point de vue selon lequel l'imposition des actions gratuites ne se justifie pas et qu'il est souhaitable, de *lege ferenda*, de renoncer à ce cas de réalisation systématique. Pour ce faire, il nous paraît nécessaire d'abroger la mention « y compris les actions gratuites, les augmentations de la valeur nominale, etc. » à l'art. 20 al. 1 LIFD et toutes les autres références aux actions gratuites dans la loi sur l'impôt fédéral direct[1625] ainsi que dans la loi[1626] et l'ordonnance[1627] sur l'impôt anticipé. Cette solution, préconisée par une partie de la doctrine[1628] et correspondant à ce qui se fait dans certains cantons[1629], nous semble plus équitable. Notre point de vue est encore renforcé par le fait que le législateur a introduit récemment le principe de l'apport en capital dont l'examen fait l'objet du chapitre suivant.

D. Conséquence de l'introduction du principe de l'apport

1. Généralités

L'imposition des actions gratuites, respectivement de l'augmentation gratuite de leur valeur nominale est intimement liée au principe de la valeur nominale. Dans le cadre de la réforme II de l'imposition de l'entreprise, ce principe a été modifié en faveur de celui de l'apport en capital nouvellement prévu dans la loi[1630]. L'introduction du principe de l'apport en capital a des répercussions directes sur le traitement fiscal du phénomène examiné dans le présent chapitre. Il nous paraît dès lors intéressant de présenter les modifications apportées par la réforme.

A notre sens[1631], l'imposition des actions gratuites n'a pas sa place dans un système régi par le principe de l'apport en capital. Cela dit, l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD n'a pas été modifié lors de la réforme II. En effet, le droit actuel prévoit encore de manière inconséquente cette imposition particulière basée

1625 Cf. art. 20 al. 1bis LIFD.

1626 Art. 25 al. 2 LIA.

1627 Art. 20 al. 1 OIA ; art. 21 al. 2 OIA ; art. 24 al.1 lit. b OIA ; art. 69 al. 2 OIA.

1628 STADELMANN, *Unternehmenssteuerreform*, n. 60 ; REICH, *Vermögensertragsbegriff*, p. 280-281 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 50 ; BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 52 ; GURTNER, *Gratisaktien*, p. 633.

1629 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 50.

1630 Art. 20 al. 3 LIFD ; art. 5 al. 1bis LIA ; art. 7b LHID.

1631 Cf. également HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 51; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar*, n. 153 ad art. 20 ; DANON, *apport de capital*, p. 12.

sur des considérations systématiques. Dans cette mesure, le principe de l'apport en capital tel que prévu dans le cadre de la réforme II de l'imposition de l'entreprise n'est pas complet. Pour cette raison, la doctrine parle de principe de l'apport en capital modifié[1632] ou de principe de la valeur nominale modifiée[1633].

Dans un système régi par le principe de l'apport en capital, l'imposition des actions gratuites doit avoir un traitement différencié selon l'origine des réserves transformées en capital-actions[1634]. Lorsque les réserves employées proviennent des moyens créés par la société de capitaux, l'imposition de leur distribution aux porteurs de parts est justifiée[1635]. La situation est en revanche différente lorsqu'elles proviennent d'apports consentis par les porteurs de parts. En effet, selon le principe de l'apport en capital, la distribution de ces réserves issues d'apports peut avoir lieu en franchise d'impôt de sorte que leur transformation en capital-actions ne représente pas une diminution de la substance fiscale.

2. Position de l'administration fédérale des contributions

Selon l'administration fédérale des contributions[1636], les actions gratuites et l'augmentation gratuite de leur valeur nominale ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu lorsqu'elles sont libérées à la charge des réserves issues d'apports de capitaux. La part imposable se calcule en suivant les principes énumérés par la circulaire. Selon cette dernière, la distinction entre le remboursement de réserves issues d'apports de capitaux et les distributions prélevées sur les « autres réserves » se fait en fonction de la comptabilisation et de la désignation des réserves dans le bilan commercial de la société qui distribue les bénéfices[1637]. Il faut par là comprendre que l'administration fiscale est liée par le choix comptable effectué par la société procédant à l'augmentation. Lorsque, pour augmenter son capital-actions, la société emploie des réserves qui seraient distribuables sans incidence fiscale en

1632 « *Modifiziertes Kapitaleinlageprinzip* », cf. HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 51 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar*, n. 16 et 153 ad art. 20.

1633 DANON, *Apport de capital*, p. 12.

1634 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 329 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 51.

1635 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 329.

1636 Circulaire AFC, principe de l'apport en capital, ch. 4.2.

1637 Circulaire AFC, principe de l'apport en capital, ch. 4.1.

vertu du principe de l'apport en capital[1638], aucune imposition ne doit avoir lieu. La désignation des réserves dans le bilan commercial fait donc foi.

On peut s'interroger sur la compatibilité de la solution retenue par l'administration fédérale des contributions dans sa circulaire avec la lettre de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD. En effet, cette disposition ne distingue pas les augmentations de valeur nominale à charge des « réserves issues de capital » des augmentations à charge des « autres réserves ». En absence de volonté d'abolir l'imposition des actions gratuites, on peut se demander si une modification de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD précisant que seule l'augmentation de valeur nominale et l'émission d'actions gratuites à charge des « autres réserves »[1639] est considérée comme un rendement de la fortune mobilière imposable n'eut pas était justifiée. A notre sens, une modification de l'art. 20 al.1 lit.c LIFD n'est pas nécessaire dans la mesure où le résultat visé par l'administration fédérale des contributions, qui est conforme au but de la loi, peut être atteint en recourant à l'interprétation de cette disposition.

3. Prise de position

Il ressort de ce qui précède que, la solution retenue par l'administration fédérale des contributions repose bien sur des considérations systématiques[1640]. En effet, une imposition a lieu lorsque de la substance fiscale disparaît, c'est-à-dire lorsque des réserves dont la distribution aurait été soumise à l'impôt sur le revenu (ce que la circulaire appelle les « autres réserves ») sont converties en capital-actions[1641].

A la lumière de ce qui précède, il paraît justifié de s'interroger s'il n'eût pas été plus cohérent de modifier l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD qui prévoit expressément l'imposition des actions gratuites et des augmentations gratuites de la valeur nominale. C'est ce que soutient une partie de la doctrine[1642], selon laquelle il eût été préférable d'adopter un principe de l'apport en capital proprement dit qui eût permis de renoncer à l'imposition des actions gratuites libérées à l'aide des bénéfices reportés.

1638 C'est-à-dire des « réserves issues d'apports de capitaux », à l'opposé des « autres réserves » qui sont constituées des bénéfices de l'exercice en cours, des bénéfices accumulés, des apports de capital dissimulés ainsi que les apports ouverts de capitaux qui ne proviennent pas directement des détenteurs de participations, cf. circulaire AFC, principe de l'apport en capital, ch. 3.1 et 3.2.

1639 Circulaire AFC, apport en capital, ch. 3.2.

1640 Cf. *supra*, p. 301 ss.

1641 Circulaire AFC, principe de l'apport en capital, ch. 4.2.1.

1642 Notamment DANON, *apport de capital*, p. 12.

Nous nous rallions à cette conception. A notre sens, l'imposition en raison de la systématique fiscale doit être limitée au cas où une autre solution, c'est-à-dire un prélèvement ultérieur de l'impôt, permettant de préserver les expectatives du fisc n'est pas envisageable. La doctrine[1643] applique dans ce contexte le principe de la proportionnalité pour retenir que la réalisation systématique est une *ultima ratio* dont il faut faire usage avec la plus grande retenue. Dès lors, à notre avis, une implémentation plus complète et cohérente du principe de l'apport en capital eût permis de redonner à la réalisation systématique la place qui lui revient. Il est regrettable que le législateur n'ait pas saisi l'opportunité d'abolir une imposition considérée depuis plusieurs décennies comme une anomalie du système.

E. Résumé et prise de position critique

L'imposition des actions gratuites est un cas de réalisation systématique, basé sur le principe de la valeur nominale et justifié par la volonté du fisc de préserver la double imposition économique. Même si elle n'est pas présentée comme telle par la doctrine traditionnelle, l'appréhension des réserves ouvertes converties en capital-actions a lieu en raison de considération de systématique fiscale. C'est bien en raison de la crainte de perdre de la substance fiscale au moment de la liquidation ultérieure de la société de capitaux que l'administration fiscale prélève un impôt.

Très critiqué par la doctrine, ce phénomène représente une entrave importante aux opérations de restructurations. On lui reproche notamment de ne pas tenir compte du principe d'imposition selon la capacité contributive et de faire fi du principe de réalisation. En outre, parce qu'il fonde un prélèvement d'impôt en absence d'afflux liquidité, le contribuable peut se trouver en difficulté pour s'en acquitter.

Comme nous l'avons vu, l'imposition des actions gratuites et de l'augmentation gratuite de la valeur nominale du capital-actions n'est pas prévue dans la LHID. Les cantons sont donc libres d'en prévoir l'imposition. Dans les cantons appliquant le principe du remboursement du capital, l'émission d'actions gratuites ne représente pas un rendement de participations[1644]. Dans ces cantons, une imposition au moment de l'augmentation de la valeur nominale

[1643] Cf. *supra*, p. 74.

[1644] REICH, *StHG-Komm*, n. 56 ad art. 7.

> n'est pas nécessaire vu que le capital qui a été émis à l'aide des réserves générées par la société reste imposable au moment de la liquidation de la société. Dans la mesure où dans certains cantons une imposition a lieu au moment de la liquidation de l'entreprise de capitaux[1645], nous pensons qu'il serait plus juste d'introduire le même mécanisme dans la loi sur l'impôt fédéral direct. Considérant le fait que le législateur fédéral ne prévoit pas expressément le principe de la valeur nominale[1646], nous soutenons qu'il ne serait pas exclu de retenir l'application du principe de remboursement du capital et en conséquence l'abrogation de l'imposition des actions gratuites.

Cette conception nous paraît être plus respectueuse du principe de l'imposition selon la capacité contributive et résoudrait les problèmes de liquidités souvent rencontrés en pratique. Elle serait également plus en harmonie avec la règle, qui découle du principe de proportionnalité, selon laquelle une imposition en raison d'un changement de système fiscal est une *ultima ratio* n'intervenant que lorsqu'aucune autre solution n'est possible pour préserver les expectatives du fisc.

La situation a été modifiée lors de l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital. Nous considérons que l'imposition des actions gratuites et de l'augmentation de valeur nominale du capital-actions n'a plus sa place dans un système gouverné par le principe de l'apport en capital. Nous regrettons dès lors que le législateur n'ait pas profité de l'introduction du principe de l'apport en capital pour abolir cette imposition controversée depuis plusieurs décennies. Il serait en effet plus en harmonie avec ce nouveau principe de renoncer à l'imposition des actions gratuites lors de leur émission et de distinguer lors du remboursement aux porteurs de parts la part qui a été apportée et dont la restitution est neutre fiscalement de celle qui a été engendrée par la société, dont la distribution est frappée de l'impôt sur le revenu.

1645 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 50.

1646 Il est intéressant à ce sujet de relever que la doctrine retient l'application du principe de la valeur nominale en raison du fait justement que l'imposition des actions gratuites et des augmentations gratuites de la valeur nominale est prévue par la loi, cf. notamment PEDROLI, *capital gains*, p. 97.

III. Transposition

A. Généralités

1. Notion

L'existence d'une transposition[1647] est admise lorsqu'un actionnaire apporte une participation qu'il détenait dans sa fortune privée à une société qu'il domine, à une valeur supérieure à la valeur nominale de la société apportée en libérant des actions de la société reprenante ou contre l'inscription en sa faveur d'un droit de créance[1648]. Le montant dépassant le capital nominal de la société reprise est considéré comme un rendement de fortune mobilière provenant de la société acquérante et imposé en tant que revenu auprès de l'actionnaire apportant[1649]. Ceci vaut indépendamment du fait que les réserves soient ou non effectivement distribuées dans le futur[1650].

Selon le Tribunal fédéral[1651], l'apport d'une participation à une société dominée par le sujet apportant ne représente d'un point de vue économique pas une aliénation car ce dernier maintient son pouvoir de disposition sur les titres apportés sous la forme d'une participation dans la société reprenante[1652]. On considère que le vendeur ne se sépare pas de sa participation[1653]. En conséquence, ce qui apparaît de manière formelle comme un gain en capital est requalifié comme un rendement de fortune[1654].

1647 BÖCKLI fut le premier à parler de « *Transponierungstheorie* », cf. BÖCKLI, *Tranponierungstheorie*, p. 54.

1648 BETSCHART, *Grenzlose indirekte Teilliquidation*, p. 873 ; LOCHER, *indirekte Teilliquidation*, p. 219 ; SCHENKER, *Unternehmensverkauf*, p. 242 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 112 ad art. 20 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 52 s ; REICH, *DBG-Komm*, n. 92 ad art. 20 ; UEBELHART/ARNOLD, *Erweiterte indirekte Teilliquidationstheorie*, p. 275 ; RABAGLIO, *Transponierung*, p. 220 ; GURTNER, *Systemwechselfälle*, p. 23 ; DANON, *Vente et transmission*, p. 397 ; INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 804 ; BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 56 s ; JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 125 ; cf. également circulaire AFC, apports de participations, ch. I ; MESSAGE RIE II, p. 4539.

1649 LOCHER, *Kommentar I*, n. 112 ad art. 20.

1650 SCHENKER, *Unternehmensverkauf*, p. 242.

1651 Arrêt du TF du 10 novembre 1998 = StE 1999 B 24.4 n. 52 ; arrêt du TF du 6 juillet 1998 = ASA 68, 434 = StE 1999 B 24.4 n. 48 ; arrêt du TF 7 juillet 1993 = StE 1994 B 24.4 n. 35 ; ATF 115 Ib 241 = ASA 58, 693 = StE 1990 B 24.4, n. 22.

1652 BETSCHART, *Grenzlose indirekte Teilliquidation*, p. 873 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 112 ad art. 20 ; UEBELHART/ARNOLD, *Erweiterte indirekte Teilliquidationstheorie*, p. 275.

1653 MESSAGE RIE II, p. 4536 ; RABAGLIO, *Transponierung*, p. 220.

1654 Ce rendement de fortune bénéficie le cas échéant des mesures d'atténuation de la double imposition économique, cf. MESSAGE RIE II, p. 4544.

On parle dans ce cadre de « vente à soi-même »[1655], « d'acte de disposition du groupe »[1656] ou encore de « restructuration de la fortune sans dessaisissement »[1657].

L'imposition est justifiée en raison du principe de la valeur nominale[1658]. En structurant de manière adéquate une opération, la double imposition économique, certes non prévue expressément par la loi mais voulue par le législateur, peut être évitée. Le contribuable transfère (transpose) la substance fiscale calculée en application du principe de la valeur nominale dans le capital-actions d'une société anonyme ou dans un prêt à l'actionnaire[1659]. C'est précisément la perte de ce double niveau d'imposition qui justifie l'imposition de la transposition.

Après l'opération de transposition, le capital respectivement le prêt peut être restitué sans incidence fiscale à la personne physique et le fisc perd de la substance fiscale[1660]. Sans l'intervention de l'autorité fiscale, cette substance fiscale pourrait être distribuée en franchise d'impôt aux actionnaires[1661]. Pour cette raison, selon la pratique de l'administration fiscale, un excédent de liquidation fictif est imposé alors même qu'aucun versement n'a lieu et que la société n'est d'aucune manière liquidée[1662].

Déjà sous l'ancien droit[1663], il était admis qu'une imposition n'ait pas lieu lorsque, au lieu de créditer un prêt ou une valeur nominale supérieure à celle des droits de participation apportés, ce montant était crédité dans un compte spécial de réserves, appelé le compte d'agio[1664]. Cette solution dite de l'agio permet d'éviter les conséquences fiscales de la transposition. En

---

1655 LOCHER, *Kommentar I*, n. 112 ad art. 20 ; INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 804.

1656 « *konzernrechtliches Verfügungsgeschäft* », cf. LOCHER, *indirekte Teilliquidation*, p. 221 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 112 ad art. 20.

1657 « *Umstrukturierung des Vermögens ohne Entäusserung* », LOCHER, *indirekte Teilliquidation*, p. 221. HÖHN/WALDBURGER parlent de « *Umdisponierung* », cf. HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 53.

1658 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 161 ; selon GURTNER : « *Entscheidend is allein der übergang der Aktien aus dem Bereich des Nennwertprinzips in jenen des Buchwertprinzips* », cf. GURTNER, *Systemwechselfälle*, p. 46 ; implicitement : BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 56.

1659 LUTZ/HONOLD, *indirekte Teilliquidation*, p. 141 ; GURTNER, *Systemwechselfälle*, p. 27 et 45 ; JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 125.

1660 LOCHER, *Kommentar I*, n. 113 ad art. 20 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 93 ad art. 20.

1661 DANON, *Vente et transmission*, p. 399.

1662 REICH, *DBG-Komm*, n. 94 ad art. 20 LIFD.

1663 Cf. circulaire AFC, apport de participations.

1664 REICH, *Kommentar DBG*, n. 95 ad art. 20.

effet, la charge fiscale latente est maintenue dans la mesure où la distribution de l'agio reste soumise à l'imposition en tant que revenu au niveau du porteur de parts. Comme nous le verrons ci-dessous[1665], cette solution n'est plus possible sans réserve en raison de l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital.

2. Base légale

a. Aperçu historique

(i) Pratique

Aucune disposition de l'AIFD ne prévoyait de manière expresse l'imposition des opérations de transposition qui dès lors ne disposait pas de base légale claire et précise.

La pratique de la transposition a tout d'abord été instaurée en application de la doctrine de l'abus de droit[1666]. Le Tribunal fédéral a ensuite considéré qu'il n'était plus nécessaire d'avoir recours à cette doctrine mais que la transposition reposait sur l'interprétation économique de l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD[1667]. Cette disposition qui prévoyait le principe de la valeur nominale ne mentionnait ni les augmentations de valeur nominale, ni la transposition. L'administration fédérale des contributions avait publié une circulaire qui précisait la pratique de l'époque[1668] puis une lettre-circulaire concernant les holdings d'héritiers[1669].

Lors de son entrée en vigueur, la LIFD ne prévoyait pas expressément l'imposition des opérations de transposition. Cela dit, selon le Tribunal fédéral[1670], la théorie de la transposition telle que pratiquée sous l'AIFD fut reprise sans changement dans la LIFD. Cette situation a créé un certain flou

1665 Cf. *infra*, p. 333 ss.

1666 Arrêt du TF du 19 décembre 1967 = ASA 37, 43 = RDAF 1970, 282.

1667 Arrêt du TF du 18 août 2000 = StR 55, 802 ; arrêt du TF du 7 juillet 1993 = StR 49, 587 = StE 1994 B 24.4 n. 35 ; ATF 115 Ib 238 = ASA 58, 689 = StE 1990 B 24.4 n. 22 ; arrêt du TF du 19 avril 1985 = ASA 55, 206 = StE 1986 B 24.4 n. 6 ; ATF 101 Ib 44 = ASA 43, 588 ; arrêt du TF du 6 avril 1973 = ASA 42, 393.

1668 Circulaire AFC, apport de participations.

1669 Lettre-circulaire AFC, holding d'héritiers. Il faut cependant relever que cette lettre-circulaire n'est plus d'actualité depuis le fameux arrêt du 11 juin 2004 (« *Erbenholding* ») dans lequel, le Tribunal fédéral refusa de l'appliquer et considéra que le cas qu'il devait trancher relevait de la liquidation partielle indirecte. Cette jurisprudence qui a créé une énorme controverse est présentée dans le cadre de la liquidation partielle indirecte, cf. *infra*, p. 338 .

1670 Arrêt du TF du 15 août 2000 = StR 55, 802.

qui a permis certaines dérives jugées inadmissibles par la doctrine[1671]. Comme nous le verrons ci-dessous, l'imposition de la transposition bénéficie actuellement d'une base légale expresse qui matérialise les conditions d'application de la pratique de la transposition[1672].

(ii) Doctrine

Avant sa concrétisation dans la loi, la doctrine était très critique quant à la pratique de la transposition. Elle relevait notamment qu'il n'existait pas de base légale suffisante[1673] permettant de prélever un impôt lors du transfert de participations de la fortune privée d'un contribuable à la fortune commerciale d'une société qu'il domine. Ce défaut de base légale était relevé du temps de l'AIFD comme de celui de la LIFD.

KÄNZIG[1674] notamment, critiqua violemment la pratique de la transposition. Selon lui, l'imposition de la transposition repose uniquement sur le fait que les gains en capital privé sont exonérés. Bien que cela soit voulu par le législateur, cette exonération donne l'impression d'être en contradiction avec un système fiscal sans lacune (« *geschlossen* »). Selon cet auteur, une imposition selon l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD n'est possible que lorsque la société présumée concéder une prestation appréciable en argent est appauvrie. Cela n'est pas le cas lors d'opérations de transposition vu que la société de capitaux ne fait aucun versement[1675]. La pratique de la transposition est dès lors illégale et repose sur une conception économique erronée[1676]. Selon KÄNZIG, il s'agit d'une « *fiscalisation cachée de manière adroite par des nuages artificiels* »[1677]. La pratique de la transposition devrait être réservée aux cas abusifs[1678].

BÖCKLI[1679] considère que c'est à tort que le Tribunal fédéral a assimilé l'augmentation de la valeur nominale à une prestation appréciable en argent provenant de la société de capitaux. Il a interprété de manière excessivement

---

1671 Cf. notamment arrêt du TF 2A.331/2003 du 11 juin 2004 (« *Erbenholding* ») = ASA 73, 402 = RDAF 2004 II 360 = StR 2004, 678.

1672 Art. 20a al. 1 lit. b LIFD.

1673 GURTNER, *Systemwechselfälle*, p. 27 ; BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 56 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 117 ad art. 20.

1674 KÄNZIG, *Fiskalisch Betrachtungsweise,* p. 1 ss.

1675 KÄNZIG, *Fiskalisch Betrachtungsweise,* p. 7.

1676 « *Eine falsch verstandene wirtschaftliche Betrachtungsweise* ».

1677 « *Mit künstlichen Nebeln geschickt verdeckten Fiskalismus* », cf. KÄNZIG, *Fiskalische Betrachtungsweise,* p. 6.

1678 KÄNZIG, *Fiskalisch Betrachtungsweise,* p. 16 et 19 ss.

1679 BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 56.

large le principe de valeur nominale. Selon lui, le Tribunal fédéral a créé du droit, non pas en appliquant cette disposition de manière économique mais plutôt de manière fiscale[1680]. Il a appliqué à tort la règle de droit civil selon laquelle à défaut de disposition légale, le juge prononce selon les règles qu'il établirait s'il avait à faire acte de législateur[1681]. Une telle création de droit est inadmissible et l'imposition des opérations de transposition nécessite une base légale expresse[1682].

GURTNER[1683] a lui aussi tenté de démontrer que la pratique de la transposition n'était pas justifiée. Selon lui, il faut constater que la double imposition économique n'est, sous l'AIFD, pas entièrement réalisée[1684]. Une lacune existe notamment par le fait que les gains en capital privé sont exonérés. Certaines lacunes dans l'imposition sont dès lors préprogrammées[1685] et se produisent notamment lorsque des actions de la fortune privée d'une personne physique sont transférées dans la fortune commerciale d'une entreprise. On ne peut dès lors pas, comme le fait le Tribunal fédéral, retenir que le législateur souhaitait une double imposition économique des bénéfices réalisés par la société de capitaux et qu'il l'a concrétisé par l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD[1686]. La pratique de la transposition ne bénéficie en conséquence pas de base légale.

Après l'entrée en vigueur de la LIFD, la controverse concernant l'existence d'une base légale permettant d'appréhender les opérations de transposition se perpétua. Pour DUSS[1687] notamment, il n'est pas possible d'assimiler la perte de substance fiscale à un rendement de participations en suivant une interprétation soucieuse des principes légaux. Pour HÖHN/WALDBURGER, la mention du terme « etc. » à l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD n'était en particulier par suffisant pour permettre une imposition des opérations de transposition[1688].

1680 « *Das hat mit « wirtschaft » nicht, mit « Steuer » alles zu tun* », BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 60. Selon lui, « *das Bundesgericht hat letztlich nich mehr das Gesetz ausgelegt, sondern das Gesetz als Ausgangspunkt für seine eigene rechtsschöpfende Rechtfindung herangezogen* », cf. BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 61.

1681 Art. 1 al. 2 CC.

1682 BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 65.

1683 GURTNER, *Systemwechselfälle*, p. 23 ss.

1684 GURTNER, *Systemwechselfälle*, p. 45.

1685 « *Vorprogrammiert* ».

1686 GURTNER, *Systemwechselfälle*, p. 46.

1687 DUSS, *Sprüche voller Widerprüche*, p. 82.

1688 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 329.

b. Droit actuel

Nous l'avons déjà mentionné, la LIFD ne réglait pas expressément au moment de son entrée en vigueur la pratique de la transposition. Cette solution insatisfaisante a été améliorée lors de la première partie de la réforme II de l'imposition de l'entreprise.

Dans le cadre de cette réforme, la transposition a en effet trouvé un ancrage dans la loi[1689]. En effet, selon l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD[1690] : « Le produit du transfert d'une participation d'au moins 5 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une entreprise de personnes ou d'une personne morale dans laquelle le vendeur ou la personne qui effectue l'apport détient une participation d'au moins 50 % au capital après le transfert, dans la mesure où le total de la contreprestation reçue est supérieur à la valeur nominale de la participation transférée ; il en va de même lorsque plusieurs participants effectuent le transfert en commun ». Cette nouvelle disposition correspond en substance à ce qui était proposé par le Conseil fédéral[1691].

Toute la polémique ayant trait à l'existence d'une base légale permettant l'imposition des opérations de transposition est devenue obsolète[1692] dans la mesure où l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD constitue désormais une base légale claire permettant une imposition.

3. Nature de l'imposition

a. Doctrine

La transposition n'est pas traditionnellement présentée comme un cas classique de réalisation systématique[1693]. Pourtant, la doctrine unanime reconnaît que l'imposition de la transposition se justifie en raison d'un

1689 Pour plus de détails sur les circonstances de l'entrée en vigueur de l'art. 20a LIFD, cf. *infra*, p. 341 ss.

1690 L'art. 7a al. 1 lit. b LHID est l'article correspondant dans la loi d'harmonisation.

1691 NOEL, *CR-LIFD*, n. 8 ad art. 20a ; cf. MESSAGE RIE II, p. 4539 ss et art. 20 al. 1 bis let. c P-LIFD, FF 2005 4614 et art. 7 al. 1 bis let. c P-LHID, FF 2005 4616. Contrairement à la réglementation de la liquidation partielle indirecte qui a subi d'importantes modifications lors de son passage au parlement, cf. *infra*, p. 341 ss.

1692 DUSS, *indirekte Teilliquidation*, p. 410.

1693 Dans les ouvrages généraux de droit fiscal suisse, seuls le prélèvement privé, le changement de statut fiscal de société et l'impôt de départ sont présentés comme des cas de réalisation systématique.

changement de système[1694], respectivement en raison de considération de systématique fiscale[1695]. Certains auteurs parlent dans ce contexte d'« imposition systématique »[1696].

Pour DANON[1697], la transposition représente un cas de réalisation systématique. En effet, contrairement à la règle générale de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD ou à la réglementation légale de la liquidation partielle indirecte, son application ne requiert pas l'appauvrissement de la société reprise. Le simple changement de système fonde l'imposition.

RYSER/ROLLI[1698] qui se prononcent sous l'ancien droit, considèrent en revanche que la transposition fait partie des réalisations fictives qui ne sont pas des cas de réalisation systématique. Cela dit, ces auteurs n'expliquent pas les raisons de cette divergence de classification, ni ne mentionnent de critères qui permettraient d'opérer une distinction[1699].

JUNOD[1700] retient que la transposition n'est pas un cas de réalisation systématique en raison du fait qu'un changement de sujet fiscal a lieu lors du transfert de la participation à la société reprenante. Selon cet auteur, le concept de réalisation systématique exige qu'aucun changement de sujet fiscal n'intervienne[1701].

b. Prise de position

Lors d'une opération de transposition, le contribuable n'est pas enrichi. Il ne bénéficie d'aucun afflux d'argent et sa capacité contributive n'est pas augmentée. L'autorité fiscale intervient car après la transposition, le capital respectivement le prêt peut être restitué en franchise d'impôt à la personne physique. Le montant distribuable en neutralité fiscale est augmenté et les expectatives du fisc sont diminuées d'autant. Pour cette raison, un excédent

1694 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER *ET AL.*, *Steuerharmonisierung,* p. 118 ; GURTNER, *Systemwechselfälle*, p. 45 ; cf. également MESSAGE RIE II, p. 4539.

1695 « *Dabei geht es um einen rein steuersystematisch begründeten Zugriff* », cf. LOCHER, *indirekte Teilliquidation*, p. 221 et LOCHER, *Kommentar I*, n. 113 ad art. 20 ; REICH, *DBG Komm.*, n. 96 ad art. 20.

1696 NOEL, *CR-LIFD*, n. 11 ad art. 20a.

1697 DANON, *Vente et transmission*, p. 404 ; DANON, *apport de capital II,* p. 101.

1698 Ce point de vue ressort de la formulation « outre celles tombant dans le domaine des réalisations inhérentes au système, d'autres cas de réalisations fictives entraînant une imposition doivent être relevés », cf. RYSER/ROLLI, *précis,* p. 163.

1699 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 164.

1700 JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 125.

1701 JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 126.

de liquidation fictif est imposé. On ne peut dans ces circonstances pas parler d'une réalisation effective.

L'imposition a lieu en raison d'un changement de système qui provoque la disparition de substrat fiscal[1702]. En effet, une substance économique est transposée de la fortune privée du contribuable soumise au principe de la valeur nominale à sa fortune commerciale soumise au principe de la valeur comptable. Le changement de système fait d'ailleurs partie des éléments constitutifs de la transposition telle qu'elle est ancrée actuellement dans la loi[1703]. C'est bien ce changement de système qui, indépendamment du versement d'un excédent de liquidation ou d'un appauvrissement de la société transférée, fonde la pratique de la transposition.

Cette conception peut également être déduite du fait que l'administration fédérale des contributions admette qu'une imposition puisse être évitée en application de la solution dite de l'agio[1704]. En effet, tant que l'imposition ultérieure est garantie par l'inscription d'un compte d'agio, il n'est pas nécessaire de prélever un impôt. Avec l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital, cette conception demeure et le traitement fiscal de la transposition dépend de la façon dont la valeur excédante la valeur nominale et/ou la part proportionnelle des réserves issues d'apports de capital est comptabilisée[1705]. L'idée sous-jacente de ce traitement différencié est évidemment la volonté de préserver le substrat fiscal mis en danger par le changement de système.

Au vu de ce qui précède, la transposition doit être considérée comme un cas de réalisation systématique.

1702 REICH met en évidence que ce critère de la perte de substance fiscale a constamment pris de l'importance dans la jurisprudence. A ses débuts, l'imposition des opérations de transposition était principalement fondée sur l'argument selon lequel une aliénation donnant lieu à un gain en capital privé exonéré ne devait pas être admise (« *Veräusserungsargument* »). Par la suite, les tribunaux ont constamment tendu à invoquer des arguments de perte de substance fiscale pour justifier l'imposition au titre de la transposition (« *Transponierungsargument* »). Pour un aperçu de ce développement, cf. REICH, *DBG-Komm.*, n. 96 ad art. 20.

1703 « […] représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale […] », cf. art. 20a al. 1 lit. b LIFD.

1704 Circulaire AFC, apport de participations, ch. III.

1705 Circulaire AFC, principe de l'apport en capital, ch. 4.2.5.

B. Faits générateurs

Nous l'avons vu, pour répondre à la critique de la doctrine, le législateur est intervenu dans le cadre de la première partie de la réforme II de l'imposition de l'entreprise et a créé une base légale prévoyant expressément l'imposition de la transposition. Le présent chapitre passe en revue les quatre conditions d'application de cette disposition.

Tout d'abord, une participation d'au moins 5 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative doit être transférée. Ce seuil de 5 % étant une limite objective, le transfert d'une participation inférieure ne déclenche pas les conséquences fiscales de la transposition[1706].

Les participations sont apportées à une entreprise dominée par le même actionnaire. C'est uniquement à cette condition que le transfert représente une vente à soi-même et n'est pas considéré comme une aliénation d'un point de vue économique[1707]. On est en effet en présence d'une transposition si, après le transfert, le vendeur ou la personne qui apporte des droits de participation détient 50 % au moins du capital-actions ou du capital social de la société acquéreuse[1708]. Il est irrelevant de savoir si le transfert concerne une seule action, une participation déterminante ou tout un paquet d'actions[1709].

Nous l'avons vu, le critère essentiel de la transposition réside dans le changement de système. Des participations sont transférées de la fortune privée à la fortune commerciale. C'est uniquement en cas de changement de système que la charge fiscale latente disparaît. En effet, en passant dans la fortune commerciale les participations transférées seront soumises au principe de valeur comptable. Lorsque ce principe s'applique, la distribution

---

1706 En présence d'un seuil objectif, il ne reste plus de place pour l'examen des conditions de l'évasion fiscale, du même avis, cf. DANON, *apport de capital II,* nbp 296 p. 101.

1707 MESSAGE RIE II, p. 4543 ; arrêt du TF du 10 novembre 1998 = StE 1999 B 24.4 n. 52 ; arrêt du TF du 6 juillet 1998 = ASA 68, 434 = StE 1999 B 24.4 n. 48 ; arrêt du TF du 7 juillet 1993 = StE 1994 B 24.4 n. 35 ; ATF 115 Ib 241 = ASA 58, 693 = StE 1990 B 24.4, n. 22.

1708 Selon la jurisprudence antérieure à l'entrée en vigueur de l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD, il en allait de même lorsque plusieurs actionnaires minoritaires apportaient de manière concertée leur participation et conservaient ainsi une position dominante dans la société bénéficiant de l'apport, cf. arrêt du TF du 17 janvier 2005 = StE 2005 B 24.4, n. 72 ; cette jurisprudence a été reprise par l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD selon lequel : « Il en va de même lorsque plusieurs participants effectuent le transfert en commun » ; sur ce point, cf. DANON, *Vente et transmission*, p. 402 et DANON, *apport de capital II,* p. 101.

1709 MESSAGE RIE II, p. 4543.

à l'actionnaire fait en principe naître un besoin d'amortissement du même montant qui neutralise la distribution[1710].

La participation dans la société reprenante doit être comptabilisée à une valeur supérieure au capital nominal de la société reprise. C'est la différence entre la valeur nominale des actions apportées et leur valeur de comptabilisation (« *Anrechnungswert* ») qui est imposée au titre de rendement de la fortune mobilière[1711]. La contre-prestation de l'apport prend la forme d'un prêt de l'actionnaire ou d'une augmentation du capital-actions de la société reprenante. En effet, aussi bien le remboursement d'un prêt de l'actionnaire à ce dernier que la restitution de la valeur nominale peuvent avoir lieu en franchise d'impôt. C'est donc dans ces cas que la charge fiscale latente disparaît et qu'une imposition est justifiée[1712].

C. Traitement fiscal

1. Doctrine

La pratique de la transposition est depuis longtemps sujette à une critique presque unanime de la part de la doctrine[1713]. Avant l'entrée en vigueur de la première partie de la réforme II de l'imposition de l'entreprise, on y relevait surtout le défaut de base légale[1714]. Cette problématique déjà présentée ci-dessus[1715] n'est plus actuelle en raison de l'entrée en vigueur de l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD. Cela dit, malgré sa consécration légale, la pratique de la transposition fait encore l'objet de la critique de la doctrine. Le présent chapitre se concentre sur les différents arguments soulevés à son encontre.

1710 BRAUCHLI ROHRER/BUSSMANN, *Indirekte Teilliquidation I*, p. 778, nbp 27 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 113 et 114 ad art. 20.

1711 MESSAGE RIE II, p. 4544.

1712 LOCHER, *Kommentar I*, n. 114 ad art. 20.

1713 Pour BEHNISCH, la liste des auteurs critiquant la transposition « paraît sans fin », cf. BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 161, nbp 229 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 117 ad art. 20 ; DUSS, *Sprüche voller Widerprüche*, p. 79 ss ; GURTNER, *Erbenholding*, p. 346 ; NEUHAUS, *verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 31 ss ; pour HÖHN, il s'agissait d'un « *Aulegungskniff »,* c'est-à-dire d'un astuce d'interprétation, cf. HÖHN, *Steuerumehung*, p. 155 ; KÄNZIG parle de « *falsch verstandenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise sowie von einem mit künstlichen Nebeln geschickt verdecktem Fiskalismus* », cf. KÄNZIG, *Betrachtungsweise*, p. 6.

1714 LOCHER, *Kommentar I*, n. 117 ad art. 20 ; BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 161 ; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER *ET AL.*, *Steuerharmonisierung*, p. 118 ; BÖCKLI, *Transponierungstheorie*, p. 56 ; INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 804.

1715 Cf. *supra*, p. 322 ss.

Selon DUSS[1716], la notion de revenu de participations s'est tellement éloignée de la notion de rendement de la fortune mobilière (réalisée) et ceci même si cette notion est interprétée de manière très extensive qu'il faut parler de revenu virtuel. Selon lui, la fiction de liquidation qui est à la base de la théorie de la transposition ne devrait pas être retenue[1717]. Cette fiction de liquidation viole tous les principes qui garantissent le principe de l'accroissement net du patrimoine (« *Reinvermögenszuflüsse* »), notamment le principe de l'afflux (« *Zuflussprinzip* »), le principe de réalisation et même ce qu'il appelle le principe de réalité (« *Prinzip der Realität* ») selon lequel, uniquement les revenus réalisés et non pas envisagés doivent être imposés[1718].

GURTNER/GIGER[1719] et GURTNER[1720] relèvent que c'est uniquement au moment de la liquidation de la société que l'on pourra déterminer si la charge fiscale latente a définitivement disparu. La théorie de la transposition (comme d'ailleurs celle de la liquidation partielle indirecte) qui cherche à appréhender un excédent de liquidation fictif de manière anticipée nie le fait que les sociétés ne font pas que des bénéfices mais également des pertes. Cette théorie oublie également que le transfert de la fortune privée à la fortune commerciale n'est pas une opération irréversible et qu'il est possible que le transfert inverse ait lieu[1721]. Selon ces auteurs, la pratique de la transposition ne se justifie que par une volonté fiscalisatrice du Tribunal fédéral et crée de fait une imposition des gains sur participations[1722].

LOCHER[1723] relève que le droit fiscal suisse ne connaît pas de notion d'imposition de groupe et que le fait que l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD est une norme de contenu économique ne permet pas d'appliquer dans ces cas la théorie de la transparence (« *Durchgriff* »). Selon cet auteur même si l'on considérait que la société était transparente, on ne pourrait admettre

1716 DUSS, *indirekte Teilliquidation,* p. 410.

1717 « *Das Transponierungsargument steht und fällt logischerweiser mit der ihm immanenten Liquidationsfiktion, und diese steht und fällt ihrerseits mit der entsprechenden Einflussmöglichkeit des Aktionärs* », cf. DUSS, *Sprüche voller Widerprüche*, p. 81.

1718 DUSS, *Sprüche voller Widerprüche*, p. 81.

1719 GURTNER/GIGER, *Unzulässige Erbenbesteuerung*, p. 662 ; cette argumentation est reprise par LUTZ/HONOLD dans le cadre de la liquidation partielle indirecte, p. 148.

1720 GURTNER, *Systemwechselfälle*, p. 47.

1721 GURTNER/GIGER, *Unzulässige Erbenbesteuerung*, p. 662.

1722 GURTNER, *Systemwechselfälle*, p. 48.

1723 LOCHER, *Kommentar I*, n. 117 ad art. 20.

l'existence d'une prestation appréciable en argent dans la mesure où aucune des sociétés impliquées n'est appauvrie[1724].

Selon BEHNISCH[1725], il faudrait reconnaître le véritable prix d'acquisition et non pas présumer que la valeur nominale représente le prix d'acquisition. Cet auteur relève également que le principe de valeur nominale qui servait de fondement à l'imposition des opérations de transposition n'est, contrairement à ce qui prévalait sous l'AIFD où il était expressément prévu, plus mentionné dans la LIFD. Dès lors, il n'y a pas de raison d'appliquer rigidement ce principe. Dans un système où le traitement différent du gain en capital et des rendements de participation est voulu et expressément prévu[1726], la transposition n'a pas sa place[1727].

Selon HÖHN/WALDBURGER[1728], la pratique de la transposition viole le principe de séparation entre la société de capitaux et son porteur de parts. Selon eux, il aurait fallu en outre limiter les cas d'imposition basée sur cette pratique aux cas abusifs[1729]. Ces auteurs considèrent en outre que la position de l'administration fédérale des contributions présentée dans la lettre-circulaire sur les holdings d'héritiers violait clairement le principe d'exonération des gains en capital privés[1730].

UEBELHART/MORF[1731] rappellent que la transposition est un cas d'imposition dans lequel le contribuable doit s'acquitter d'un impôt alors qu'il ne bénéficie pas d'un afflux de liquidités. Ils soulignent que ce point est contraire à la volonté affichée du Conseil fédéral lors de la réforme II de l'imposition de l'entreprise[1732]. Ces auteurs relèvent que l'administration fédérale des contributions cherche depuis plusieurs années à s'éloigner d'une simple lutte contre les abus en créant une pure imposition systématique lors de disparition de substrat fiscal.

1724 LOCHER, *Kommentar I*, n. 117 ad art. 20.

1725 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 161.

1726 Cf. art. 16 al. 3 LIFD et 20 al. 1 lit. c LIFD.

1727 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 162.

1728 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 53 s.

1729 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 54.

1730 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 55.

1731 UEBELHART/MORF, *Unternehmenssteuerreform*, p. 706.

1732 Cf. Hans-Rudolf MERZ avait affirmé dans une conférence de presse que le principe selon lequel « à défaut d'afflux d'argent, aucun impôt ne devait être prélevé » prévaudrait, cf. conférence de presse du 23 juin 2005, mentionné par UEBELHART/MORF, *Unternehmenssteuerreform*, p. 706.

Pour INEICHEN/NAEGLI[1733], la transposition est une violation du principe de réalisation qui repose sur l'idée contraire au système[1734] que la disparition d'une potentielle charge fiscale latente devrait être imposée. Cette charge latente virtuelle n'est cependant pas du tout certaine. Elle est au contraire purement virtuelle est il est possible qu'elle ne s'actualise jamais. Il conviendrait dès lors d'attendre la réalisation effective du revenu et les abus pourraient être appréhendés par l'institut de l'évasion fiscale qui a fait ses preuves en droit suisse[1735].

2. Prise de position

La transposition est un sujet hautement débattu. Cet institut, qui est une particularité du système suisse, dispose actuellement d'une base légale et ce point n'est plus controversé. En effet, l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD concrétise désormais la pratique des autorités fiscales en lui donnant un cadre strict et en objectivisant ses conditions d'application. Cela dit, même ancrée dans la loi, la pratique de la transposition est problématique sur biens des points. Le présent chapitre se propose de passer en revue les points de friction entre les principes régissant l'imposition et le phénomène de la transposition.

Tout d'abord, en accord avec la doctrine majoritaire[1736], nous considérons que retenir qu'un rendement de participation est réalisé au moment de l'apport à une société dominée par le sujet apportant en raison de la potentielle perte de substrat fiscal représente une violation du principe de réalisation.

Un autre point problématique est lié au fait que l'imposition a lieu alors que le contribuable n'est pas enrichi. Dans la mesure où il ne bénéficie pas d'afflux de liquidité, l'imposition au moment de l'apport qualifié de transposition peut mettre le contribuable dans des difficultés financières. Cela dit, il faut reconnaître que ce problème de liquidité se rencontre rarement en pratique dans la mesure où il est relativement aisé de structurer une transaction de façon à éviter les conséquences fiscales de la transposition[1737].

1733 INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 804.

1734 « *der Besteuerung liegt die systemwidrige Idee zu Grunde* […] ».

1735 INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 804.

1736 Notamment DUSS, *Sprüche voller Widerprüche*, p. 81 ; INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 804.

1737 Nous pensons notamment à l'application de la solution dite de l'agio.

La situation est également problématique du point de vue du principe d'imposition selon la capacité contributive. Nous l'avons vu[1738], le fait que l'imposition ait lieu à un moment différent de celui de l'augmentation de sa capacité contributive n'est pas idéal mais est toléré en pratique pour des raisons de praticabilité. Ce décalage temporel se retrouve d'ailleurs dans les autres types de réalisation connus en droit suisse (réalisation effective et comptable). En revanche, nous considérons que procéder à une imposition en raison de la disparition de la charge fiscale alors même que cette dernière n'est pas certaine est problématique. En effet, il est possible que la société transposée fasse des pertes et que la substance fiscale existante et taxée au moment de l'apport ne puisse jamais être distribuée aux porteurs de parts. Dans cette mesure, la fiction de liquidation qui est faite, c'est-à-dire la prise en compte de l'avantage que procurerait l'opération de transposition aux actionnaires en cas de liquidation au moment de l'apport, est discutable[1739].

Le droit suisse ne connaît pas de notion fiscale de groupe. Il paraît dès lors injustifié de traiter en transparence la société recevante. Dans cette mesure, il nous semble erroné que le Tribunal fédéral considère que la transposition ne constitue pas une aliénation mais une opération de restructuration.

Pour éviter les différents problèmes mentionnés ci-dessus de l'imposition au moment d'une opération qualifiée de transposition, il semblerait opportun d'attendre la réalisation effective du revenu. Cela dit, dans la mesure où il est relativement aisé en pratique d'éviter les conséquences d'une transposition en maintenant la charge fiscale latente, nous considérons qu'il n'est pas nécessaire de légiférer dans ce sens.

D. Conséquence de l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital

1. Généralités

L'imposition des opérations de transposition est intimement liée au principe de la valeur nominale. Avec l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital[1740], ce principe a été corrigé en faveur de celui de l'apport en capital.

1738 Cf. *supra*, p. 166.

1739 Ce phénomène qui se retrouve, dans tous les cas de figure de réalisation systématique, nous semble très problématique, cf. *infra*, p. 165.

1740 Art. 20 al. 3 LIFD.

L'administration fédérale des contributions a émis une circulaire qui précise notamment la portée de la modification législative dans le domaine de la transposition[1741]. L'analyse critique de ce document fait l'objet du présent chapitre.

2. Position de l'administration fédérale des contributions

Selon l'administration fédérale des contributions, « dans le cadre du principe de l'apport de capital, la notion de valeur nominale selon l'article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD doit être interprétée plus largement pour ce qui est de la détermination du rendement imposable de la fortune selon l'article 20, alinéa 1, lettre c, LIFD. Est considéré comme rendement de la fortune mobilière au sens de l'article 20a, alinéa 1, lettre b, LIFD le produit de la vente excédant la valeur nominale (libérée) et la part proportionnelle des réserves issues d'apports de capital de la société ou de la société coopérative dont les droits de participation ont été transférés »[1742]. Dès lors, il importe de distinguer le traitement de l'apport de droits de participation à une société dominée par l'actionnaire apportant selon le mode de comptabilisation. Si la participation est transférée à une valeur excédant sa valeur nominale (et/ou la part proportionnelle des réserves issues d'apports de capital, conformément au principe de l'apport en capital) est comptabilisé dans le compte « autres réserves », la charge latente est maintenue dans la mesure où la distribution ultérieure sera soumise à l'imposition. Un transfert de participations comptabilisés de cette manière n'a pas d'incidence fiscale[1743]. En revanche, si l'excédent est comptabilisé au crédit du capital nominal et/ou des réserves issues d'apports de capital, l'augmentation du capital nominal et des réserves issues d'apports de capital est imposable. Dans ce cas, la charge fiscale latente est réduite du montant des réserves « transposées » en réserves issues d'apports de capital. Ces dernières pourront en effet être distribuées au porteur de parts en franchise d'impôt conformément au principe de l'apport en capital.

L'annexe de la circulaire contient des exemples de calculs du rendement imposable sur lesquels il n'y a pas lieu de revenir dans le cadre de la présente recherche. Il sied ici uniquement de retenir que, selon l'administration fédérale des contributions, la solution dite de l'agio, valable

1741 Cf. circulaire AFC, apport en capital, ch. 4.2.5.

1742 Circulaire AFC, apport en capital, ch. 4.2.5.

1743 Circulaire AFC, apport en capital, ch. 4.2.5.

sous l'ancien droit[1744], ne peut plus être appliquée pour éviter l'imposition des opérations de transposition.

3. Prise de position

Selon nous, la position de l'administration fédérale des contributions, qui correspond d'ailleurs à celle du Conseil fédéral[1745], doit être approuvée[1746]. La solution de l'agio n'est plus possible dans la mesure où l'inscription de la plus-value dans le compte d'agio représente un transfert dans un domaine dont la distribution pourra être faite en franchise d'impôt et partant une perte de substance fiscale.

Il faut cependant relever que la portée de l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD est modifiée par l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital. En effet, cette disposition est désormais mobilisable non seulement lorsque la participation est apportée en contre-partie d'une valeur nominale supérieure à celle apportée ou contre un droit de créance supérieur mais également lorsque l'apport a lieu en faveur du compte de réserves issues d'apports de capital. Cette constatation nous semble pertinente alors même que le texte de l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD n'a pas été modifié à la suite de l'adoption du principe de l'apport en capital. Cela étant, l'interprétation littérale de l'art. 20a al. 1 lit. b LIFD, centré sur le principe de valeur nominale, n'est à notre sens plus déterminante[1747].

Ainsi, l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital nécessite une nouvelle interprétation de la disposition sur la transposition et en étend sa portée. Il faut désormais retenir qu'un changement de système a lieu lors du transfert de substance fiscale à la réserve de capital dont la restitution subit le même sort que le remboursement du capital-actions. En conséquence, la comptabilisation sous forme agio entraîne également la réalisation de l'état de fait de la transposition.

1744 Cf. circulaire AFC, apport de participations, ch. III.

1745 « Le versement plein ou partiel de la valeur ajoutée sur le compte « agio » devrait dorénavant être qualifié de contre-prestation imposable », cf. MESSAGE RIE II, p. 4544.

1746 DANON, *apport de capital II,* p. 102.

1747 Selon DANON, « l'application de l'art. 20 al. 2 doit être coordonnée avec celle de l'art. 20a al.1 lit. b LIFD », cf. DANON, *apport de capital II,* p. 101.

Aux fins d'éviter la transposition et de préserver le substrat imposable, il conviendra donc désormais d'opter pour une comptabilisation à la réserve générale en tant qu'« autres réserves »[1748].

E. Résumé et prise de position critique

La pratique de la transposition a longtemps été sous le feu de la critique en raison de son absence de mention expresse dans la loi. La doctrine relevait que cette pratique était dès lors illégale et reposait sur une conception erronée de la notion de rendement de participations. Lors de l'entrée en vigueur de la LIFD, la pratique en vigueur sous l'ancien droit a été reprise telle quelle par les autorités fiscales mais cette situation était insatisfaisante à bien des égards.

Le législateur a désormais remédié à ce problème en instaurant une disposition légale codifiant précisément les conditions d'application de la transposition. Ces critères ayant été objectivisés, il ne reste plus de place pour l'application de la théorie de l'évasion fiscale.

Cela dit, le principe même de l'imposition lors de la transposition est controversé. Il représente en effet une violation du principe de réalisation, de séparation, de l'augmentation nette du patrimoine et est en relation particulière avec le principe d'imposition selon la capacité contributive. En effet, la fiction de liquidation instaurée a pour effet que de la substance fiscale est imposée alors même que sa réalisation ultérieure n'est pas garantie.

A notre sens, il est vrai que reporter le moment de l'imposition jusqu'à réalisation effective de la substance transposée semblerait opportun et permettrait d'éviter les potentielles violations du principe d'imposition selon

[1748] DANON relève qu'il n'est pas certain que cette solution sera possible après l'entrée en vigueur du nouveau droit comptable. En effet, en l'état actuel du projet de modification du Code des obligations, la comptabilisation de l'agio interviendra nécessairement à la réserve légale « issues d'apports de capital ». Selon lui, une telle situation, qui aurait pour effet que les apports supérieur à la valeur nominale du capital et des réserves issues d'apports en capital donneraient nécessairement lieu à une imposition au titre de transposition, doit être rejetée. Le contribuable devrait bien plus toujours avoir la possibilité de renoncer à la qualification d'apport en capital de manière à éviter les conséquences de la transposition, cf. DANON, *apport de capital II,* p. 103 ; la position soutenue par cet auteur doit à notre sens être approuvée. GLAUSER souligne également que l'obligation de comptabiliser séparément l'agio aura des implications fiscales et pourrait créer des difficultés lors d'apports de participations par des personnes physiques dans des sociétés holding, cf. GLAUSER, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 173.

la capacité contributive. Cela dit, nous considérons que les méthodes de comptabilisation proposées par l'administration fédérale des contributions dans la circulaire sur le principe de l'apport en capital permettent dans une mesure suffisante d'esquiver les conséquences fiscales de la qualification d'un apport à une filiale détenue par le sujet apportant en opération de transposition. En effet, la comptabilisation dans le compte « autres réserves », méthode qui remplace la « méthode de l'agio » applicable avant l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital, permet de maintenir la charge fiscale sur les participations transférées. Dans cette mesure, aucun changement de système n'a lieu et le prélèvement d'un impôt n'est pas justifié. Cette situation, qui est conforme au droit en vigueur, est satisfaisante en l'état actuel de la législation.

IV. Liquidation partielle indirecte

A. Généralités

1. Notion

On parle de liquidation partielle indirecte[1749] lorsqu'un actionnaire vend une participation disposant de réserves distribuables et non nécessaires à l'exploitation à une tierce personne qui n'a pas ou pas assez de moyens propres et que cette tierce personne emploie les réserves de la société acquise pour payer le prix d'acquisition[1750]. La doctrine mentionne parfois la notion de « porte-monnaie plein »[1751]. Ce concept fait référence à la vente d'une entreprise disposant de liquidités ou d'actifs facilement réalisables à une entreprise qui emploiera ces actifs pour en payer le prix de vente. La substance vendue est elle-même employée pour s'acquitter du prix de la vente.

Au moment de son versement, le montant de la vente, originairement considéré comme un gain en capital exonéré, est requalifié en rendement de

[1749] LOCHER est le premier à s'être confronté de manière approfondie à la problématique de la liquidation partielle indirecte, cf. LOCHER, *Rechtsfindung*, p. 224. Cet auteur a d'ailleurs énormément influencé la pratique de la liquidation partielle indirecte, cf. LUTZ/HONOLD, *indirekte Teilliquidation*, p. 144.

[1750] GURTNER, *Systemwechselfälle*, p. 25 ; DANON, *Vente et transmission*, p. 403 ; INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 805 ; JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 126 ; cf. également MESSAGE RIE II, p. 4536.

[1751] RABAGLIO, *Transponierung*, p. 220 ; MESSAGE RIE II, p. 4540.

participations imposable[1752]. En conséquence, lorsque les conditions en sont remplies, les autorités fiscales considèrent que le vendeur ne vend pas la société contre le payement d'un prix de vente mais qu'il reçoit indirectement une distribution de bénéfice de la société[1753]. C'est pour cette raison que l'opération est qualifiée de liquidation indirecte[1754]. L'actionnaire privé ne reçoit pas de substance directement de la part de sa société mais de manière indirecte, par le biais de l'acquéreur[1755]. Des aliénations de droits de participation sont structurées de telle façon qu'elles sont considérées comme des liquidations partielles[1756]. En effet, on considère que la société vendue est partiellement vidée de sa substance.

2. Base légale

a. Aperçu historique

(i) Pratique

Pendant longtemps, le droit fiscal ne contenait pas de base légale mentionnant expressément l'imposition des opérations de liquidation partielle indirecte. Avant l'entrée en vigueur de la LIFD, les autorités fiscales appréhendaient ces opérations à l'aide de l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD. Cette disposition qui prévoyait l'imposition des prestations appréciables en argent provenant de participations est considérée comme une norme fiscale à points de rattachements économiques[1757]. En interprétant cette disposition, les autorités fiscales ne sont dès lors pas tenues de respecter strictement la construction de droit civil des affaires légales, mais doivent apprécier l'ensemble de l'état de fait légal à la lumière de sa construction

1752 RABAGLIO, *Transponierung*, p. 220 ; BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 162.

1753 SCHENKER, *Unternehmensverkauf*, p. 230 ; RIVIER, *Liquidation partielle*, p. 17.

1754 RIVIER critique le fait que la liquidation partielle indirecte n'est pas une véritable liquidation, cf. RIVIER, *Liquidation partielle*, p. 18.

1755 LOCHER, *indirekte Teilliquidation*, p. 223 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 56.

1756 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 56.

1757 « *Ein wirtschaftlicher Anknüpfungspunkt* », cf. notamment ATF 115 IB 238, consid. 3b, p. 241.

économique[1758]. Malgré les critiques de la doctrine, cette position fut confirmée à plusieurs reprises par le Tribunal fédéral[1759].

Par la suite, le Tribunal fédéral[1760] a retenu que cette pratique devait être maintenue sous la LIFD. Dès lors l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD devait servir de base légale à l'imposition des opérations de liquidation partielle indirecte. Cette situation a prédominé jusqu'à l'entrée en vigueur de la première partie de la réforme II de l'imposition de l'entreprise.

(ii) Doctrine

La pratique des autorités fiscales était sujette à de nombreuses critiques de la part de la doctrine[1761]. Cette doctrine quasiment unanime[1762] relevait principalement que l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD ne fournissait pas une base légale suffisante. La mention du terme « etc. » à l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD n'était en particulier pas suffisant pour permettre une imposition des opérations de liquidation partielle indirecte[1763].

La critique de la doctrine a connu son apogée suite à l'arrêt « *Erbenholding* »[1764]. En retenant que la substance prélevée dans la société

1758 Arrêt du TF du 22 octobre 2001, consid. 2 = ASA 72, 218.

1759 Arrêt du TF du 6 novembre 1990, consid. 4a = ASA 59, 717 ; arrêt du TF du 23 avril 1999, consid. 2 = ASA 69, 642 ; arrêt du TF du 1er février 1991, consid. 5a = ASA 60, 537 ; constaté également dans l'arrêt du TF du 22 octobre 2001, consid. 2 = RDAF 2002 II 498.

1760 Arrêt du TF du 15 août 2000, consid. 2b = StR 2000, 802 ; arrêt du TF du 22 octobre 2001, consid. 2 = RDAF 2002 II 498 ; arrêt du TF 2A.331/2003 du 11 juin 2004, consid. 2.1 (« *Erbenholding* ») = ASA 73, 402 = RDAF 2004 II 360 = StR 2004, 678.

1761 RABAGLIO, *Transponierung*, p. 224 ; BUCHSER/JAU, *Methodische Überlegungen*, p. 130 ss et en particulier p. 138 ; selon DANON, la tendance d'interpréter l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD de manière systématique dans le sens où la simple mise en péril de de la double imposition économique est considérée comme un fait générateur de l'impôt est incompatible avec le texte clair de cette disposition, cf. DANON, *Vente et transmission*, p. 396 ; pour l'ancien droit : HÖHN, *Videant iudices*, p. 471 ss ; RIVIER, *Liquidation partielle*, p. 22 ; comme le relève RIVIER en 1990, « il est clair qu'il y a là un phénomène choquant. Il n'est ni logique, ni équitable. Il est néanmoins la conséquence de l'exonération des gains en capital. En l'état actuel de la législation, tout ce qu'on peut faire, c'est le constater et intervenir lorsqu'il y a abus de droit », cf. RIVIER, *Liquidation partielle*, p. 21.

1762 *Contra* LOCHER, *indirekte Teilliquidation*, p. 219 ss et en particulier 238. Selon cet auteur, certaines situations pouvaient être appréhendés par l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD. Cet auteur relève en outre que contrairement à la transposition, l'imposition de la liquidation partielle indirecte est justifiée du point de vue économique dans la mesure où elle représente une liquidation partielle et qu'un appauvrissement de la société a lieu, cf. LOCHER, *indirekte Teilliquidation*, p. 222.

1763 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht I*, p. 329.

1764 Arrêt du TF 2A.331/2003 du 11 juin 2004 (« *Erbenholding* ») = ASA 73, 402 = RDAF 2004 II 360 = STR 2004, p. 678.

cédée et soumise à imposition en tant que liquidation partielle indirecte ne devait pas nécessairement être déjà disponible au moment du transfert mais qu'il suffisait qu'elle le soit dans le futur, le Tribunal fédéral a en effet déclenché une véritable averse de critiques[1765], teintées de reproches. Suite à cette jurisprudence erronée sur de nombreux points, il était devenu impossible de distinguer de manière suffisamment claire les gains en capital privé exonérés et les rendements de participations imposables[1766]. En effet, cette jurisprudence a créé une énorme insécurité juridique[1767] par rapport à l'interprétation de l'art. 16 al. 3 et 20 al. 1 lit. c LIFD. Selon la doctrine, il s'agirait d'une erreur de raisonnement néfaste[1768] ou encore d'une décision fatale[1769]. En outre, on reprochait au Tribunal fédéral d'avoir introduit de manière factuelle une imposition des participations qui repose sur des questions de systématique fiscale[1770].

Sans se laisser influencer par la doctrine, l'administration fédérale des contributions a publié un projet de circulaire, lui aussi très controversé en doctrine qui suit et même élargit la jurisprudence présentée ci-dessus. Au vu de l'entêtement des autorités judiciaires et administratives fiscales, il devenait nécessaire d'agir au niveau politique. C'est ce qu'a fait le parlement fédéral ou pas moins de trois postulats ont été émis dans ce sens.

1765 Notamment : BEHNISCH, *steuerfreien Kapitalgewinn*, n. 7 ; BETSCHART, *Grenzlose indirekte Teilliquidation*, p. 873 ss ; BRAUCHLI ROHRER/BUSSMANN, *Indirekte Teilliquidation I*, p. 775 ss ; GURTNER/GIGER, *Unzulässige Erbenbesteuerung*, p. 658 ss ; LUTZ/HONOLD, *indirekte Teilliquidation*, p. 139 ss ; REICH, *DBG-Komm*, n. 106 ad art. 20 ; SIMONEK, *Beteiligungsübertragungen*, p. 199 ; UEBELHART/ARNOLD, *Erweiterte indirekte Teilliquidationstheorie*, p. 274 ss ; BEHNISCH, *Steuerfreien Kapitalgewinn*, n. 1 ss ; ARNOLD, *Gesetzliche Regelung*, p. 78 ss ; RABAGLIO, *Transponierung*, p. 220 ss ; DANON, *Vente et transmission*, p. 392 ; UEBELHART/MORF, *Unternehmenssteuerreform*, p. 702 ; INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 805 ; BUCHSER/JAU, *Methodische Überlegungen*, p. 125 ss.

1766 GURTNER/GIGER, *Unzulässige Erbenbesteuerung*, p. 667.

1767 « *Enorme Rechtsunsicherheit* », cf. GURTNER/GIGER, *Unzulässige Erbenbesteuerung*, p. 667.

1768 « *Verhängnisvollen Fehlüberlegung* », cf. REICH, *DBG-Komm*, n. 106 ad art. 20.

1769 « *Ominöse Entscheid* », REICH, *DBG-Komm*, n. 5 ad art. 20a.

1770 BEHNISCH, *Steuerfreien Kapitalgewinn*, n. 7 ; INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 805.

b. Réforme II de l'imposition de l'entreprise

(i) Projet du Conseil fédéral

(a) Présentation

La solution retenue par le législateur et actuellement en vigueur ne correspond pas à ce qui avait été proposé originairement par le Conseil fédéral qui avait présenté trois modèles différents d'imposition. Dans la mesure où le projet initialement présenté repose sur une conception très différente de celui finalement retenu et en force aujourd'hui, il nous paraît intéressant d'en présenter les aspects principaux.

Le modèle privilégié prévoyait à son art. 20 al. 1bis let. b P-LIFD que : « est imposable […] le produit de la vente de droits de participation à un acquéreur qui n'est pas imposé selon le principe de la valeur nominale, si le vendeur a détenu au moins 20 % du capital-actions ou du capital social de la société de capitaux ou de la société coopérative ; seule est fiscalement déterminante la somme de l'actif circulant net et de l'actif net immobilisé non nécessaire à l'exploitation, après déduction des stocks nets et d'actifs similaires ainsi que d'une réserve de liquidité adéquate, dans la mesure où cette somme n'a sa contrepartie ni dans le capital-actions ou le capital social (y compris les apports en capital au sens de l'art. 3) ni dans les réserves légales »[1771].

La solution proposée par le Conseil fédéral est appelée le concept du dividende de remplacement (« *Ersatzdividende* »)[1772] ou selon le terme employé par le Conseil fédéral « montant considéré comme un dividende »[1773]. Lors du changement de système, on attribuait fictivement au vendeur un montant au titre de rendement de participation. Ce montant était déterminé par les actifs nets non-nécessaires à l'exploitation avec une déduction d'une réserve de liquidité adéquate et par leur contrepartie qui devait être représentée par des réserves ouvertes librement distribuables. Ce montant pouvait dès lors correspondre au minimum aux actifs nets non-

[1771] FF 2005 4613 ; l'art. 7 al. 1 bis lit. a LHID prévoyait en substance le même principe pour le droit harmonisé, cf. FF 2005 4616.

[1772] Cf. HOLEINSTEIN, *Ersatzdividende*, p. 754 ; SIMONEK, *Beteiligungsübertragungen*, p. 201 ss ; DANON, *Vente et transmission*, p. 413 ; UEBELHART/MORF, *Unternehmenssteuerreform*, p. 703 ; INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 806.

[1773] MESSAGE RIE II, p. 4540.

nécessaires à l'exploitation mais au maximum au montant des réserves ouvertes distribuables et des réserves latentes sur ces actifs[1774].

(b) Critique de la doctrine

Ce projet tenait compte du postulat de l'administration fédérale des contributions selon lequel lors de la vente d'une participation de la fortune privée du vendeur à la fortune commerciale de l'acheteur, il convenait d'appréhender toutes les réserves distribuables et d'ainsi garantir l'application du principe de la double imposition économique[1775]. On instaurait donc une imposition de principe au moment du transfert d'un domaine soumis au principe de la valeur nominale à un domaine où le principe de la valeur comptable s'appliquait.

Le projet du Conseil fédéral permettait également de créer une limite entre le gain en capital privé exonéré et le rendement de participations imposable[1776] et désapprouvait par là la jurisprudence du Tribunal fédéral dans l'arrêt « *Erbenholding* »[1777] qui intégrait la substance future au revenu de participations[1778]. En outre, les facteurs subjectifs, notamment les caractéristiques et le comportement de l'acheteur, ne jouaient plus de rôle[1779]. En effet, il n'était pas déterminant de savoir si l'acheteur disposait ou non de la surface financière nécessaire à l'acquisition ou s'il détenait les droits de participation dans sa fortune commerciale ou privée. En outre, il n'était plus nécessaire d'examiner si le vendeur participait à la distribution subséquente de substance non nécessaire à l'exploitation[1780]. On se concentrait uniquement sur le point de savoir si la société vendue disposait de substance distribuable non nécessaire à l'exploitation et si le vendeur avait une influence déterminante sur la politique de distribution[1781]. Ce point est positif au regard du principe de l'égalité de traitement[1782] comme d'ailleurs de celui de la prévisibilité.

1774 DANON, *Vente et transmission*, p. 413.

1775 SCHENKER, *Unternehmensverkauf*, p. 243.

1776 HOLEINSTEIN, *Ersatzdividende*, p. 759 ss.

1777 Arrêt du TF 2A.331/2003 du 11 juin 2004 (« *Erbenholding* ») = ASA 73, 402 = RDAF 2004 II 360 = StR 2004, 678.

1778 UEBELHART/MORF, *Unternehmenssteuerreform*, p. 704.

1779 HOLEINSTEIN, *Ersatzdividende*, p. 755 ; INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 806 ; MESSAGE RIE II, p. 4540 s.

1780 DANON, *Vente et transmission*, p. 414.

1781 UEBELHART/MORF, *Unternehmenssteuerreform*, p. 704 ; Message RIE II, p. 4541.

1782 Du même avis, SIMONEK, *Beteiligungsübertragungen*, p. 203, nbp 41.

Malgré ces éléments positifs, le projet fut très critiqué par la doctrine[1783]. Outre sa formulation peu précise[1784], on lui reprochait de contenir plusieurs termes pouvant prêter à confusion[1785]. En outre, le manque de praticabilité et l'excessive complexité du système étaient également relevés[1786]. Il aurait en effet fallu déterminer pour chaque opération pouvant potentiellement être qualifiée de liquidation partielle indirecte, la valeur vénale des actifs, le montant des réserves de liquidité ainsi que celui de la substance non nécessaire à l'exploitation[1787].

La doctrine considérait que prélever un dividende de remplacement indépendamment d'un effectif appauvrissement avait pour effet d'introduire une imposition partielle des gains sur participations[1788]. Cet élément était encore affirmé par le fait que l'imposition n'était pas prévue uniquement en cas d'abus[1789]. En outre, il paraissait étonnant que la conception objectivisée choisie par le Conseil fédéral dans son projet se défasse de l'exigence d'appauvrissement de la société vendue. Le vendeur devait acquitter un impôt même si l'acheteur ne se servait pas dans le « porte-monnaie plein »[1790].

1783 Cf. SIMONEK, *Beteiligungsübertragungen*, p. 204 ; SCHENKER, *Unternehmensverkauf*, p. 244 ; DANON, *Vente et transmission*, p. 414 ; UEBELHART/MORF, *Unternehmenssteuerreform*, p. 704 ; INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 806.

1784 HOLEINSTEIN, *Ersatzdividende*, p. 759.

1785 C'est le cas de la notion de substance non nécessaire à l'exploitation notamment. Il faut cependant relever que ce terme a été repris dans la version actuelle de l'art. 20a al. 1 lit. a LIFD.

1786 SIMONEK, *Beteiligungsübertragungen*, p. 205 ; DANON, *Vente et transmission*, p. 414 ; INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 806.

1787 Il sied ici de relever que les problèmes de praticabilité du projet de loi mentionnés par la doctrine n'ont que partiellement été résolus dans le nouvel art. 20a LIFD. Cela dit, l'avantage réside dans le fait que le montant pouvant éventuellement être qualifié de liquidation partielle indirecte doit être, dans la version actuelle de la loi, calculé uniquement en cas de distribution de substance dans les 5 ans suivant la vente.

1788 SIMONEK, *Beteiligungsübertragungen*, p. 204 et 205 ; INEICHEN/NAEGLI, p. 806 ss ; HOLENSTEIN, *Ersatzdividende*, p. 759 ss ; UEBELHART/MORF, *Unternehmenssteuerreform*, p. 704 ; INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 806 ; il est intéressant de noter que ce point est contester par le Conseil fédéral selon lequel « dans le cadre de la détermination du montant considéré comme un dividende, il n'est pas déterminant de savoir si l'aliénateur des droits de participation a réalisé un gain en capital ni, le cas échéant, quelle est la hauteur de ce gain, car il ne s'agit absolument pas de l'introduction d'un impôt sur les gains en capital : le principe de la valeur nominale est toujours applicable », cf. MESSAGE RIE II, p. 4542.

1789 Dans ce sens : SIMONEK, *Beteiligungsübertragungen*, p. 205.

1790 HOLEINSTEIN, *Ersatzdividende*, p. 760.

On reprochait également à ce modèle d'empêcher les transferts d'entreprises, souvent nécessaires à la survie même de l'entreprise transférée, en raison de l'imposition d'un dividende fictif[1791]. En outre, une telle imposition des réserves lors de la transmission d'une entreprise aurait eu pour effet d'inciter cette dernière à distribuer régulièrement des dividendes, ce qui l'aurait vidée de sa substance pourtant potentiellement utile en tant de crises conjoncturelles ou économiques[1792]. Un tel mécanisme a pour conséquence que le capital des sociétés soit réduit à son minimum ce qui met en danger leur stabilité[1793].

HOLEINSTEIN[1794] relève également que le recours à la notion de principe de la valeur nominale ne faisait pas de sens dans la mesure où il était déjà prévu à l'époque de remplacer ce dernier par le principe d'apport en capital. UEBELHART/MORF[1795] considèrent quant à eux que la limite de 20 % prévue par le projet devait être augmentée car au dessous de cette limite, l'actionnaire ne pouvait pas avoir influencé la politique de versement de dividende de la société reprise. Pour INEICHEN/NAEGLI[1796], ce projet n'a rien à voir avec une soi-disant règle anti-abus. En outre, selon ces auteurs, le projet est contraire au principe d'imposition selon la capacité contributive. Dans la mesure où il ne prend pas en compte le prix d'acquisition, il est possible que le vendeur, en cas de pertes, soit imposé sur de la substance qu'il n'a pas lui-même générée[1797]. SCHENKER[1798] relève que les exemples mentionnés dans le MESSAGE[1799] montrent bien que, dans la majorité des

1791 SCHENKER, *Unternehmensverkauf*, p. 244 ; SIMONEK parle de « *KMU-Feindlichkeit* », SIMONEK, *Beteiligungsübertragungen*, p. 204 ; le même terme est employé par INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 806.

1792 SCHENKER, *Unternehmensverkauf*, p. 244.

1793 Cf. HOLEINSTEIN qui se demande si une telle influence du Conseil fédéral sur la politique de distribution de l'entreprise est justifiée, cf. HOLEINSTEIN, *Ersatzdividende*, p. 759.

1794 Selon cet auteur, il était possible d'interpréter la clause selon laquelle une imposition avait lieu lorsque l'acheteur « n'est pas soumis au principe de la valeur nominale », dans le sens où une imposition avait lieu également dans les cas où l'acheteur maintenait les droits de participation dans sa fortune privée. En effet, après l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital, la fortune privée ne devait plus être soumise au principe de la valeur nominale. Une telle interprétation ne pouvait pas avoir été voulue par le législateur, cf. HOLEINSTEIN, *Ersatzdividende*, p. 759-760.

1795 UEBELHART/MORF, *Unternehmenssteuerreform*, p. 705.

1796 INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 806.

1797 INEICHEN/NAEGLI, *Unberechenbares Steuersystem*, p. 806.

1798 SCHENKER, *Unternehmensverkauf*, p. 244.

1799 Exemples n. 1 à 4 figurant dans l'annexe du MESSAGE RIE II.

transactions, une importante part des réserves latentes et ouvertes serait appréhendée.

En raison de ces nombreuses critiques, le projet du Conseil fédéral tel que présenté ci-dessus (concept du « *Ersatzdividende* ») n'a pas été retenu par le parlement. Le parlement a ainsi renoncé à imposer de manière objective le changement de système lors de transactions entre des tiers. On lui préféra un système dans lequel le fisc intervient uniquement lorsqu'une distribution effective de substance non-nécessaire a lieu avec la participation du vendeur. L'imposition d'un revenu fictif est ainsi évitée[1800].

(c) Prise de position

Les critiques à l'égard du projet de loi du Conseil fédéral sont légitimes. Le sujet a été traité en détail par la doctrine qui a réussi à influencer le législateur suisse. Ce dernier a ainsi renoncé à une imposition « mécanique » au moment du changement de système et indépendamment de toute distribution respectivement de tout appauvrissement de la société cédée. La renonciation à un tel système ou plutôt la réaction de la doctrine face à l'introduction d'un cas de réalisation systématique[1801] permet cependant de tirer certaines conclusions.

Le système proposé initialement par le Conseil fédéral et basé sur des critères objectifs instaurait une imposition prévisible et soucieuse du principe de la légalité. Conscient des critiques de la doctrine à cet égard et désireux de « rattraper le coup » après la décision très controversée du 11 juin 2004[1802], le Conseil fédéral avait prévu une disposition prévoyant expressément que le changement de système faisait naître une créance fiscale en faveur de l'Etat. Ce dernier risquant de perdre de la substance fiscale, aurait désormais été habilité par une base légale claire et précise à prélever un impôt. Le projet du Conseil fédéral introduisait ainsi une véritable réalisation systématique[1803].

La doctrine ne voyait pas cela sous le même angle et a mené une véritable campagne contre le projet de loi. Elle ne voulait pas d'un nouveau

---

1800 DANON, *Vente et transmission*, p. 417.

1801 Comme nous le verrons ci-dessous, à notre sens, le projet du Conseil fédéral instaurait un véritable cas de réalisation systématique, à la différence du projet retenu par le parlement et actuellement en vigueur à l'art. 20a al. 1 lit. a LIFD, cf. *infra*, p. 348.

1802 Arrêt du TF 2A.331/2003 du 11 juin 2004 (« *Erbenholding* ») = ASA 73, 402 = RDAF 2004 II 360 = StR 2004, 678.

1803 Dans ce sens, NOEL, *CR-LIFD*, n. 46 ad art. 16 et n. 1 ad art. 20a ; DANON, *Vente et transmission*, p. 401.

cas de réalisation systématique et ce pour plusieurs raisons. L'imposition au moment du changement de système indépendamment de la réalisation d'un revenu violait le principe de réalisation. Dans cette mesure, elle mettait en péril la pérennité de l'entreprise dans un moment crucial de son existence. Le transfert d'une entreprise étant en effet un moment périlleux, il était plus sage de renoncer à ce moment au prélèvement d'un impôt pouvant avoir un effet dissuasif. Le principe d'imposition selon la capacité contributive était potentiellement violé.

Tous ces reproches sont ceux traditionnellement adressés à la réalisation systématique. On y décèle la hantise d'une imposition non respectueuse du principe de réalisation. Alors que cette dernière est tolérée dans le cas d'une vente à soi-même (c'est-à-dire d'une transposition)[1804], elle est largement rejetée dans le cas d'une vente à un tiers. Il y a là un enseignement à tirer. La doctrine ne veut pas d'un nouveau cas de réalisation systématique.

(ii) LIFD

Nous l'avons vu, suite à l'arrêt « *Erbenholding* »[1805], le législateur a décidé d'accélérer le processus législatif qui était en cours et qui visait à fournir une base légale à la liquidation partielle indirecte. Il y parvint en adoptant de manière anticipée l'art. 20a LIFD[1806]. Le projet adopté suit dans les grandes lignes la jurisprudence du Tribunal fédéral consacrant la liquidation partielle indirecte avant l'arrêt « *Erbenholding* ». Ce projet, érigé dorénavant en texte de loi, prévoit la requalification en dividende des versements en faveur du vendeur de la société provenant des moyens qui étaient à sa disposition lors de l'aliénation.

Cette disposition prévoit désormais que « sont également considérés comme rendement de la fortune mobilière au sens de l'art. 20, al. 1, let. c, le produit de la vente d'une participation d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une autre personne physique ou d'une personne morale, pour autant que de la

---

1804 Nous l'avons vu, la disposition prévoyant l'imposition de la transposition est à notre sens un cas de réalisation systématique, cf. *supra*, p. 326.

1805 Arrêt du TF 2A.331/2003 du 11 juin 2004 (« *Erbenholding* ») = ASA 73, 402 = RDAF 2004 II 360 = StR 2004, 678.

1806 Le Conseil fédéral avait initialement prévu de régler le traitement de la liquidation partielle indirecte dans le cadre de la réforme II de l'imposition de l'entreprise, cf. MESSAGE RIE II, p. 4469. Au vu de l'urgence de la situation, l'entrée en vigueur de la réglementation de la liquidation partielle indirecte et de la transposition a été anticipée au 1er janvier 2007.

substance non nécessaire à l'exploitation, existante et susceptible d'être distribuée au sens du droit commercial au moment de la vente, soit distribuée dans les cinq ans avec la participation du vendeur ; il en va de même lorsque plusieurs participants procèdent en commun à la vente d'une telle participation ou que plusieurs participations représentant ensemble au moins 20 % sont vendues dans les cinq ans ; si de la substance est distribuée, le vendeur est, le cas échéant, imposé ultérieurement en procédure de rappel d'impôt au sens des art. 151, al. 1, 152 et 153 ». En outre l'art. 20a al. 2 LIFD ajoute que « il y a participation au sens de l'al. 1, let. a, lorsque le vendeur sait ou devait savoir que des fonds seraient prélevés de la société pour en financer le prix d'achat et qu'ils ne lui seraient pas rendus ». L'administration fédérale des contributions a publié une circulaire prévoyant les détails du traitement fiscal de la liquidation partielle indirecte[1807].

3. Nature de l'imposition

a. Doctrine

La liquidation partielle n'est pas un cas traditionnellement présenté comme une réalisation systématique. La doctrine reconnaît cependant de manière unanime que l'imposition a lieu en raison d'un changement de système[1808]. Elle a lieu afin de garantir les expectatives du fisc qui, à défaut d'intervention, perdrait la possibilité de taxer[1809].

LUTZ/HONOLD[1810] parlent de « réalisation systématique modifiée ». Ces auteurs relèvent que, pour le Tribunal fédéral, le rendement de la fortune est réalisé au moment de la vente[1811] mais que notre haute Cour a constaté qu'il n'était pas opportun de taxer immédiatement en créant une fiction de liquidation partielle indirecte. Pour éviter de créer des obstacles aux

---

1807 Cf. circulaire AFC, LPI. GURTNER/GIGER relèvent que cette circulaire a une énorme importance économico-politique, cf. GURTNER/GIGER, *Unzulässige Erbenbesteuerung*, p. 667.

1808 Pour GURTNER/GIGER : « *massgebend ist einzig und allein der Systemwechsel* », cf. GURTNER/GIGER, *Unzulässige Erbenbesteuerung*, p. 662 ; BEHNISCH, *steuerfreien Kapitalgewinn*, n. 7 ; GURTNER, *Systemwechselfälle*, p. 45 ; BUCHSER, *Indirekte Teilliquidation*, p. 203 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 8 ad art. 20a.

1809 REICH, *DBG-Komm*, n. 8 ad art. 20 a ; BEHNISCH, *steuerfreien Kapitalgewinn*, n. 7 ; BUCHSER, *Indirekte Teilliquidation*, p. 203.

1810 LUTZ/HONOLD, *indirekte Teilliquidation*, p. 148.

1811 Arrêt du TF 2A.331/2003 du 11 juin 2004, consid. 4.6 (« *Erbenholding* ») = ASA 73, 402 = RDAF 2004 II 360 = StR 2004, 678.

transferts d'entreprises qui parfois concernent de gros montants, le Tribunal fédéral aurait préféré renoncer à une réalisation systématique[1812].

Pour DANON[1813], la liquidation partielle indirecte ne représente, contrairement à la transposition, pas un cas de réalisation systématique. Selon lui, dans la mesure où il est nécessaire que la société transférée soit appauvrie, il ne s'agit pas d'un cas d'« imposition systématique fondé sur un simple changement de système »[1814].

Selon GURTNER[1815], « seul est déterminant le transfert des actifs du domaine soumis au principe de la valeur nominale à celui soumis au domaine de la valeur comptable »[1816]. Nous déduisons de cette affirmation que cet auteur considère que la liquidation partielle indirecte est un cas de réalisation systématique.

Selon JUNOD[1817], pour qui le concept de réalisation systématique exige qu'aucun changement de sujet fiscal n'ait lieu, la liquidation partielle indirecte n'est pas un cas de réalisation systématique.

Pour NOEL[1818], la jurisprudence a cherché un critère pour distinguer les opérations imposables de celles franches d'impôt et « elle a retenu, sans le formuler ouvertement, celui de l'imposition selon la systématique : est imposable auprès de l'actionnaire-vendeur le montant des réserves qui sortent du champ de l'impôt ».

b. Prise de position

A notre sens, la réglementation de la liquidation partielle indirecte telle qu'instaurée lors de la réforme II de l'imposition de l'entreprise ne peut pas être considérée comme une réalisation systématique et ce pour les raisons suivantes.

1812 LUTZ/HONOLD, *indirekte Teilliquidation*, p. 149.

1813 « De ce point de vue, la théorie de la liquidation partielle indirecte ne constitue pas, contrairement à la transposition, un mode d'imposition systématique fondée sur un simple changement de système », cf. DANON, *Vente et transmission*, p. 404.

1814 DANON, *Vente et transmission*, p. 404.

1815 GURTNER, *Systemwechselfälle*, p. 46.

1816 Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est : « *Entscheidend ist allein der Übergang der Aktien aus dem Bereich des Nennwertprinzips in jenen des Buchwertprinzips* ».

1817 JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 126.

1818 NOEL, *CR-LIFD*, n. 119 ad art. 20.

Nous suivons bien évidemment l'opinion de la doctrine unanime selon laquelle l'imposition est basée sur des considérations de systématique fiscale. Il est clair que c'est uniquement en cas de changement de système que la charge fiscale latente disparaît[1819]. Dès lors, aucun impôt ne doit être prélevé lorsque les participations aliénées restent dans la fortune privée de l'acheteur. C'est bien pour se prémunir contre une diminution de la charge fiscale que la jurisprudence puis le législateur fédéral ont créé un mécanisme de défense. Ce dernier a pour objectif de clore les lacunes d'imposition créées par le principe de la valeur nominale.

Cela dit, selon le mécanisme mis en place par l'art. 20a al. 1 lit. a LIFD, l'imposition n'a pas lieu au moment du transfert dans un domaine soumis à une imposition privilégiée. Lors du transfert lui-même, aucun impôt n'est en effet prélevé. Comme nous allons le voir[1820], le changement de système, c'est-à-dire en l'occurrence l'aliénation, est le point de départ d'un délai de blocage de 5 ans pendant lequel la distribution de substance non nécessaire à l'exploitation est requalifiée en rendement de la fortune mobilière. Une imposition a lieu uniquement au moment du prélèvement, avant l'expiration de ce délai, de substance transférée. Il faut donc constater que le simple changement de système ne déclenche pas l'imposition. Cette dernière requiert bien plus une condition supplémentaire qui réside dans l'appauvrissement de la société aliénée.

La solution retenue par le législateur dans le cadre de la réforme II de l'imposition de l'entreprise comprend notamment l'avantage de ne pas créer les problèmes de liquidité régulièrement rencontrés lors de réalisation systématique. On attribue un revenu de participation au vendeur au moment où un versement de substance a lieu en sa faveur. Il dispose donc en principe des moyens nécessaires pour s'acquitter de l'impôt.

La solution retenue est donc différente de celle initialement proposée dans le projet du Conseil fédéral. Dans ce cas, on proposait de prélever un impôt au moment du changement de système. Ce projet prévoyait qu'un dividende de substitution[1821] soit attribué fictivement au vendeur lorsqu'il détenait les droits de participation dans sa fortune privée et que le l'acquéreur en dispose dans sa fortune commerciale. Selon cette conception, le critère de l'appauvrissement de la société vendue a disparu et un impôt est prélevé au titre de rendement de la fortune mobilière en raison du simple

[1819] BRAUCHLI ROHRER/BUSSMANN, *Indirekte Teilliquidation I*, p. 778.

[1820] Cf. *infra,* p. 350 s.

[1821] Les auteurs germanophones parlent de « *Ersatzdividende* ».

changement de système. A notre sens, contrairement à la solution en vigueur aujourd'hui, ce projet prévoyait d'ériger la liquidation partielle indirecte en tant que réalisation systématique.

B. Faits générateurs

Selon l'art. 20a al. 1 lit. a LIFD, la vente de droits de participation constitue un rendement de la fortune mobilière lorsque les conditions suivantes sont remplies.

Il s'agit d'une vente[1822] à un tiers d'une participation qualifiée de 20 % au moins au capital-actions d'une société de capitaux ou au capital social d'une société coopérative. Pour déterminer cette limite de 20 %, on additionne toutes les ventes successives effectuées dans les 5 ans suivant la première vente[1823]. Selon l'art. 20a al. 1 lit. a LIFD, une vente de participations qualifiées a lieu lorsque plusieurs vendeurs procèdent à une vente en commun, c'est-à-dire basée sur une volonté commune.

Pour déclencher les conséquences de la liquidation partielle indirecte, il faut que le vendeur détienne les droits de participation aliénés dans sa fortune privée et que l'acquéreur en dispose dans sa fortune commerciale. Comme nous l'avons vu, c'est ce changement de système qui donne lieu à une imposition. Les participations soumises au principe de la valeur nominale sont nouvellement soumises au principe de la valeur comptable. En cas de vente à une personne domiciliée à l'étranger, on considère en général qu'un changement de système a lieu[1824]. Cela est dû au fait que, en principe, les Etats étrangers appliquent également dans le domaine de la fortune privée, le principe de la taxation fondée sur le prix d'acquisition et non celui de la valeur nominale.

Dans un délai de 5 ans à partir de la vente, l'acquéreur des droits de participation procède à une distribution. Cette distribution, qui peut avoir lieu sous la forme d'une prestation appréciable en argent en faveur de l'acquéreur ou de ces actionnaires[1825], est prélevée sur de la substance non

[1822] Un échange de participations est considéré comme une combinaison de deux transactions juridiques à titre onéreux et est également imposable, cf. circulaire AFC, LPI, ch. 4.1.

[1823] Circulaire AFC, LPI, ch. 4.2.

[1824] Selon le Conseil fédéral, il s'agit cependant d'une hypothèse réfutable, cf. MESSAGE RIE II, p. 4541 ; l'administration fédérale des contributions ne prend pas position sur ce point dans la circulaire AFC, LPI.

[1825] Circulaire AFC, LPI, ch. 4.5.

nécessaire à l'exploitation, existante et susceptible d'être distribuée au sens du droit commercial au moment de la vente. Nous ne rentrerons pas ici dans les détails du mode de détermination de cette substance. L'examen de ce point, qui a déjà été largement traité par la doctrine, sortirait du cadre de la présente recherche.

La distribution doit avoir lieu avec la participation du vendeur. Pour déterminer si une participation du vendeur a lieu, l'administration fédérale des contributions propose de reprendre la jurisprudence rendue avant l'entrée en vigueur de l'art. 20a al. 1 lit. a LIFD[1826]. Selon cette jurisprudence[1827], il y a participation lorsque le vendeur sait ou devrait savoir que les fonds existants, non nécessaires à l'exploitation et susceptibles d'être distribués au moment de la vente et prélevés dans la société visée, lui reviendront sous la fortune du prix de vente.

Si les conditions de la liquidation partielle indirecte sont remplies, le produit de la vente est considéré (en partie) comme un rendement de la fortune du vendeur et imposé à ce titre dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt[1828].

C. Résumé

Le présent chapitre a eu pour objet l'examen de la liquidation partielle indirecte. Après avoir mentionné le défaut de base légale dans l'AIFD et dans la première bouture de la LIFD, nous avons présenté dans un premier temps le projet de réglementation proposée par Conseil fédéral dans le cadre de la réforme II de l'imposition de l'entreprise. Nous avons vu que ce dernier proposait trois modèles différents pour appréhender la liquidation partielle indirecte et nous avons analysé plus en détail celui qui prévoyait le concept de dividende de remplacement. Selon ce modèle, le produit de la vente de droits de participation à un acquéreur qui n'est pas soumis au principe de la valeur nominale est imposable si le vendeur à détenu au moins 20 % du capital-actions ou du capital social de la société dont les droits de participation sont vendus. Ce modèle qui introduisait un véritable cas de réalisation systématique a été virulemment critiqué en doctrine, raison pour laquelle le législateur lui a préféré la version actuellement en vigueur.

1826 Circulaire AFC, LPI, ch. 4.7.

1827 Notamment StE 2002, B 24.4 n. 63 ; ASA 60, 536, consid. 6b ; ASA 59, 717, consid. 5b.

1828 Cf. art. 151 al. 2, 152 et 153 LIFD.

Nous avons également vu que le projet adopté par le législateur et actuellement en vigueur ne représente, à notre sens, pas un cas de réalisation systématique. En effet, la société distributrice est effectivement appauvrie lors de la distribution de la substance économique non nécessaire à l'exploitation existant déjà au moment de l'acquisition. Ce n'est donc pas uniquement le changement de système qui justifie l'imposition mais bien plus la distribution subséquente de réserves existantes au moment du changement de système. Dans cette mesure, les problèmes typiques de liquidité[1829] ou le rapport particulier avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive[1830] ne se retrouvent pas dans le cas de figure de la liquidation partielle indirecte. Ainsi, contrairement à la transposition, à laquelle elle est souvent associée, la liquidation partielle indirecte n'entre pas dans notre définition de la réalisation systématique. Dans cette mesure, nous avons limité notre analyse à ce qui était strictement nécessaire pour bien appréhender cette notion typique du droit fiscal suisse.

V. Apports dissimulés de capital

A. Généralités

1. Notions et délimitations

Un apport dissimulé de capital (ou apport sous-évalué)[1831] a lieu lorsqu' un bien est transmis à une société de capitaux[1832] par un porteur de parts à une valeur inférieure à sa valeur vénale. Le transfert à la filiale peut prendre la forme d'un apport d'actifs ou d'une vente à la valeur comptable[1833]. La différence entre la valeur vénale du bien et sa valeur apportée (formelle) inférieure constitue un apport dissimulé[1834]. On le qualifie d'apport dissimulé, car contrairement à l'apport apparent ou ouvert, il n'apparaît pas

1829 Cf. *supra*, p. 166.

1830 Cf. *supra*, p. 156 ss.

1831 La doctrine parle parfois « d'apports implicites », cf. RYSER/ROLLI, *précis,* p. 222 ; le terme allemand correspondant est « *verdeckte Kapitaleinlage* » ; YERSIN fait une distinction entre les apports dissimulés et les apports sous-évalués ; cf. YERSIN, *Quelques réflexions*, p. 194.

1832 Le présent chapitre n'examine pas la problématique des apports à une société de personnes.

1833 Notamment, GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 60 ad art. 61 ; GLAUSER, *Apports*, p. 264 ; cf. également circulaire AFC, restructurations, ch. 4.4.1.2.4.

1834 GURTNER, *steuerliche Behandlung*, p. 492.

dans les comptes de la société[1835]. Ce terme regroupe toutes les prestations appréciables en argent qu'un actionnaire accorde à une société sans recevoir de contre-prestation équivalente[1836].

La doctrine retient parfois que l'apport dissimulé constitue l'opération inverse de la distribution dissimulée de bénéfice[1837]. Alors que dans le cas de la distribution dissimulée de bénéfice, un transfert de bénéfice a lieu de la société à l'actionnaire, l'apport dissimulé constitue le flux inverse, c'est-à-dire de l'actionnaire à la société[1838]. De ce point de vue, il est vrai que l'apport dissimulé est l'opération symétrique à la prestation appréciable en argent. Cependant, ces deux opérations divergent sur un point important : contrairement à la distribution dissimulée de bénéfices, l'apport dissimulé n'exige pas un appauvrissement de la partie effectuant la prestation. La société bénéficiant de l'apport dissimulé est enrichie sans que le sujet apportant (l'actionnaire) ne soit appauvri[1839]. Dans cette mesure, l'apport dissimulé ne met pas en péril les intérêts des créanciers, ni ceux d'éventuels actionnaires minoritaires[1840]. Il s'agit là d'une différence fondamentale qui influence le traitement de l'une et de l'autre de ces opérations et sur laquelle nous aurons l'occasion de revenir.

Lorsque l'on parle d'apports dissimulés, il est nécessaire de distinguer deux situations fondamentalement différentes[1841]. D'une part, il s'agit des apports dissimulés qui ont lieu par transfert d'actifs à un prix inférieur d'un actionnaire à une société. D'autre part, il s'agit de la renonciation à un profit ou de la prise en charge de frais par l'actionnaire en faveur de la société dont il détient des parts sociales. Nous proposons dans le paragraphe suivant de présenter pourquoi, à notre avis, ces deux situations doivent être distinguées.

1835 GLAUSER, *Apports*, p. 191 ; WEIDMANN/BÜHLER, *steuerliche Behandlung*, p. 327 ; LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 784 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 158 ad art. 58 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 251 ; BRÜLISAUER/SUTER, *Kapitaleinlageprinzip,* p. 113.

1836 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 119.

1837 GLAUSER, *Apports*, p. 192 ; REICH, *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 625 ; YERSIN, *Quelques réflexions*, p. 193 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 188 ad art. 57-58 ; KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 100 ad art. 24 ; BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 116 ad art. 70 ; BRÜLISAUER/SUTER, *Kapitaleinlageprinzip,* p. 116.

1838 HEUBERGER, *verdeckte Gewinnausschüttung*, p. 181 ss.

1839 GLAUSER, *Apports*, p. 192 ; KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 100 ad art. 24.

1840 REICH, *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 625 ; KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 100 ad art. 24.

1841 La doctrine fait souvent référence à cette classification, cf. notamment : GLAUSER, *Apports*, p. 193 ; NEUHAUS, *Fusionsgesetz*, p. 31 ; LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 787.

Une filiale représente une entité distincte de sa société mère. Ces deux entités peuvent donc conclure entre elles tous types de contrat. Dans la mesure où la rémunération payée par la filiale est inférieure au prix qui aurait été convenu entre deux sociétés indépendantes, des bénéfices lui sont transférés de manière occulte. Le bénéfice imposable de la société mère est diminué du montant représentant la différence entre la valeur du marché de la prestation servie et sa valeur de transfert. En contre-partie, le bénéfice de la filiale est augmenté du même montant. Ces prestations sous-évaluées peuvent avoir lieu sous une multitude de formes. Elles peuvent revêtir la forme d'un contrat de vente ou de mise à disposition de certains biens ou de droits ou d'argent. Elles peuvent également prendre la forme d'un contrat de location, un affermage ou encore l'exécution de services[1842]. Tous ces cas de figure ont pour effet que des bénéfices sont transférés de la société mère à sa filiale. Cela dit, seul le transfert d'actifs (par une vente à la filiale, un apport en nature au moment de la constitution de la filiale ou une reprise de biens) a pour effet que des réserves latentes sont transférées à la filiale. Dans ce cas de figure, un véritable transfert de substance fiscale a lieu. Dans les autres cas (contrats de service, prêts, etc.) des bénéfices sont bien transférés d'une entité à une autre mais ce transfert ne concerne pas des réserves latentes. Il s'agit d'un apport par renonciation à un profit[1843] mais qui n'a pas pour effet que des éléments économiques sur lesquels des réserves latentes reposent sont transférées. A notre sens, seuls les apports d'actifs sous-évalués soulèvent la question de la réalisation systématique. Uniquement cette situation peut faire disparaître de la substance fiscale latente existante sur les actifs transférés. Pour cette raison, nous nous concentrerons sur cette situation.

Le présent chapitre n'examine pas la problématique de l'apport à une filiale à l'étranger. Ce point sera traité dans la partie concernant l'impôt de départ[1844]. Nous nous concentrerons également sur les apports d'éléments économiques provenant de la fortune commerciale du sujet apportant à l'exclusion des apports provenant de sa fortune privée. Les biens de la fortune privée n'ayant pas de valeur comptable, ils n'incorporent pas de réserves latentes dont le transfert à la filiale pourrait donner lieu à une

1842 SCHÄRRER, *Kapitaleinlagen*, p. 280 ; WEIDMANN/BÜHLER, *steuerliche Behandlung*, p. 328.

1843 « *Kapitaleinlage durch Gewinnverzicht* », cf. KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n 102 ad art. 24.

1844 Cf. *infra*, p. 525.

imposition en raison de la systématique fiscale[1845]. En outre, vu que les gains en capital privé sont exonérés, l'actionnaire transférant n'est en principe pas imposable en raison du transfert[1846]. Le cas particulier de la transposition, qui a trait à un apport de la fortune privée du contribuable à une société dont il détient une part prépondérante, a été examiné dans un chapitre indépendant[1847].

Au vu de la particularité de la matière examinée, notamment son évolution au fil des réformes législatives, le présent chapitre sera structuré de manière différente que les autres. Nous examinerons dans un premier temps le traitement des apports dissimulés de capital selon le droit comptable (let. B) puis successivement son traitement fiscal avant la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise (let. C, ch. 2) puis après cette réforme (let. C, ch. 3) et encore après la modification des dispositions fiscales engendrée par l'entrée en vigueur de la loi sur la fusion (let. C, ch. 4). Nous nous concentrerons ensuite sur les effets de l'entrée en vigueur de la réforme II de l'imposition des entreprises (let. C, ch. 5). Comme nous le verrons, chacune de ces réformes a influencé le traitement fiscal des apports dissimulés de capital. A ce titre, nous pensons qu'il se justifie de présenter ces différentes étapes de manière distincte. Au préalable, nous proposons d'examiner la nature de l'imposition (ch. 2).

1845 Il est en général admis que les apports d'éléments économiques de la fortune privée doivent être effectués à leur valeur vénale. En tout état de cause, un apport de la fortune privée à une société de capitaux à une valeur inférieure à sa valeur vénale serait un mauvais calcul. La possibilité pour la société de passer des amortissements sur la valeur comptable serait réduite vu que la valeur comptable est originairement inférieure à la valeur vénale du bien apporté. En outre, la différence entre la valeur d'apport et la valeur vénale court le risque d'être considéré comme un bénéfice de la société recevante alors qu'elle aurait pu bénéficier de l'exonération au titre d'apport selon l'art. 60 lit. a LIFD, cf. WEIDMANN/BÜHLER, *steuerliche Behandlung*, p. 373 ss ; GLAUSER, *Apports*, p. 274 ; YERSIN, *Quelques réflexions*, p. 181 s ; RYSER/ROLLI, p. 271 ; GURTNER, *Verdeckte Kapitaleinlage*, p. 556.

1846 GLAUSER, *Apports*, p. 274.

1847 Cf. *supra*, p. 320 ss.

2. Nature de l'imposition

a. Doctrine

Selon la doctrine majoritaire[1848], les cas de figure que nous examinerons dans le présent chapitre soulèvent la question d'une potentielle réalisation systématique.

Cette position est également celle de l'administration fédérale des contributions. Dans un premier temps, lors de la publication de la circulaire n° 9[1849], elle considère que l'apport dissimulé de capital entraîne en principe l'imposition des réserves latentes transférées à une filiale bénéficiant de la réduction pour participations mais ne mentionne certes pas expressément le terme de réalisation systématique[1850]. En revanche, dans les circulaires successives, l'administration fédérale des contributions est plus précise sur ce point. La circulaire n° 5 sur les restructurations[1851] mentionne expressément le transfert à une filiale comme un cas de « réalisation due à la systématique fiscale ». Il en va de même dans la circulaire n° 23[1852] qui contient le terme de « réalisation en raison de la systématique fiscale » due à l'imposition partielle. Cette position ressort également du fait que, selon l'administration fédérale des contributions, lors de transfert d'une participation bénéficiant déjà d'un allégement, aucune imposition n'a lieu[1853]. On peut en déduire que c'est bien en raison de la crainte de perte de substance fiscale que l'administration fiscale se considère fondée à intervenir.

Cela dit, cette conception ne fait pas l'unanimité en doctrine et certains auteurs considèrent qu'un apport dissimulé constitue une réalisation

---

1848 GLAUSER, *Apports*, p. 137 et 260 ; ALTORFER/DUSS, *DBG-Komm*, n. 41 et 42 ad art. 70 ; REICH, *Grundriss*, p. 67 ; GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 253 et 254 ; KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 104 ad art. 24 ; BÖCKLI, *Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 302 ; VON DER CRONE, *et al.*, *Fusionsgesetz*, p. 496 ; DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 258 ; HEUBERGER, *verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 304 ; JUNG emploie le concept de « *durch den Beteiligungsabzug bedingte Realisationstatbestände* », cf. JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen,* p. 273 ; ce terme est également employé REICH, *Grundriss,* p. 67.

1849 Circulaire AFC, réforme 1997.

1850 En revanche, il est intéressant de noter que la circulaire AFC n° 23 qui vise pourtant un cas très proche mentionne la notion de « réalisation en raison de la systématique fiscale », cf. circulaire AFC, imposition partielle, ch. 2.4.2.

1851 Circulaire AFC, Restructurations, ch. 2.2.2.

1852 Circulaire AFC, imposition partielle, ch. 2.4.2.

1853 Cf. circulaire, réforme 1997, ch. 2.5.3 e).

effective. C'est le cas notamment de WIDLER[1854] pour qui une réalisation effective se produit lorsque la prestation et la contre-prestation n'ont pas la même identité économique. Selon lui, cette exigence d'identité économique n'est pas donnée dans le cas de l'apport sous-évalué à une filiale, dans la mesure où l'actif transféré n'a pas la même identité économique que la participation. Il retient ainsi qu'une réalisation effective se produit. Pour BEHNISCH[1855], la contre-prestation reçue (c'est-à-dire l'augmentation de valeur de la participation concernée) est librement disponible lors de transfert d'actifs isolés[1856]. Dès lors, le critère de la libre disponibilité de la contre-prestation étant rempli, il faut parler de réalisation effective dans ces cas. C'est le cas également de LOCHER[1857] et LOCHER/AMONN[1858] pour qui nous le verrons le droit commercial requière déjà le décompte des réserves latentes transférées. Selon eux, un apport dissimulé ne constitue pas une réalisation systématique mais bien une réalisation effective.

b. Prise de position

Dans la mesure où nous ne nous sommes pas encore prononcés sur le traitement comptable de l'opération examinée ici, il est difficile à ce stade de trancher la question de la nature de l'imposition des apports dissimulés.

Cependant comme nous allons le voir[1859], nous considérons que le droit commercial ne s'oppose pas à ce qu'une société transfère un actif à une filiale à une valeur comptable inférieure à sa valeur vénale. Dès lors, en application du principe de déterminance, les réserves latentes transférées ne doivent pas être décomptées lors de l'apport dissimulé. On ne peut ainsi pas retenir qu'une réalisation effective a lieu. Nous verrons ainsi que l'imposition préconisée par le fisc se base sur des motifs fiscaux et doit dès lors être qualifiée de réalisation systématique.

1854 WIDLER, *echte Realisation*, p. 175.

1855 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 242 ss.

1856 Ce qui n'est pas le cas lors de transfert d'exploitation ou de partie d'exploitation, cf. BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 243.

1857 LOCHER, *Kommentar II*, n. 164 ad art. 58.

1858 LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 788.

1859 Cf. *infra,* p. 362.

B. Traitement comptable

1. Généralités

Le présent chapitre présente la problématique du traitement comptable des apports dissimulés. En effet, une controverse a lieu sur la question de savoir si le droit comptable exige le décompte des réserves latentes lors d'un apport à une filiale. Dans un premier temps, nous présenterons la pratique à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (ch. 2). Nous présenterons ensuite l'avis des auteurs principaux (ch. 3) puis démontrerons quelle conception nous paraît la plus juste et pour quelle raison (ch. 4).

L'objectif d'une telle présentation est de procurer les bases de la réflexion permettant de déterminer le traitement fiscal d'un apport dissimulé. En effet, comme nous l'avons vu[1860], nous soutenons que le point de départ de la détermination du bénéfice réalisé est le droit commercial. Ce résultat peut ensuite être modifié par l'application d'éventuelles règles fiscales correctrices. Pour cette raison, il est nécessaire dans un premier temps de déterminer si le droit comptable exige déjà un décompte des réserves latentes lors du transfert d'actifs sous-évalués à une filiale.

2. Pratique

Les sociétés de capitaux étant dotées de la personnalité juridique, elles sont des contribuables distinctes de leur propriétaire. D'un point de vue du droit civil, un transfert de la fortune de l'actionnaire à la société de capitaux représente un transfert de propriété[1861]. Le droit suisse ne connaît en effet qu'une notion limitée de comptabilité de groupe.

Cela dit, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les apports dissimulés ne sont pas interdits par le droit commercial[1862]. Dans le fameux arrêt « *R investment Group* »[1863], notre haute Cour a en effet considéré que des biens (en l'occurrence des participations) pouvaient être apportés à une valeur comptable inférieure à leur valeur vénale[1864]. En admettant le transfert à la valeur comptable à une filiale, le Tribunal fédéral confirme donc

---

1860 Cf. *supra*, p. 55 ss.

1861 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 89.

1862 Dans ce sens : LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 785.

1863 Arrêt du TF du 11 mars 2002 = StR 2002, 395 = RDAF 2002 II 131.

1864 Nous avons déjà eu l'occasion de présenter cet arrêt lorsque nous étudiions la possibilité de réévaluer des actifs transférés à une filiale, cf. *supra*, p. 46.

indirectement que les apports dissimulés sont admis par le droit commercial[1865].

3. Doctrine

A titre préalable, il faut constater que la doctrine est unanime[1866] sur la question de l'interdiction des apports surévalués. En effet, pour ne pas léser les créanciers de la société, il est généralement admis que l'apport à une valeur comptable supérieure à la valeur vénale du bien apporté est prohibé par le droit commercial. Dès lors, la valeur maximale à laquelle un bien peut être apporté à une société de capitaux est la valeur vénale de ce dernier[1867]. Dans la mesure où l'autorité fiscale ne peut pas taxer un contribuable sur la base d'un bilan inexact[1868], un bilan comprenant des actifs surévalués doit être rectifié et les actifs ramenés à leur valeur vénale.

En revanche, la doctrine n'est pas unanime sur la question de l'admissibilité selon le droit comptable des apports dissimulés. Il nous semble intéressant de présenter dans les prochains paragraphes la position de certains auteurs.

Selon REICH[1869], l'apport dissimulé de capital n'est pas contraire au droit comptable et ce pour plusieurs raisons. Tout d'abord, une entreprise n'est pas obligée de faire du profit dans le cadre de ses relations d'affaires avec les sociétés qu'elle domine[1870]. Une aliénation aux conditions du marché peut même violer le principe de prudence généralement admis dans le commerce[1871]. Ce sera notamment le cas lorsqu'une transaction n'a pas lieu sur la base de réflexion économique valable mais uniquement pour augmenter le profit de la société mère. En outre, lors du transfert à une filiale, le risque de diminution de valeur de l'élément économique n'est pas transféré définitivement à la filiale. En effet, une éventuelle diminution de

---

1865 GURTNER, *Verdeckte Kapitaleinlage*, p. 550 ; LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 785.

1866 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 104 ; YERSIN, *Quelques réflexions*, p. 175 ; GURTNER, *Verdeckte Kapitaleinlage*, p. 549 ; GLAUSER, *Apports*, p. 305 ; GURTNER, p. 493.

1867 Art. 960 al. 2 CO.

1868 Ce sera le cas d'un bilan dans lequel les actifs sont surévalués ou les passifs sous-évalués.

1869 REICH, *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 626 ss ; REICH, *Grundriss*, p. 45.

1870 « *Der Kaufmann ist nicht verplichtet, im Umsatz mit selbstbeherrschten Gesellschaften einen Gewinnzuschlag zu verrechnen* » ; selon REICH, cette constatation est d'autant plus vraie lorsque le gain effectué par la société mère a des influences négatives sur le résultat de la filiale, cf. REICH, *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 626.

1871 REICH, *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 626.

valeur de l'élément transféré ultérieure à son transfert affecterait le résultat aussi bien de la filiale que celui de la société mère transférant qui subirait une diminution de la valeur de ses actions[1872]. Dès lors, le transfert à la valeur comptable se justifie[1873]. REICH a également développé le concept de dédoublement des réserves latentes dans les opérations de filialisation. Selon lui, les réserves latentes se dédoublent vu qu'elles se retrouvent aussi bien avec le bien apporté à la filiale que dans le compte participations de la société transférante. Dans ce sens, les réserves se déplacent uniquement d'un poste au bilan à un autre[1874].

GLAUSER[1875] soutient également le point de vue selon lequel un apport dissimulé ne constitue par un acte de réalisation selon le droit comptable. Lui aussi relève tout d'abord que le droit comptable suisse est fidèle au principe de prudence selon lequel seules les plus-values réalisées peuvent être imposées. Une réalisation n'a pas lieu en l'espèce vu que le transfert à la filiale ne permet pas de « fixer » la plus-value comme lors d'une vente sur le marché. Ensuite, GLAUSER relève que le transfert à la valeur comptable ne lèse pas les intérêts du « destinataire du bilan de la société apporteuse » vu que celle-ci n'est pas appauvrie. Les réserves latentes afférentes au bien apporté restent liées à ce dernier et se retrouve dans le bilan de la société apportant au poste participations. Troisièmement, selon une approche économique, les réserves latentes ne sont pas réellement aliénées mais restent en possession de la société mère qui les conserve, après l'apport, indirectement, par le biais de la filiale[1876]. En outre, cet auteur justifie son point de vue en examinant la situation sous l'angle des IFRS desquels ressort que les normes « *true and fair* » ne prévoient pas la comptabilisation de la plus-value en cas d'apport à une filiale[1877]. Il serait dès lors surprenant de retenir une conception plus restrictive en droit comptable suisse qui est

1872 Ce point est sujet aux critiques d'une partie de la doctrine, notamment BARTHOLET pour qui, un prix de transfert effectué selon le principe de « *dealing at arm's length* » prend en compte le risque de perte de valeur future des éléments économiques transférés et que dès lors, un transfert à une valeur fixée à un prix qui aurait été conclu entre tiers indépendants (avec prise en compte du risque de diminution de valeur) ne viole pas le principe de prudence, cf. BARTHOLET, *Transferpreisberichtigung*, p. 42.

1873 REICH, *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 626.

1874 REICH emploie le terme de « *wandern* », cf. REICH, *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 272.

1875 GLAUSER, *Apports*, p. 194 ss.

1876 GLAUSER, *Apports*, p. 196.

1877 GLAUSER, *Apports*, p. 196 ss.

traditionnellement plus permissif sur la création respectivement le maintien de réserves latentes[1878].

La conception selon laquelle un apport dissimulé ne représente pas un acte de réalisation selon le droit commercial est soutenue actuellement par la majorité de la doctrine[1879]. Pour BÖCKLI[1880], le fait que les actionnaires peuvent procéder à des apports dissimulés de capital est plus ou moins un « acquis helvétique ».

Ce point ne fait cependant pas l'unanimité en doctrine. LOCHER[1881] et LOCHER/AMONN[1882] par exemple considèrent qu'un apport sous-évalué fait courir le risque que le bénéfice futur de l'entreprise soit représenté de manière trop favorable. Les intérêts des actionnaires sont touchés même si la valeur de l'entreprise (« *Haftungssubstrat* ») est augmentée par l'injection de capital. Admettre des apports dissimulés serait en contradiction avec le système de valeur du droit des actions[1883] : Au vu que seul un bilan commercial faisant état de la fortune de l'entreprise[1884] est pertinent pour le droit fiscal selon le principe de déterminance, le bilan commercial lui-même devrait déjà être corrigé[1885]. Selon ces auteurs, les apports dissimulés doivent être considérés comme contraires au droit commercial parce que des réserves latentes sont transférées à un autre contribuable qui devra un jour les faire apparaître en tant que revenu créé par lui-même[1886]. En outre, on pourrait nier l'existence d'une réalisation dans les relations mère-fille uniquement en

---

1878 Le droit fiscal suisse qui est régi par le principe de la prudence accepte de manière plus large l'existence de réserves latentes que les systèmes comptables soumis au principe de « *true and fair view* ».

1879 Notamment : YERSIN, *Quelques réflexions*, p. 175 ; GURTNER, *Verdeckte Kapitaleinlage*, p. 550 ; GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 252 ; WIDMER, *réduction pour participations*, p. 103 ; GLAUSER, *Apports*, p. 137 ; ALTORFER/DUSS, *DBG-Komm*, n. 41 et 42 ad art. 70 ; REICH, *Grundriss*, p. 67 ; GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 253 et 254 ; KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 104 ad art. 24 ; BÖCKLI, *Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 302 ; VON DER CRONE*, et al.*, *Fusionsgesetz*, p. 496 ; DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 258 ; HEUBERGER, *verdeckte Gewinnausschüttungen*, p. 304.

1880 BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 242.

1881 LOCHER, *Kommentar II*, n. 33 ss ad art. 60.

1882 LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 784.

1883 « *Dieses Verhalten steht im Widerspruch zur aktienrechtlichen Wertordnung* », cf. LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 784.

1884 « *Vermögensstandgewinn* ».

1885 LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 785.

1886 Selon LOCHER, un tel phénomène serait crassement trompeur *(« krass irreführend »)*, cf. LOCHER, *Kommentar II*, n. 33 ss ad art. 60.

adoptant une conception de groupe[1887], qui n'est pas appropriée en l'espèce[1888]. Dès lors, une telle opération ne constitue pas une réalisation systématique, ni comptable mais bien une réalisation effective[1889]. En outre, le droit positif ne dispose pas de base légale permettant de s'écarter du principe du « *dealing at arm's length* » qui doit dès lors s'appliquer dans les relations mère-fille[1890], ce qui exclut que des apports puissent être faits à leur valeur comptable.

Pour BEHNISCH[1891] également, le droit comptable ne tolère pas le transfert d'actifs à la valeur comptable à une filiale. Selon le droit commercial chaque sujet de droit est considéré en tant que tel et les transferts entre entités doivent s'effectuer conformément au « *arm's length principle* »[1892].

4. Prise de position

A notre sens, le droit comptable n'exige pas que les apports faits en faveur d'une filiale soient effectués à la valeur vénale des actifs transférés. Nous nous rallions sur ce point à l'avis de la doctrine majoritaire[1893] et à la jurisprudence du Tribunal fédéral[1894] et ce pour plusieurs raisons que nous proposons de présenter dans le présent chapitre.

Un des points les plus importants, fréquemment soulevé par la doctrine, est le fait que les réserves latentes ne disparaissent pas lors de l'apport mais qu'elles sont au contraire dédoublées. Les réserves latentes existantes sur l'actif transféré migrent avec ce dernier sur le compte participations du sujet transférant. Parallèlement, elles se retrouvent dans le compte de la société recevante avec l'objet de l'apport.

L'apport d'un actif à une valeur comptable inférieure à sa valeur vénale est conforme au principe de prudence prévu par le Code des obligations[1895].

1887 "*Konzernrechtlichen Betrachtungsweise*".

1888 LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 788.

1889 LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 788 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 164 ad art. 58.

1890 LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 789.

1891 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 195 s et p. 242 ss.

1892 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 196.

1893 Cf. *supra*, p. 359 ss.

1894 Arrêt « *R Investment Group* » = arrêt du TF du 11 mars 2002 = StR 2002, 395 = RDAF 2002 II 131.

1895 Art. 662a al. 2 ch.3 CO ; cf. *supra*, p. 82.

Ce dernier s'oppose à ce qu'un élément économique soit inscrit au bilan à une valeur supérieure à sa valeur vénale et préfère en cas de doute retenir une valeur inférieure. Il est dans l'intérêt des créanciers de la société bénéficiant de l'apport que le bien apporté soit inscrit à une valeur tendanciellement basse.

Bien que le droit comptable suisse ne connaisse qu'une notion limitée de comptabilité de groupe, il est évident que dans les relations entre sociétés réunies sous la même direction, la recherche du profit n'est pas la même qu'entre sociétés tierces. Cela vaut d'autant plus pour les relations qu'une société entretient avec ces filiales détenues entièrement par le groupe. La renonciation à un profit dans les affaires conclues avec ses filiales n'est pas un renoncement définitif vu que la société apporteuse est directement intéressée au bénéfice de la société recevante en tant qu'actionnaire.

Notre position peut également être défendue à l'aide d'autres indices. C'est le cas notamment du fait que, l'administration fédérale des contributions considère que le transfert de réserves latentes dans un domaine bénéficiant de la réduction pour participations ou de l'imposition partielle des rendements de participations donne lieu à une « réalisation en raison de la systématique fiscale »[1896]. Cette position sous-entend que la réalisation n'a pas lieu au niveau du droit commercial déjà mais bien plus en application du droit fiscal. En outre, cette opinion est également confirmée par le fait que les participations qualifiées, c'est-à-dire qui bénéficient de la réduction pour participations peuvent être transférées à une filiale à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice sans incidence fiscale[1897]. De même, si la question du traitement fiscal lors d'apports dissimulés est à nouveau beaucoup discutée en doctrine, c'est en raison de la particularité du droit fiscal. Nous pensons notamment aux conséquences de l'extension de la réduction pour participations aux gains en capital ou à l'imposition partielle des rendements de participations. Ces phénomènes qui seront discutés ci-dessous, sont purement fiscaux et n'ont aucun impact sur le traitement comptable des opérations en question. Il faut là aussi y voir un argument en faveur de la non-réalisation des réserves latentes transférées selon le droit comptable.

[1896] Circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.5.3.c.

[1897] Circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.5.3.d.

En conclusion, nous retenons que le droit comptable autorise les apports dissimulés de capital à une filiale[1898]. Ainsi, le décompte des réserves latentes transférées n'est pas nécessaire selon le droit comptable.

C. Traitement fiscal

1. Généralités

Le traitement fiscal des apports dissimulés est depuis longtemps sujet à débat[1899]. Ce débat a été ravivé par plusieurs modifications législatives instaurant des exonérations respectivement des allégements fiscaux aux rendements et aux gains en capital réalisés sur les participations qualifiées.

Le présent chapitre se propose de présenter le traitement fiscal réservé aux apports dissimulés de capital dans sa « situation initiale », c'est-à-dire lorsque les gains en capital effectués sur des participations, même qualifiées, ne bénéficiaient pas d'un quelconque allégement. Cette situation, qui prévalait avant la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise[1900] fait l'objet de la première partie du présent chapitre (ch. 2). Nous analyserons ensuite la situation après l'entrée en vigueur de cette réforme (ch. 3) puis celle après l'entrée en vigueur de la réforme II de l'imposition de l'entreprise (ch. 4). Ces deux modifications législatives ont eu une influence sur le traitement fiscal des apports dissimulés de capital.

2. Avant la réforme 1997 de l'imposition des entreprises

a. Généralités

Le présent chapitre vise à présenter la situation avant l'entrée en vigueur des différentes réformes qui ont instauré une atténuation de la triple imposition

---

1898 A notre sens, cette situation ne devrait pas être modifiée en cas d'acceptation du projet de modification du Code des obligations, MESSAGE révision CO et P-CO. Nous ne pouvons notamment pas suivre BÖCKLI selon lequel « *wenn jedoch die nun neu eingeführte strenge Aktivierungspflicht ernst genommen wird, bedeutet das nicht anderes, als dass in der Bilanz auch die « à fonds perdu » eingelegten Aktiven nun sofort mit ihrem « verlässlich geschätzten » Wert eingebucht werden müssen* », cf. BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 242. A notre sens, un tel résultat même s'il pourrait être déduit d'une interprétation stricte des modifications légales proposées doit être refusé car il ne peut pas refléter l'intention du législateur qui n'a jamais été d'entraver les restructurations.

1899 GLAUSER, *Apports*, p. 223.

1900 Cette réforme est entrée en vigueur le 1er janvier 1998.

économique du bénéfice de l'entreprise. En effet, avant que le législateur instaure une imposition privilégiée des rendements de participations, les gains en capital effectués sur des participations étaient frappés par l'impôt sur le bénéfice.

b. Pratique

Dans un arrêt de 1969[1901], le Tribunal fédéral considéra que la transformation d'une raison individuelle en une société anonyme ne donne pas lieu à imposition. Selon cette jurisprudence, le transfert d'une exploitation à une filiale à une valeur comptable inférieure à sa valeur vénale ne donne pas lieu à une imposition immédiate des réserves latentes transférées mais ces dernières bénéficient d'un report d'imposition[1902]. Cet arrêt est intéressant dans la mesure où il consacre le principe de l'apport en neutralité fiscale d'une exploitation à une filiale nouvellement créée.

Cela dit, dans le fameux arrêt « *Schwyzer Fabrikliegenschaft* »[1903], notre haute Cour est allée plus loin en étendant le report d'imposition à l'apport de biens isolés[1904]. A cette occurrence, le Tribunal fédéral retint que « l'immeuble qui fait partie de la fortune commerciale d'une raison individuelle peut-être transféré à sa valeur comptable à une société anonyme dominée par le propriétaire de la raison individuelle sans qu'il y ait décompte fiscal des réserves latentes existantes sur cet actif »[1905]. Cet arrêt très souvent commenté par la doctrine[1906] a trait au transfert d'un immeuble à la valeur comptable d'une raison individuelle à une société anonyme

1901 Arrêt du TF du 20 juin 1969 = ASA 38, 497 = RDAF 1972, 302. Dans cet arrêt, X a exploité un commerce en raison individuelle jusqu'à fin 1961. En 1962, il fonda X SA à laquelle il fit l'apport de son commerce.

1902 Le Tribunal fédéral réserve cependant le cas de l'évasion fiscale, cf. arrêt du TF du 20 juin 1969, consid. 2 = ASA 38, 497 = RDAF 1972, 302.

1903 Arrêt du TF du 14 mai 1976 (« *Schwyzer Fabrikliegenschaft* »), consid. 4 = ATF 102 Ib 50 = ASA 45, 254 = NStP 30, 255 = StR 32, 56 = RDAF 1977, 104.

1904 YERSIN, *Quelques réflexions*, p. 181 ; selon GLAUSER, cet arrêt ne traite pas de manière approfondie la question de la réalisation de réserves latentes mais se limite à admettre la neutralité fiscale en cas d'apports dissimulés, cf. GLAUSER, *Apports*, p. 251. Cela dit à notre sens, il ressort clairement de cette jurisprudence que les apports dissimulés peuvent être effectués en neutralité fiscale du moins avant l'entrée en vigueur de la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise.

1905 Arrêt du TF du 14 mai 1976 (« *Schwyzer Fabrikliegenschaft* »), consid. 4 = ATF 102 Ib 50 = ASA 45, 254 = NStP 30, 255 = StR 32, 56 = RDAF 1977, 104.

1906 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 195 ss ; KÄNZIG, *Grundfragen*, p. 277 ss ; YERSIN, *Quelques réflexions*, p. 179 ss, LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 788 ; MASSHARDT/GENDRE, *Commentaire IDN*, n. 99 ad art. 21 al. 1 lit. d ; JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 119 ss.

dominée par le même actionnaire. Notre haute Cour avait alors jugé qu'il n'existait en particulier « aucun motif de traiter différemment le transfert d'un immeuble et des réserves latentes à une entreprise astreinte à tenir des livres, du transfert analogue d'une exploitation entière ou d'une unité d'exploitation indépendante ». Cette opération ne donnait pas lieu à une réalisation des réserves latentes transférées. De l'avis du Tribunal fédéral, la prorogation de l'imposition se justifie matériellement aussi longtemps que les réserves latentes continuent à servir à l'exploitation et que l'entreprise reprenante soit également astreinte à tenir des comptes.

La pratique des administrations fiscales suisses se basa pendant des années sur cette jurisprudence[1907]. Ainsi, les autorités en charge de l'application de l'impôt sur la défense nationale en ont déduit qu'une imposition ne pouvait pas avoir lieu « toutes les fois qu'un élément de fortune est transféré d'une entreprise en raison individuelle, d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite à une autre entreprise ayant l'une ou l'autre de ces formes juridiques ou la forme d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, lorsque cette entreprise est dominée par les mêmes personnes, pour autant toutefois que le transfert s'opère aux valeurs comptables déterminantes fiscalement jusqu'alors, que l'élément de fortune transféré conserve par la suite la même fonction économique, que les rapports de participations demeurent les mêmes et que le transfert n'ait pas pour but d'éluder l'impôt (c'est-à-dire pour autant que les droits de participation ne soient pas aliénés dans les 5 années qui suivent le transfert) »[1908]. L'apport d'une société de capitaux ou coopérative à une filiale bénéfice du même sursis d'imposition[1909].

Cette pratique a été confirmée plus récemment par le Tribunal fédéral. Dans son arrêt « *R Investment Group* » présenté plus haut[1910], notre haute Cour a admis indirectement le transfert d'actifs à leur valeur comptable d'un actionnaire à sa filiale. En outre, l'administration fédérale des contributions y fait référence dans sa circulaire sur la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise. Dans ce document, il est en effet constaté que « les valeurs

---

1907 LOCHER, *Kommentar I*, n. 162 ad art. 58 ; LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 788 ; KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer II*, n. 274 ad art. 49 al. 1 lit b ; DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 529.

1908 MASSHARDT/GENDRE, *Commentaire IDN*, n. 99 ad art. 21 al. 1 lit. d AIFD ; YERSIN, *Quelques réflexions*, p. 179 – 180.

1909 YERSIN, *Quelques réflexions*, p. 179 – 180.

1910 Arrêt « *R investement Group* » = StR 2002, 395 = RDAF 2002 II 131.

déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice pouvaient, selon la pratique de l'ancien droit, être transférées à une filiale sans incidence fiscale »[1911].

Au vu des jurisprudences présentées ci-dessus, il y a lieu de constater que la pratique des autorités fiscales admettait en principe la neutralité fiscale de l'apport d'actifs sous-évalués à une filiale[1912].

c. Doctrine

Malgré une situation jurisprudentielle manifestement claire, la doctrine continuait de s'interroger sur la question du traitement fiscal des apports dissimulés de capital. Les jurisprudences citées ci-dessus ont en effet donné lieu à de vives critiques qu'il nous paraît intéressant d'analyser. Nous présenterons dans un premier temps, l'avis des auteurs favorables à l'admission de la réalisation puis ceux qui y sont défavorables. Le chapitre suivant (ch. c) sera quant à lui consacré à exposer notre position personnelle.

Selon un premier courant mené par KÄNZIG[1913], les réserves latentes doivent être décomptées lorsqu'un actif commercial est apporté à une filiale. Selon cet auteur, le transfert d'un actif de la fortune commerciale d'un contribuable à une société de capitaux est une aliénation onéreuse[1914]. L'apport est rémunéré par la participation correspondante ou par l'augmentation de valeur de celle-ci. Selon ce courant, suivi par une partie de la doctrine[1915], les réserves latentes transférées doivent dès lors être imposées en tant que gain en capital au niveau des actionnaires transférants. En conséquence, les apports doivent être comptabilisés à leur valeur vénale et ce, aussi bien lorsque l'apport dissimulé a lieu lors de la création, respectivement l'augmentation du capital-actions[1916], ou lors d'actes juridiques entre la société et son actionnaire[1917].

1911 Circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.4.3.c).

1912 Dans ce sens : KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 103 ad art. 24 ; LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 788 ; GLAUSER, *Apports*, p. 251 ; BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 116 ad art. 70 ; MESSAGE LFus, p. 4030.

1913 KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer II*, n. 179 ad art. 21 al. 1 lit. d ; KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer II*, n. 64 ss ad art. 49 ; KÄNZIG, *Sacheinlage*, p. 179 ss.

1914 KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer II*, n. 179 ad art. 21 al. 1 lit. d.

1915 YERSIN, *Quelques réflexions*, p. 177 ss ; YERSIN, *Apports et retraits*, p. 108 ; WEIDMANN/BÜHLER, *steuerliche Behandlung*, p. 372 ; BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 195 s et p. 242 ss ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 161 ad art. 58 ; LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 787 ; HEUBERGER, *verdeckte Gewinnausschüttung*, p. 302 ; WIDLER, *echte Realisation*, p. 154.

1916 WEIDMANN/BÜHLER, *steuerliche Behandlung*, p. 372.

1917 WEIDMANN/BÜHLER, *steuerliche Behandlung*, p. 373.

Selon LOCHER[1918] et LOCHER/AMONN[1919], nous l'avons vu les réserves latentes afférentes à l'objet de l'apport doivent être considérées comme réalisées en application du droit comptable déjà. Selon eux, le droit fiscal actuel dispose en outre d'une base légale selon laquelle les apports dissimulés doivent être imposés[1920].

BEHNISCH[1921] critique également la jurisprudence « *Schwyzer Fabrikenliegenschaft* ». A son sens, c'est à tort que le Tribunal fédéral a argumenté en faveur d'une imposition de groupe. Selon lui, cette jurisprudence néglige la conception de droit civil selon laquelle chaque sujet de droit est considéré en tant que tel et viole par là le principe de « *dealing at arm's length* »[1922]. Il en va de même pour WIDLER[1923] qui, nous l'avons vu, retient qu'une réalisation effective a lieu lors du transfert dissimulé à une filiale.

Il ressort de ce qui précède que certains auteurs importants s'opposent à la neutralité fiscale de l'apport dissimulé. Ces auteurs sont certes nombreux mais ne constituent à notre sens pas la majorité[1924]. Les paragraphes qui suivent visent à présenter le courant favorable à la neutralité fiscale de l'apport dissimulé.

Dans ce contexte, l'opinion de REICH[1925] mérite sans aucun doute d'être présentée. Selon cet auteur, soutenu par une grande partie de la doctrine[1926], l'apport dissimulé n'est pas un cas de réalisation selon le droit fiscal. La renonciation à un profit en faveur d'une filiale crée une plus-value latente

---

1918 LOCHER, *Kommentar II*, n. 161 ad art. 58.

1919 LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 787.

1920 Selon LOCHER/AMONN, les art. 58 al. 1 lit. c LIFD et 24 al. 1 lit. b LHID sont suffisamment précis pour être appliqués lors d'apports dissimulés de capital. Ces auteurs n'expliquent cependant pas plus en détail leur position, cf. LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 788. Selon LOCHER, ce n'était pas le cas de l'art. 49 al. 1 AIFD qui ne contenait pas de disposition correspondante, cf. LOCHER, *Kommentar II*, n. 164 ad art. 58.

1921 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 195 s et p. 242 ss.

1922 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 196.

1923 WIDLER, *echte Realisation*, p. 175.

1924 Contrairement à ce que soutient LOCHER, cf. LOCHER, *Kommentar II*, n. 161 ad art. 58.

1925 REICH, *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 628 ss ; REICH, *Grundriss*, p. 45 ss.

1926 SCHÄRRER, *Kapitaleinlagen*, p. 285 ; RYSER/ROLLI, *Précis*, p. 273 ; WIDMER, *réduction pour participations*, p. 102 ; KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 105 ad art. 24 ; BRÜLISAUER/KUHN, *DBG-Komm*, n. 277 ad art. 291 ad art. 58 ; ALTORFER, *Ausdehnung*, p. 176 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 608 ss ; CONSTANTIN, *réforme*, p. 207 s ; GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 251s ; DANON, *CR-LIFD*, n. 188 ss ad art. 57-58 ; DANON, *restructurations internationales*, p. 270 s ; DUSS/ALTORFER, *DBG-Komm*, n. 41 ad art. 70 ; GURTNER, p. 497 ; GLAUSER, *Apports*, p. 252 ss.

sur la participation. Cette augmentation de valeur de la participation n'est pas un afflux d'une valeur économique d'un point de vue commercial ou économique et le sujet apportant n'acquiert ainsi pas de nouveau droit mais il bénéficie uniquement d'une plus-value non réalisée sur sa participation. Un élément économique sort bien de la fortune de la société apportante mais il ne s'agit pas d'une aliénation qui donne lieu à la réalisation de réserves latentes[1927]. Il s'agit plutôt d'une simple modification de la titularité sur ces droits, respectivement de l'habit juridique, ne provoquant pas le décompte des réserves latentes transférées[1928]. Le fait que l'actionnaire participe au bon fonctionnement de sa société correspond à l'usage commercial et il n'est pas nécessaire qu'il fasse du profit lors de transactions avec cette dernière[1929]. REICH relève que les réserves latentes restent liées au sujet transférant malgré l'apport et se retrouvent sur son compte participations. En outre, le droit fiscal ne disposant pas de base légale permettant de s'écarter du résultat comptable[1930], le résultat fiscal est dès lors lié à ce dernier qui ne prévoit pas la nécessité de décompter les réserves latentes lors du transfert[1931]. REICH émet cependant deux réserves qui ont leur importance. Selon lui, la neutralité fiscale de l'apport ne peut être garantie, ni lorsque des bénéfices sont transférés à l'étranger[1932], ni lorsqu'il conduit à admettre la présence d'une évasion fiscale[1933].

Selon GLAUSER[1934], la question de la réalisation lors d'opération d'apport doit être tranchée selon le droit commercial. Ce dernier ne contient

---

1927 REICH, *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 629.

1928 REICH parle de « *blosse Änderung der rechtlichen Trägerschaft bzw. des Rechtskleides* », cf. REICH, *Grundriss*, p. 48.

1929 Nous pouvons relever que REICH argumente dans le sens d'une imposition de groupe. En effet, selon lui, « *der sonst im schweizerischen Handels-und Steuerrecht bestehende enge Rahmen der Subjektsbezogenen Betrachtungsweise wird […] gesprengt. Die Transaktion wird dann nicht mit Blick auf die rechtliche Grenzen des an sich eigenständigen Rechtsubjekts, sondern im Hinblick auf die übergeordneter Wirtschaftseinheit der durch die Beteiligungsrecht verbundenen Personen beurteil* », cf. REICH, *Grundriss*, p. 48. Ainsi, selon lui, le conflit d'intérêt qui apparaît typiquement dans les cas d'aliénation passe au second plan en faveur de la communauté d'intérêt de la communauté que représente le groupe. Cette « *konzernrechtliche Betrachtungsweise* » employée également par le Tribunal fédéral dans l'affaire « *R investment Group* » fut l'objet de critique de la doctrine, cf. notamment, BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 196.

1930 La conception de l'analyse comptable des apports dissimulés selon REICH été présentée ci-dessus, cf. *supra*, p. 359 s.

1931 REICH, *Grundriss*, p. 46.

1932 Le traitement des apports dissimulés à une filiale à l'étranger est traité dans le contexte de l'impôt de départ international, cf. *infra*, p. 525 ss.

1933 REICH, *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 630 s.

1934 GLAUSER, *Apports*, p. 252 et 272.

pas de base légale exigeant que la comptabilisation soit effectuée à la valeur vénale des biens apportés. L'art. 58 al. 1 let. c LIFD notamment n'est pas applicable en cas d'apport dissimulé, la condition d'appauvrissement de la société transférante n'étant pas remplie[1935]. Dès lors, en vertu du principe de déterminance, le droit fiscal ne saurait s'écarter du traitement comptable. En outre, une imposition de l'apport dissimulé entraînerait une violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Selon cette conception, les réserves latentes liées à l'objet de l'apport ne sont pas réalisées économiquement mais passent uniquement à un autre poste au bilan. Dès lors, cet accroissement de fortune hypothétique ne peut être soumis à l'impôt sur le bénéfice[1936].

Selon KUHN/BRÜLISAUER[1937], les réserves latentes ne sont pas réalisées lors du transfert d'un actif à une filiale à une valeur inférieure à sa valeur vénale. Les éléments de fortune restent liés à la société apportante de manière indirecte par le biais de sa participation dans la filiale et il s'agit uniquement d'une restructuration à l'intérieur de la fortune de la société mère[1938]. Ces auteurs relèvent également que d'un point de vue purement formel, le transfert onéreux d'actifs est une réalisation effective vu que les biens échangés n'ont pas la même identité corporelle (« *körperliche Identität* »). Cela dit, la pratique se distancie de cette notion de réalisation formalisée et emploie dans le cadre d'une appréciation fonctionnelle la notion d'identité économique[1939]. Si les biens échangés ont la même identité économique, aucune augmentation de la capacité contributive donnant lieu à une réalisation ne peut être admise. Une imposition au moment de l'apport en capital devrait donc être considérée comme une violation du principe de capacité contributive[1940].

De nombreux auteurs ont formulé des arguments différents de ceux présentés ci-dessus en défaveur de la réalisation lors de l'apport dissimulé. Ainsi, pour BÖCKLI[1941], l'apport n'est pas un cas de réalisation car le critère de l'aliénation et du désinvestissement fait défaut. Selon RYSER/ROLLI[1942], le

---

1935 Selon GLAUSER, l'art. 58 al. 1 let. c LIFD ne s'applique que dans les cas dans lesquels un appauvrissement de la société qui effectue la prestation a lieu, cf. GLAUSER, *Apports*, p. 116, 253 et 272.

1936 GLAUSER, *Apports*, p. 254.

1937 KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 105 ad art. 24.

1938 KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 105 ad art. 24.

1939 KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 105 ad art. 24.

1940 KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 106 ad art. 24

1941 BÖCKLI, *Fusions- und Spaltungssteuerrecht*, p. 32.

1942 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 273.

transfert des réserves latentes peut s'effectuer en franchise d'impôt car les réserves transférées engendreront un bénéfice imposable lors de leur réalisation ultérieure. DANON[1943] soutient lui aussi que l'apport dissimulé ne constitue pas un acte de réalisation. Le changement de pratique des autorités fiscales qui est intervenu ultérieurement est basé uniquement sur des considérations fiscales[1944]. GRETER[1945] relève que le transfert d'actifs d'une société mère à sa filiale à la valeur comptable ne crée pas de désavantage pour le fisc vu que les plus-values afférentes aux actifs, du moins avant l'extension de la réduction pour participations aux gains en capital, restent soumises à l'impôt sur le bénéfice. Selon cet auteur, avant la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise, les apports dissimulés ne devaient pas être considérés comme une réalisation des réserves à défaut de base légale claire statuant le contraire[1946].

Une autre position intéressante est celle de JUNG[1947]. Cet auteur voit dans l'arrêt « *Schwyzer Fabrikenliegenschaft* » la pierre angulaire[1948] de sa théorie de la réalisation basée sur la continuité de l'investissement[1949]. En transférant un immeuble[1950] à sa valeur comptable à une filiale qu'il domine, son propriétaire ne termine pas son investissement si l'on considère les faits dans leur ensemble. Dans la mesure où l'investissement est maintenu par le biais de la filiale, aucun acte de réalisation n'a lieu. Ce résultat n'implique pas que le Tribunal fédéral a une vision de groupe mais plutôt qu'il a une approche économique globale[1951].

Au vu de ce qui précède, nous constatons que la doctrine majoritaire[1952] considère que l'apport d'actifs à une filiale à une valeur comptable inférieure

1943 DANON, *CR-LIFD*, n. 194 ad art. 57-58.

1944 DANON, *restructurations internationales*, p. 271.

1945 GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 252.

1946 GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 252.

1947 JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 121.

1948 JUNG parle de « *Leading case* ».

1949 Pour un aperçu de la conception de JUNG basée sur la continuité de l'investissement (« *Fortsetzung der Investition* »), cf. *supra*, p. 36 ss.

1950 Ceci est également vrai pour d'autres éléments économiques.

1951 JUNG oppose ici le concept de « *konzernrechtliche Argumentation* » à celui de « *Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Gesamtsachverhalts* », cf. JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 121.

1952 KUHN/BRÜLISAUER arrivent à la même conclusion concernant le fait que la doctrine majoritaire soutient ce point de vue, cf. KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 102 ad art. 24.

à leur valeur comptable ne constitue pas un cas de réalisation donnant lieu à une imposition des réserves latentes transférées.

d. Prise de position

Nous considérons qu'un apport d'actifs sous-évalués à une filiale n'est pas un cas de réalisation selon le droit en vigueur avant l'entrée en vigueur de la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise. Nous nous rattachons de ce point de vue à l'avis de la doctrine majoritaire, et ce pour plusieurs raisons.

Tout d'abord, comme nous l'avons démontré[1953], selon la conception retenue ici, le droit commercial n'exige pas le décompte des réserves latentes lors de l'apport dissimulé à une société de capitaux. Il est dès lors nécessaire d'examiner si le droit fiscal dispose d'une règle fiscale correctrice. A notre sens, avant la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise[1954], le droit fiscal ne disposait pas de base légale permettant de s'écarter du résultat comptable.

A ce stade de l'analyse, c'est-à-dire indépendamment de la réduction pour participations et l'imposition partielle des rendements de participations, l'apport dissimulé ne saurait soulever la question d'une imposition en raison de la systématique fiscale. Les réserves latentes transférées à la filiale de la société apportante se retrouvent chez cette dernière dans le poste participations. Avant comme après l'opération, elles sont soumises à une charge fiscale latente identique. Dans la mesure où les expectatives du fisc ne diminuent pas, les conditions d'une éventuelle réalisation systématique ne sont pas remplies.

Il est intéressant de relever que cette conception est également retenue par l'administration fédérale des contributions dans sa circulaire n° 9 publiée pour accompagner l'entrée en vigueur de la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise. Selon ce document, « les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice pouvaient, selon la pratique de l'ancien droit, être transférées à une filiale sans incidence fiscale » [1955]. En revanche, en raison de l'extension de la réduction pour participations aux gains en capital, l'administration fédérale des contributions modifie sa pratique dans le domaine des apports dissimulés de capital et retient que « selon la réforme de l'imposition des entreprises 1997, les bénéfices en capital sur les participations sont

[1953] Cf. *supra*, p. 362 s.

[1954] Ce point vaut comme nous le verrons ci-dessous également après la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise, cf. *infra*, p. 381 ss.

[1955] Circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.5.3.c).

considérés comme rendements de participations et sont indirectement exonérés de l'impôt. Les apports dissimulés de capital entraînent donc en principe l'imposition des réserves latentes transférées à la filiale et par là même une augmentation de la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et du coût d'investissement de la participation ». On déduit aisément de cette position que le transfert d'actifs à leur valeur comptable inférieure à leur valeur vénale n'impliquait pas, avant l'entrée en vigueur de la réforme 1997, une réalisation des réserves latentes. Ainsi, l'administration fédérale des contributions retient qu'une réalisation des réserves latentes transférées a lieu uniquement après l'entrée en vigueur de cette réforme[1956]. A l'appui de ce point de vue, il faut également relever que cette position était celle du Tribunal fédéral avant l'entrée en vigueur de l'extension de la réduction pour participations aux gains en capital[1957].

3. Suite à la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise

a. Généralités

Jusqu'au 1er janvier 1998, la LIFD prévoyait déjà une exonération des rendements de participations qualifiées. Le législateur avait prévu un système de réduction d'imposition multiple en exonérant indirectement certains rendements. En revanche, les gains en capital obtenus sur ces participations étaient soumis à une imposition ordinaire. Dans le cadre de ce qu'il est convenu d'appeler la réforme 1997 de la fiscalité de l'entreprise, le champ d'application de la réduction pour participations a été élargi aux gains en capital obtenus sur ces participations[1958]. Les gains en capital sur des participations qualifiées sont désormais pris en considération lors du calcul de la réduction pour participations et sont donc exonérés.

Le présent chapitre a pour objet d'analyser le traitement fiscal de l'apport dissimulé à une filiale dont la société apportante détient une participation qualifiée de 10 % respectivement 20 %[1959]. Dans la mesure où

1956 L'administration fédérale des contributions y voit donc un cas de réalisation systématique ; ce point sera développé plus bas, cf. *infra*, p. 374.

1957 Arrêt du Tribunal fédéral du 14 mai 1976 (« *Schwyzer Fabrikliegenschaft* ») = ATF 102 Ib 50 = ASA 45, 254 = NStP 30, 255 = StR 32, 56 = RDAF 1977, 104.

1958 ALTORFER, *Ausdehnung*, p. 165.

1959 A son origine, la réduction pour participations était ouverte en cas de participation de plus de 20 % du capital-actions de la filiale. Ce seuil de participation qualifiée a été abaissé à 10 % depuis l'entrée en vigueur de la réforme II de l'imposition, entrée en vigueur sur ce point au 1er janvier 2011.

les gains en capital engendrés sur des participations qualifiées sont exonérés[1960], les réserves latentes transférées dans la filiale passent dans un domaine où leur imposition ultérieure ne sera plus garantie. La question de l'impact fiscal du transfert se pose.

La problématique du passage dans un domaine bénéficiant de la réduction pour participations n'est pas uniquement concernée lors d'apport de capital dissimulé mais crée également lors de nombreuses autres opérations de restructurations[1961]. D'autres opérations[1962], parfois complexes, peuvent en effet faire naître un droit à la réduction pour participations. L'analyse en détail des particularités de chaque opération de restructuration sortirait du cadre de la présente recherche Nous nous limiterons donc à présenter cette problématique à la lumière de l'apport dissimulé de capital.

b. Pratique

Dans sa circulaire n° 9, l'administration fédérale des contributions rappelle tout d'abord que « les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice pouvaient, selon la pratique de l'ancien droit, être transférées à une filiale sans incidence fiscale »[1963]. En revanche, elle soutient qu'en raison de l'extension de la réduction pour participations aux gains en capital sur des participations qualifiées, une telle neutralité fiscale n'est pas possible[1964].

1960 Art. 70 al. 4 LIFD.

1961 GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 259.

1962 Ce phénomène se retrouve par exemple lors de transformation d'une société de personnes détenant des participations qualifiées en une société de capitaux ou en une coopérative (BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 171 ad art. 70 ; ALTORFER/DUSS, *DBG-Komm*, n. 47 ad art. 70). Avant la restructuration, la société de personnes ne bénéficiait pas de la réduction pour participations, celle-ci n'étant ouverte qu'aux sociétés de capitaux et aux coopératives. Après la transformation, la société de capitaux ou la coopérative bénéficiera nouvellement de la réduction pour participations. Cela dit, ce point doit être relativisé actuellement. Suite à l'entrée en vigueur de la réforme II de l'imposition de l'entreprise, une société de personnes détenant une participation qualifiée dans une société de capitaux bénéficie de l'imposition à hauteur de 50 % sur les rendements de participations. Suite à la transformation en société de capitaux, l'imposition à 50 % sera réduite à 0 %, c'est pourquoi une imposition en raison de la systématique fiscale, pour autant qu'elle puisse être admise dans cette constellation, sera limitée au 50 % des réserves latentes dont l'imposition ultérieure ne sera plus garantie en raison de la transformation. Dans le cadre de fusions, la problématique de l'effet de la réduction pour participations se pose aussi régulièrement. En effet, il se peut qu'une concentration de deux entreprises qui détiennent des participations d'une même société de capitaux ou d'une même coopérative ait pour effet que le seuil nécessaire pour bénéficier de la réduction pour participations soit nouvellement atteint.

1963 Circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.5.3.c).

1964 Circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.5.3.c).

Dans la mesure où les bénéfices en capital sur les participations sont exonérés de l'impôt, les apports dissimulés de capital devraient ainsi entraîner « en principe l'imposition des réserves latentes transférées à la filiale et donc une augmentation de la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et du coût d'investissement de la participation »[1965]. Dans les grandes lignes, la solution retenue par l'administration fédérale des contributions pour les apports dissimulés, c'est-à-dire le transfert à la valeur vénale, correspond au traitement réservé aux apports ouverts[1966].

En revanche, « le démembrement (scission horizontale) de parts d'exploitation autonomes en faveur d'une filiale suisse est considéré comme étant une restructuration sans incidence fiscale et entraîne une augmentation du coût d'investissement à hauteur de la différence comptable entre les actifs et les passifs, sans tenir compte des réserves latentes transférées »[1967]. Un transfert peut ainsi intervenir dans ce cas, sans incidence fiscale, à la valeur comptable, c'est-à-dire sans décompte des réserves latentes. Par contre, la circulaire prévoit un délai de blocage de cinq ans dont la violation entraîne l'imposition des réserves latentes transférées en procédure de rappel d'impôt[1968].

En outre, l'administration fédérale des contributions accepte le transfert en neutralité fiscale d'une participation représentant au minimum 20 % du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou d'une coopérative à une filiale suisse ou étrangère[1969]. Dans ce cas, la participation au subholding reprend la fonction, la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de la participation détenue directement avant le transfert. Ainsi, le transfert de participations qualifiées n'a pas à être qualifié de restructuration pour bénéficier de la neutralité fiscale.

Il est intéressant de noter que selon ce document officiel, l'administration fédérale des contributions reconnaît qu'avant l'entrée en vigueur de la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise[1970], l'apport dissimulé de capital à une filiale n'avait pas d'incidence fiscale. L'imposition préconisée par l'administration trouve donc sa raison d'être dans l'extension de la réduction pour participations aux gains en capital.

1965 Circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.5.3.c).

1966 GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 253.

1967 Circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.5.3.d).

1968 Circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.5.3. d).

1969 Circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.5.3.e).

1970 La circulaire parle de « la pratique de l'ancien droit », cf. circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.5.3.c).

En résumé, selon la circulaire examinée ici, les apports dissimulés ont en principe pour effet que les réserves latentes soient imposées au moment du transfert à la filiale, sous réserve du report d'imposition en cas de restructuration et au transfert de participations qualifiées. Ces deux dernières opérations peuvent être effectuées en neutralité fiscale.

c. Doctrine

La position de l'administration fédérale des contributions dans la circulaire précitée a engendré une averse de critiques. D'une manière générale, la doctrine relève le défaut de base légale[1971] permettant de soutenir une telle position et y voit une violation du principe de la légalité.

La doctrine considère en général qu'il est justifié que l'administration fiscale cherche à éviter les abus[1972]. Ainsi, même s'il est unanimement reconnu que le système ne doit pas contenir de brèche grâce à laquelle il serait possible de transformer des gains imposables en gains exonérés[1973], la solution retenue par le législateur et l'administration fédérale des contributions ne convainc pas. Le présent chapitre vise à présenter dans un premier temps les arguments des auteurs qui soutiennent cette position puis l'avis des principaux auteurs qui la critiquent. Au vu de la multitude d'arguments invoqués, il semble utile de présenter en détail certaines positions parfois très tranchées.

Selon DIGERONIMO[1974], c'est le principe de la libre concurrence qui permet d'imposer « toutes les transactions tendant à transformer un bénéfice normalement imposable en un bénéfice en capital jouissant de la réduction pour participations ». Selon cet auteur, le principe de « *dealing at arm's length* » permet une rectification du bénéfice comptable.

1971 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 609 s ; CONSTANTIN, *réforme*, p. 208 ; BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 122 et 167 ad art. 70 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 22 ad art. rev. 61 ; ALTORFER, *Ausdehnung*, p. 176 ; REICH, *Grundriss*, p. 67 ; GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 253 et 254 ; GLAUSER, *Apports*, p. 260 ; WIDMER, *réduction pour participations*, p. 97 ; KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 107 ad art. 24 ; RIEDWEG/DAENIKER, *Holdingspaltung*, p. 119 ; RIEDWEG/GRÜNBLATT, *ZK-FuG*, n. 127 ss vor art. 29 ; DANON, *restructurations internationales*, p. 271.

1972 Notamment : GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 252 ; WUERMLI, *Mergers and Acquisitions*, p. 253.

1973 Dans ce sens, cf. GRETER qui parle de « *Systemwidrigkeit* », GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 252.

1974 DIGERONIMO, *traitement fiscal des participations*, p. 711.

Selon LOCHER[1975] et LOCHER/AMONN[1976], la réglementation prévue par la circulaire AFC n° 9 est appropriée. Selon eux, une réalisation effective a lieu lors du transfert d'actifs sous-évalués à une filiale[1977]. Pour ces auteurs, l'argument selon lequel la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise ne pouvait pas aggraver le traitement fiscal des apports dissimulés n'est pas pertinent. Une base légale selon laquelle il est possible de s'écarter des conditions qui auraient été conclues avec un tiers *(« dealing at arm's length »)* fait défaut[1978]. Les transactions entre une société mère et sa filiale doivent donc intervenir à la valeur du marché. LOCHER réfute également l'argument selon lequel[1979] le coût d'acquisition des participations pourrait être augmenté du montant de l'apport dissimulé. Selon lui, une telle augmentation du coût d'acquisition n'est possible que pour les apports dissimulés qui ont fait l'objet d'une imposition[1980] et présuppose dès lors une réalisation imposable préalable.

REICH[1981] considère que le coût d'investissement de la participation qui a bénéficié de l'apport dissimulé doit être augmenté. De cette façon, la réduction pour participations ne s'appliquera pas à ce montant et il n'est pas nécessaire de faire une correction fiscale[1982] au moment de l'apport. Selon REICH, le lien fiscal des réserves latentes doit dès lors être garanti à l'aide de la notion de coût d'investissement[1983].

GLAUSER[1984] soutient également la solution de l'augmentation des coûts d'investissement chez la société transférante à hauteur de la valeur de l'actif net transféré. Cette solution permet le maintien des réserves latentes au niveau de la société transférante. Afin d'éviter une imposition multiple, ces dernières doivent être réévaluées en neutralité fiscale au niveau de la

1975 LOCHER, *Kommentar II*, n. 166 ad art. 58.

1976 LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 789.

1977 LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 789.

1978 LOCHER, *Kommentar II*, n. 166 ad art. 58 ; LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 789.

1979 Voir ci-dessous, principalement les avis de REICH, GLAUSER et GRETER.

1980 LOCHER, *Kommentar II*, n 166 ad art. 58.

1981 REICH, *Grundriss*, p. 68.

1982 REICH parle de « *steuersystematischer Gewinnausweistatbestand* ».

1983 REICH, *Grundriss*, p. 68.

1984 Pour GLAUSER, le traitement différencié des apports dissimulés avant et après les modifications législatives de 1997 est injustifié. Ces dernières n'ont en effet pas modifié le principe selon lequel l'imposition des réserves latentes ne peut intervenir que sur la base d'une réalisation fiscale ou d'une réalisation systématique et la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise n'a introduit aucune disposition légale qui permette de considérer que les réserves latentes soient réalisées, cf. GLAUSER, *Apports*, p. 260.

filiale[1985]. GLAUSER s'oppose aux critiques[1986] selon lesquelles une augmentation des coûts d'investissement nécessite une réalisation imposable en constatant que la notion de coût d'investissement est un concept fiscal et économique indépendant du traitement comptable appliqué à l'opération[1987].

GRETER[1988] relève que la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise n'avait pas pour but d'introduire la possibilité de transformer des gains imposables en gains non imposables. Si cette lacune n'était pas comblée, une contradiction du système (« *Systemwidrikeit* ») existerait[1989]. Pour cette raison, il est nécessaire de trouver un moyen de combler cette lacune. La solution retenue par la circulaire AFC n° 9 ne pouvant être suivie à défaut de base légale, il est nécessaire de trouver une autre solution en accord avec le principe de la légalité. Après avoir présenté les différentes possibilités qui s'offrent au praticien, GRETER retient que le coût d'investissement de la participation doit être augmenté de la valeur du marché des biens apportés de manière à ce que les réserves latentes transférées soient exclues de la réduction pour participations[1990]. Cette méthode est compatible avec le principe de la légalité vu que la loi ne définit pas précisément la notion de coût d'investissement qui peut dès lors être interprété dans le sens proposé.

HÖHN/WALDBURGER[1991] relèvent que la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise visait à améliorer le traitement fiscal des entreprises et non pas à la péjorer. Ainsi, même si le but de vouloir éviter les abus est louable, la position de l'administration fédérale des contributions qui consacre une règle générale affectant même des contribuables sans aucune volonté d'abus de droit, va trop loin[1992]. En outre, accorder la neutralité au transfert de participations aux seules participations de 20 % comme le préconise l'administration fédérale des contributions[1993], n'est pas justifié. La neutralité fiscale d'apport en capital ne devrait pas dépendre du type d'éléments économiques transférés[1994]. Selon eux, il faut examiner dans chaque cas si le transfert aux valeurs comptables doit être qualifié de démembrement ou

1985 GLAUSER, *Apports*, p. 261.

1986 Formulées principalement par LOCHER, cf. LOCHER, *Kommentar II*, n. 166 ad art. 58.

1987 GLAUSER, *Apports*, p. 261.

1988 GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 252 ss.

1989 GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 252.

1990 GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 254.

1991 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 609.

1992 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 610.

1993 Circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.5.3.c) et 2.5.3.e).

1994 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 612.

d'opération préparatoire à une vente ultérieure[1995]. Un report d'impôt doit intervenir uniquement dans le premier de ces cas. Dès lors, la solution retenue par ces auteurs se concentre sur l'examen des conditions subjectives de l'apport. L'apport dissimulé déclenche une imposition s'il apparaît comme une mesure préparatoire à une vente, constitutive d'une évasion fiscale.

JUNG[1996] considère que le durcissement de la pratique en matière d'apports dissimulés dû à l'extension de la réduction pour participations aux bénéfices d'aliénation est une « mesure d'encadrement illégale »[1997]. Selon lui, l'administration fiscale ne peut pas rattraper avec une circulaire ce que le législateur a omis ou a négligé de faire[1998]. Le législateur aurait dû prévoir une clause générale d'imposition qui aurait exclu la neutralité fiscale des apports dissimulés comme c'est le cas dans d'autres systèmes juridiques[1999]. Dans le contexte de la réduction pour participations, la solution qui paraît la plus appropriée serait une clause de report d'imposition limitée dans le temps (p. ex. 5 ans). Avant l'écoulement d'une période de 5 ans, les gains sur les participations ayant bénéficié de l'apport ne seraient pas pris en considération pour le calcul de la réduction pour participations et seraient en conséquence imposés[2000].

De nombreux autres auteurs se prononcent également contre la position de l'administration fédérale des contributions. Ainsi, ALTORFER[2001] soutient qu'un durcissement de la pratique en cas d'apports dissimulés contredit la volonté de la majorité de la commission des redevances du Conseil national. CONSTANTIN[2002] souligne quant à lui principalement qu'aucun appauvrissement de la société-mère n'a lieu vu qu'elle reste indirectement prioritaire de l'actif transféré et en garde la maîtrise économique. BERDOZ[2003] relève que lorsque le pourcentage de participations est augmenté progressivement jusqu'à atteindre le seuil de détention qualifiée, un décompte des réserves latentes n'avait en principe pas lieu. Dans cette

1995 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 612.

1996 Cf. JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 198 et 160, 288.

1997 « *Eine gesetzwidrige flankierende Massnahme* ».

1998 JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 288.

1999 JUNG présente l'exemple allemand et américain de clauses générales applicables dans le cas des apports à une filiale, cf. JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 289.

2000 JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 289.

2001 ALTORFER, *Ausdehnung*, p. 176.

2002 CONSTANTIN, *réforme*, p. 208.

2003 BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 167 ad art. 70.

mesure, il ne se justifie pas de retenir qu'une réalisation a lieu si cette limite est atteinte suite à une restructuration. En outre, selon cet auteur, pour qui la solution de se fonder sur l'évasion fiscale doit être rejetée car elle n'est pas d'application facile, la solution la plus simple aurait été d'admettre de manière générale les apports dissimulés assortis d'un délai de blocage[2004]. KUHN/BRÜLISAUER[2005] considèrent qu'une imposition au moment de l'apport en capital entraînerait une imposition multiple qui aurait pour conséquence une violation du principe de la capacité contributive et du principe en découlant du « *Totalgewinnprinzip* ». Selon ces auteurs, une imposition ne devrait être possible qu'en cas d'évasion fiscale. Pour eux, le principe du « *dealing at arm's length* » ne s'applique pas lors d'apports d'actifs à une filiale[2006]. Selon DANON[2007], le fait qu'aucune base légale ne permette de s'écarter du résultat obtenu selon le droit comptable, l'imposition des apports dissimulés peut être, le cas échéant, examinée uniquement sous l'angle de l'évasion fiscale. Cet auteur considère également que le problème peut être évité en procédant à une augmentation du coût d'investissement de manière à englober la réserve latente reportée sur le poste participations, une telle solution étant conforme à la logique de la notion de coût d'investissement[2008].

Selon GEHRIG[2009], d'éventuels abus doivent être combattus à l'aide de l'art. 70 al. 5 LIFD selon lequel les transactions qui se traduisent au sein du groupe par une économie d'impôt injustifiée entraînent une rectification du bénéfice imposable ou une diminution de la réduction. Il sied de relever que GEHRIG est, à notre connaissance, l'unique auteur qui cherche à appliquer l'art. 70 al. 5 LIFD dans le contexte des apports dissimulés. Comme nous le verrons ci-dessous[2010], à notre sens, cette position ne peut être suivie.

2004 BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 122 ad art. 70.

2005 KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 107 ad art. 24.

2006 KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 111 ad art. 24.

2007 DANON, *restructurations internationales*, p. 271 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 193 ad art. 57-58.

2008 DANON, *restructurations internationales*, p. 271 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 193 ad art. 57-58.

2009 GEHRIG, *Verdeckte Gewinnsauschüttung*, p. 310, nbp 1280.

2010 Cf. *infra*, p. 381 s.

d. Prise de position

(i) Notre conception

Le sujet a été beaucoup traité par la doctrine qui a relevé plusieurs défauts au système adopté par le législateur et complété par l'administration fiscale. D'une manière générale, on peut constater que la très vaste majorité des auteurs est défavorable à la solution retenue par l'administration fédérale des contributions[2011]. Moult arguments sont soulevés et nous ne reviendrons pas sur chacun d'eux. Ce domaine ayant été très largement couvert, nous nous limiterons en effet à mettre en évidence les arguments les plus pertinents. Dans ce cadre, nous nous efforcerons de démontrer pourquoi, à notre sens, la solution de l'administration fédérale des contributions ne peut être retenue. Ensuite, nous présenterons quelle solution nous parait la plus juste (ch. ii).

Tout d'abord, il nous semble important de souligner que la position de l'administration fédérale des contributions découle directement de la crainte d'éventuels abus[2012]. En effet, cette autorité veut éviter que des contribuables soient tentés d'apporter un ou des actifs à une filiale et ensuite de vendre les participations à cette société en invoquant la réduction pour participations au lieu de directement vendre lesdits actifs. Cette crainte, aussi légitime soit-elle, ne doit pas permettre une imposition irrespectueuse du principe fondamental de la légalité.

Dans un premier temps, selon la méthode préconisée dans la présente recherche, il faut examiner si le droit comptable permet le transfert en neutralité fiscale. Ainsi que nous avons eu l'occasion de le démontrer[2013], le droit comptable ne requiert pas le décompte des réserves latentes lors d'apports dissimulés. C'est donc à raison que la pratique autorisait, jusqu'à l'entrée en vigueur de la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise, la neutralité fiscale des apports dissimulés[2014].

Dans un deuxième temps, il faut examiner si le droit fiscal contient une règle correctrice permettant de s'écarter du résultat obtenu selon le droit comptable. D'une manière générale, nous pouvons relever que le droit fiscal suisse ne contient pas de disposition qui traite spécifiquement du traitement

2011 Nous avons déjà fait cette constatation, in : DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 529.

2012 GLAUSER, *Apports*, p. 257 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 609 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 166 ad art. 58.

2013 Cf. *supra*, p. 362.

2014 Comme nous l'avons vu, ce point est d'ailleurs reconnu par l'administration fédérale des contributions notamment dans la circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.5.3.c).

fiscal des apports dissimulés[2015]. Il faut donc examiner si une disposition d'ordre plus général peut être mobilisée. Pour ce faire, nous proposons de passer en revue les dispositions susceptibles de s'appliquer à l'apport dissimulé de capital.

Il faut relever que les dispositions légales régissant la réduction pour participations[2016] ne mentionnent pas le transfert d'actifs à une filiale. Relevons cependant que l'art. 70 al. 5 LIFD contient une clause anti-abus spécifiquement applicable dans le contexte de la réduction pour participations. Cela dit, de l'avis quasiment unanime de la doctrine[2017], cette disposition ne s'applique pas en cas d'apports dissimulés. Lors de la rédaction de cette clause anti-abus spécifique, le législateur voulait éviter la réalisation d'un gain en capital non imposable chez la société mère et une perte déductible dans la société-fille[2018]. Selon nous, l'application de cette disposition est dès lors limitée au cas où le contribuable chercherait à profiter des bénéfices de la réduction pour participations sur des biens ayant fait l'objet d'amortissements déduits du bénéfice.

Nous pouvons d'emblée exclure l'application de l'art 18 al. 2 LIFD. Ce dernier, qui ne concerne pas le transfert à une filiale[2019], n'est pas applicable dans le contexte des personnes morales. Dans la mesure où la réduction pour participations ne concerne que les personnes morales[2020], l'article 18 al. 2 LIFD ne saurait être mobilisé en l'espèce.

En revanche, l'examen de la question de savoir si une déviation du résultat obtenu en application du droit comptable peut découler de l'application de l'art. 58 al. 1 lit. c *ab initio* LIFD mérite notre attention. L'art. 58 al. 1 lit c *ab initio* permet certes de réintégrer au bénéfice imposable « les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats ». Cette disposition vise toutefois uniquement l'opération inverse de celle qui nous occupe ici. Elle ne concerne que les distributions dissimulées

---

2015 Dans ce sens mais concernant l'AIFD, cf. WEIDMANN/BÜHLER, *steuerliche Behandlung*, p. 321.

2016 Art. 69 ss LIFD.

2017 GLAUSER, *Apports*, p. 259-260 ; DIGERONIMO, *traitement fiscal des participations*, p. 712 s ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 54 ad art. 70 ; DUSS/ALTORFER, *DBG-Komm*, n. 56 ad art. 70 ; BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 221 ss ad art. 70 ; c*ontra* cf. GEHRIG, *verdeckte Gewinnsauschüttung*, p. 310, nbp 1280.

2018 BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 215 ad art. 70.

2019 Cf. *infra*, p. 394 s.

2020 Ce point ressort clairement de la formulation de l'art. 69 LIFD.

de bénéfice en faveur de l'actionnaire (ou d'un proche) entraînant un appauvrissement de la société effectuant la prestation[2021].

Le seul document sur lequel se base l'autorité fiscale est la circulaire AFC n° 9[2022]. Ce document est intéressant à plusieurs égards. Tout d'abord, il ne mentionne pas de base légale sur laquelle l'imposition s'appuie[2023]. Il ne mentionne ni la notion de réalisation systématique, ni celle de réalisation en raison de la systématique fiscale[2024]. Il est également intéressant de constater que cette circulaire précise que « les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice pouvaient, selon la pratique [de l'ancien droit][2025], être transférées à une filiale sans incidence fiscale ». Cette mention mérite d'être soulignée dans la mesure où, en précisant cela, l'administration fédérale des contributions reconnaît que l'imposition est due uniquement en raison de l'exonération « nouvelle » des bénéfices en capital sur les participations qualifiées. Alors que l'apport dissimulé en tant que tel n'était pas imposable, il le devient en raison de la modification législative prévoyant l'exonération. Cette modification avait donc du point de vue de l'administration introduit un nouveau cas d'imposition pour une opération qui jusqu'alors était neutre fiscalement et ce, sans introduire de base légale correspondante.

Il faut de toute évidence constater que l'administration fédérale des contributions admet que l'apport dissimulé en soi n'est pas constitutif d'une réalisation mais qu'il donne lieu à une imposition en raison de la systématique fiscale si les réserves latentes sont transférées dans un domaine à fiscalité favorable. Ce point est déduit notamment de la constatation selon laquelle « le transfert d'une participation représentant au minimum 20 % du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou d'une coopérative (art. 70 al. 4 lit. b LIFD) à une filiale suisse ou étrangère (sub-holding) peut être effectué à la valeur déterminant pour l'impôt sur le bénéfice sans incidence fiscale. La participation au sub-holding reprend la fonction, la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et le coût d'investissement de la participation détenue directement avant le transfert »[2026]. Dans ce cas,

---

2021 Ce point a été démontré de manière convaincante par GLAUSER, *Apports*, p. 253 ; cf. également DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 530.

2022 Circulaire AFC, réforme 1997.

2023 Egalement relevé par GLAUSER, *Apports*, p. 257 et KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 104 ad art. 24 ; ce n'est que dans la circulaire sur les restructurations que l'administration fédérale des contributions s'est basée sur l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD.

2024 Contrairement à la circulaire n° 23 qui vise pourtant un cas très proche, cf. circulaire AFC, imposition partielle, ch. 2.2.4, p. 8.

2025 C'est-à-dire avant la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise.

2026 Circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.5.3.e).

l'administration considère que le transfert d'une participation qualifiée ne donne pas lieu à une réalisation vu que cette participation qualifiée bénéficie avant comme après le transfert de la réduction pour participations[2027]. Il en ressort dès lors que l'apport en tant que tel ne donne pas lieu à une réalisation.

Nous rejoignons également l'avis de la doctrine majoritaire qui tend à considérer que le but de la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise était de manière générale d'améliorer le traitement fiscal des entreprises et non pas de péjorer leur situation. Dans cette mesure, il semble que les entraves créées par le décompte de réserves latentes lors de transferts d'éléments économiques à une filiale vont à l'encontre d'un tel but.

En tant que conclusion intermédiaire, nous rejoignons ainsi l'avis de la doctrine majoritaire qui considère qu'une base légale permettant à l'autorité fiscale de s'écarter du résultat obtenu en application du droit comptable fait défaut. Le nouveau « *Steuertatbestand* » ne trouve pas appui dans la loi mais uniquement dans une circulaire de l'administration fédérale des contributions. La situation n'est pas acceptable du point de vue du principe de la légalité qui, rappelons-le, doit être appliqué de manière stricte en droit fiscal. Nous aurons l'occasion de le voir ci-dessous[2028], le législateur n'a pas tenu compte de ces critiques dans le cadre de la réforme II de l'imposition de l'entreprise. En effet, dans une situation très proche de celle examinée ici, il a à nouveau omis d'introduire une disposition prévoyant l'imposition des opérations d'apports dissimulés.

(ii) Solution retenue

Selon un courant de doctrine, l'imposition examinée dans le présent chapitre, peut être basée sur le concept général de l'évasion fiscale[2029]. Selon cette conception, l'apport dissimulé déclenche une imposition s'il apparaît comme une mesure préparatoire à une vente mais devrait pouvoir bénéficier d'un report d'imposition lorsque ce n'est pas le cas[2030]. Dès lors, la solution retenue par ces auteurs se concentre sur l'examen des conditions subjectives de l'apport.

2027 Dans ce sens : DANON, *CR-LIFD*, n. 193 ad art. 57-58.

2028 Cf. *infra*, p. 394 ss.

2029 Notamment REICH, *Verdeckte Vorteilszuwendungen*, p. 630 s ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 612.

2030 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 612.

D'une manière générale, cette solution est insatisfaisante pour les raisons qui suivent. A notre sens, un contribuable ne doit certes pas indûment bénéficier de la réduction pour participations. S'il procède à un apport uniquement dans le but de rendre applicable la réduction d'impôt sur des participations qualifiées, le bénéfice de ce mécanisme d'exonération doit lui être refusé. Aux conditions de l'évasion fiscale, l'administration fiscale est exceptionnellement fondée à remplacer fictivement et sous l'angle de l'interprétation économique l'état de fait qui aurait été économiquement justifié. Dans ce cas, il faut cependant relever qu'une imposition en raison de la systématique fiscale n'est pas encore nécessaire au moment de l'apport dissimulé. En effet, à notre sens, les éléments constitutifs de l'évasion fiscale peuvent être réunis uniquement au moment de l'économie d'impôt. Cette économie n'existe pas au moment de l'apport en faveur de la filiale mais uniquement lorsque les réserves latentes rattachées à l'actif transféré sont réalisées par la filiale et que le bénéfice ainsi effectué est distribué à la société mère bénéficiant de la réduction pour participations. En outre, comme nous l'avons vu ci-dessus[2031], l'évasion fiscale est à notre sens trop spécifique pour remplacer efficacement une règle fiscale correctrice. Des raisons de praticabilité parlent en effet en défaveur d'un examen des conditions subjectives constitutives de l'évasion fiscale[2032]. En outre, le principe de prévisibilté ne serait, à notre sens, pas suffisamment pris en compte si l'autorité fiscale ne disposait pas d'autres instruments lui permettant de se prémunir de la disparition de substance fiscale lors d'apport dissimulés de capital.

Pour les raisons qui précèdent, la solution de l'augmentation du coût d'acquisition préconisée par une partie de la doctrine[2033] nous paraît plus équitable. Il nous semble que cette méthode est la seule qui permette de maintenir les réserves latentes au niveau de la société de capitaux transférante sans pour autant prélever d'impôt au moment de l'apport. En effet, en augmentant le coût d'acquisition de la participation qui a bénéficié du transfert, la réduction pour participations ne s'applique pas aux réserves latentes transférées sur l'actif sous-évalué et une imposition en raison de la

2031 Cf. *supra*, p. 148 s.

2032 Dans ce sens, cf. BERDOZ pour qui la solution de se fonder sur la réserve générale de l'abus doit être rejettée car elle n'est pas aisée à appliquer, cf. BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 122 ad art. 70.

2033 REICH, *Grundriss*, p. 68 ; GLAUSER, *Apports*, p. 260 ; GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 252 ss, en particulier p. 254 ; DANON, *restructurations internationales*, p. 271 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 193 ad art. 57-58 ; *contra* BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 122 ad art. 70 pour qui il aurait fallu admettre de manière générale les apports dissimulés de capital et prévoir un délai de blocage de 5 ans.

systématique fiscale n'est pas nécessaire au moment de l'apport. Cette manière de faire, qui est la seule compatible avec le principe de la légalité, permet également de respecter le principe selon lequel une imposition en raison de la systématique fiscale est une *ultima ratio* devant intervenir uniquement lorsqu'aucun moyen moins intrusif ne permette d'éviter la disparition de substance fiscale.

4. Suite à l'entrée en vigueur de la LFus

a. Généralités

La LFus, entrée en vigueur 1er juillet 2004, a introduit un nouvel article traitant expressément des apports. Selon l'art. 61 al. 1 lit. d LIFD, « les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructurations […], 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, 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 ; on entend par société fille une société de capitaux ou une société coopérative dont la société de capitaux ou la société coopérative qui la transfère possède au moins 20 % du capital-actions ou du capital social ». Cette disposition doit être lue en relation avec « l'art. 61 al. 2 LIFD selon laquelle, en cas de transfert à une société fille au sens de l'al. 1, let. d, les réserves latentes transférées sont imposées ultérieurement conformément à la procédure prévue aux art. 151 à 153, 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 ; dans ce cas, la société fille peut faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice ».

Selon cette disposition, l'apport sous-évalué d'exploitations ou de parties distinctes d'exploitation ne déclenche pas l'imposition des réserves latentes transférées pour autant que les conditions générales (continuation territoriale et continuation comptable) et les conditions spécifiques (transfert d'une exploitation ou d'une partie d'exploitation et respect du délai de blocage) prévues par la loi soient respectées.

Il convient de préciser que le transfert de participations de plus de 20 % n'est pas expressément prévu par l'art. 61 al. 1 let. d LIFD. Cette opération, qui était déjà possible en neutralité fiscale avant la LFus, demeure neutre

fiscalement à condition qu'elle ait lieu à la valeur comptable des participations transférées[2034]. Comme nous le verrons, ce point est d'ailleurs admis par l'administration fédérale des contributions dans la circulaire sur les restructurations[2035].

b. Pratique

La position soutenue par l'administration fédérale des contributions dans la circulaire n° 9 présentée ci-dessus[2036] concernant le traitement fiscal des apports dissimulés a été maintenue dans le cadre de la circulaire sur les restructurations[2037]. En effet, selon ce document, « des apports dissimulés de capital entraînent en principe l'imposition des réserves latentes transférées à une société filiale et une augmentation correspondante de la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice et du coût d'investissement de la participation »[2038]. Ce principe vaut également pour le transfert de droits de participation de moins de 20 %[2039]. Selon l'administration fédérale des contributions, il s'agit là d'une « réalisation inhérente au système en raison du changement de régime pour la réduction pour participations sur le bénéfice en capital latent »[2040]. Cela dit, le transfert est exceptionnellement neutre fiscalement lorsque les conditions de l'art. 61 al. 1 lit. d et 61 al. 2 LIFD sont remplies[2041]. L'administration fédérale des contributions considère donc qu'une réalisation de principe a lieu lors de transfert de réserves latentes à une filiale, à moins qu'une clause de report[2042] ne s'applique.

2034 OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 216.

2035 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.4.2.2.1.

2036 Cf. *supra*, p. 374 s.

2037 Dans sa circulaire sur les restructurations, l'AFC mentionne expressément le transfert de valeurs patrimoniales à une société filiale bénéficiant de la réduction pour participation en tant que réalisation systématique, cf. circulaire AFC, restructurations, ch. 2.2.2.

2038 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.4.1.2.1.

2039 « Un décompte portant sur les réserves latentes sur les droits de participation transférés à une société filiale est effectué, si les droits de participation transférés représentent moins de 20 % et la participation à la société reprenant représente 20 % au moins du capital-actions ou du capital social », cf. circulaire AFC, restructurations, ch. 4.4.2.2.6 et 4.6.2.2.

2040 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.4.2.2.6 et 4.6.2.2.

2041 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.4.1.2.1.

2042 Une clause de report d'imposition serait en l'espèce objectivisée par les art. 61 al. 1 lit. d en relation avec l'art. 61 al. 2 LIFD.

En revanche, le transfert de participations de plus de 20 % du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou d'une coopérative à une société filiale suisse ou étrangère peut être effectué à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice sans incidence fiscale[2043]. Ce point qui est repris de la circulaire sur la réforme 1997[2044] découle du fait que le fisc ne court pas le risque de perdre de la substance fiscale en raison de la réduction pour participations vu que les plus-values sur les participations qualifiées en bénéficient avant comme après l'opération.

Il est intéressant de noter que la circulaire sur les restructurations mentionne l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD pour justifier l'imposition des réserves latentes lors de transfert à une filiale[2045]. On y voit ici en quelque sorte une réponse de l'administration fédérale des contributions aux critiques de la doctrine qui considérait que l'imposition avait lieu sans base légale lors de l'extension de la réduction pour participation aux gains en capital.

c. Doctrine

Selon LOCHER/AMONN[2046], les modifications fiscales introduites dans le cadre de l'entrée en vigueur de la loi sur la fusion sont la confirmation qu'un apport dissimulé de capital donne lieu à une imposition de principe. Si cela n'avait pas été le cas, il aurait été inutile de prévoir expressément la neutralité fiscale dans certaines situations. Nous l'avons vu plus haut[2047], ces auteurs retiennent en effet qu'une réalisation effective, basée sur le droit comptable, a lieu lors de l'apport d'un actif sous-évalué à une filiale.

Pour GLAUSER[2048] et GLAUSER/OBERSON[2049], l'art. 61 al. 1 lit. d LIFD ne déploie pas d'effet constitutif. Dans cette mesure, l'entrée en vigueur de la LFus n'a rien changé par rapport à l'ancienne situation et la possibilité d'effectuer des apports à la valeur comptable des actifs transférés. GLAUSER relève que le Conseil fédéral prévoyait d'introduire une modification de l'art.

2043 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.4.2.2.1.

2044 Cf. circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.5.3 e).

2045 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.4.1.2.1.

2046 « […] *gerade diese neuen Bestimmungen zeigen, dass der Gesetzgeber konzeptionell bei einer solchen Vermögensübertragung grundsätzlich von einer Realisation stiller Reserven ausgeht ; denn nur so macht die ausdrückliche Regelung der Steuerneutralität in bestimmten Fällen überhaupt Sinn* », cf. LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 789.

2047 Cf. *supra*, p. 359 s.

2048 GLAUSER, *Apports*, p. 266 ss.

2049 GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 69 ad art. 61.

18 al. 2 LIFD selon laquelle, le transfert à une personne morale serait expressément prévu en tant que réalisation systématique[2050]. Cette proposition fut rejetée par les chambres qui refusèrent de créer une base légale qui se serait écartée du principe de déterminance[2051]. Selon GLAUSER, cette position démontre qu'il aurait été nécessaire, selon le Conseil fédéral d'introduire une clause prévoyant expressément que l'apport était un cas de réalisation et que ce dernier a, par là, rappelé que les clauses de restructuration ne représentent pas des bases légales permettant de fonder une imposition[2052]. Cette position est en outre confirmée par le fait que les apports de participations de plus de 20 % sont possibles en neutralité fiscale. Cela démontre que l'imposition des transferts d'autres actifs est motivée par la crainte de perte de substance fiscale[2053].

D'une manière générale, il est reconnu par la doctrine[2054] que les clauses de restructuration ne sont pas des règles fiscales correctrices permettant de s'écarter du résultat obtenu selon le droit comptable en défaveur du contribuable. Les règles fiscales introduites par la LFus[2055], visent à assurer la neutralité fiscale des restructurations et à ne pas créer d'entraves fiscales à des opérations possibles d'un point de vue du droit civil. Elles ne déploient dès lors pas d'effet constitutif. Autrement dit, elles ne constituent pas de normes fondant une imposition, mais au contraire représentent des exceptions au prélèvement de l'impôt.

d. Prise de position

Nous l'avons vu[2056], le droit comptable n'exige pas le décompte des réserves latentes transférées dans le cadre d'un apport dissimulé à une filiale. Après

---

2050 MESSAGE LFus, p. 4158.

2051 GLAUSER, *Apports*, p. 268.

2052 GLAUSER, *Apports*, p. 269.

2053 Cela dit, GLAUSER considère que l'art. 61 al. 2 LIFD déploie un effet constitutif sur un autre aspect. Cette disposition ancre dans la loi le principe de l'évasion fiscale en cas d'apports dissimulés. Le législateur a objectivisé les conditions auxquelles un apport apparaît comme abusif. Lorsque ces conditions sont remplies, la règle correctrice prévue par l'art. 61 al. 2 LIFD permet de s'écarter en défaveur du contribuable du résultat obtenu en application du droit comptable, cf. GLAUSER, *Apports*, p. 270.

2054 GLAUSER, *Apports*, p. 139 et p. 266 ss, en particulier p. 270 ; GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 3 ad art. 61 ; OBERSON/GLAUSER, *CR-LIFD*, n. 13 ad art. 19 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 208 ; RIEDWEG, *Spaltung*, p. 202 s ; REICH, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 7 ; ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, p. 349 ; RIEDWEG/GRÜNBLATT, *DBG-Komm*, n. 12 vor art. 69.

2055 C'est-à-dire principalement les art. 19 et 61 LIFD.

2056 Cf. *supra*, p. 362.

avoir constaté ce point, il convient d'examiner, selon la conception défendue dans la présente recherche, si une disposition du droit fiscal prévoit un décompte des réserves latentes transférées. Le présent chapitre analyse si les clauses fiscales introduites dans le cadre de la LFus fournissent une telle assise légale.

A notre sens[2057], les normes sur les restructurations instaurées dans le cadre de la LFus ne sont pas constitutives d'imposition mais permettent un report lorsque leurs conditions d'application sont remplies. Nous nous rattachons dans ce sens à la doctrine majoritaire présentée ci-dessus. En présence d'un apport dissimulé, il est dès lors nécessaire d'examiner si l'opération de restructuration entraîne un acte de réalisation. Le cas échéant, il convient d'examiner si une clause de report neutralisant l'imposition est susceptible de s'appliquer.

D'un point de vue historique, il est intéressant de relever que le législateur avait envisagé dans le cadre de l'entrée en vigueur de la LFus de modifier l'art. 18 al. 2 LIFD en introduisant une disposition selon laquelle l'apport à une filiale était constitutif d'une réalisation. Dans son MESSAGE sur la LFus, le Conseil fédéral retient les termes suivants : « L'art. 18 al. 2 LIFD règle notamment le transfert de la fortune commerciale à la fortune privée. Le projet de loi sur la fusion prévoit que les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite peuvent se transformer en sociétés de capitaux ou en sociétés coopératives. Etant donné que cette transformation n'est pour l'essentiel qu'une modification de la forme juridique, on pourrait se demander dans quelle mesure la transformation est liée à un transfert d'actifs. Pour des raisons de systématique fiscale, il nous paraît opportun de mentionner explicitement le transfert d'actifs de la fortune commerciale à une personne morale afin de codifier les exceptions applicables aux restructurations dans l'art. 19 al. 1 »[2058].

Une telle déclaration dans la loi mettrait bien un terme au débat sur la question de la réalisation des réserves latentes lors de l'apport dissimulé provenant de la fortune commerciale d'une personne physique[2059]. Elle a cependant été écartée lors des débats aux commissions parlementaires de sorte que le projet de loi qui fut soumis au parlement ne contenait plus d'indication expresse à l'art. 18 al. 2 LIFD sur le traitement fiscal de l'apport à une filiale.

2057 Notre point de vue a déjà été exprimé ci-dessus, cf. *supra*, p. 54 ss.

2058 MESSAGE LFus, p. 4158 s.

2059 RYSER/ROLLI, *précis,* p. 272.

Cet aspect historique laisse penser que le législateur ne considère pas qu'un gain est réalisé lors d'un apport à une filiale à une valeur inférieure à la valeur comptable. Au contraire, il démontre que, de l'avis du Conseil fédéral, une base légale est nécessaire pour appréhender les réserves latentes transférées.

Par conséquent, nous constatons que la situation telle que décrite ci-dessus[2060] n'a pas changé avec l'entrée en vigueur de la LFus et que les transferts d'actifs d'une société mère à sa filiale peuvent toujours avoir lieu à la valeur comptable, sans incidence fiscale.

5. Après la réforme II de l'imposition de l'entreprise

a. Généralités

La réforme II de l'imposition de l'entreprise a introduit dans la LIFD[2061] une imposition partielle des rendements de participations destinée à atténuer la double imposition économique du bénéfice de l'entreprise. Dorénavant, les bénéfices provenant de l'aliénation de participations dans des sociétés de capitaux ou dans des coopératives dont l'aliénateur détient 10 % au moins du capital-actions ou du capital social est imposée à hauteur de 50 %[2062]. Le transfert d'un actif de la fortune commerciale d'un indépendant ou d'une société de personnes à une société de capitaux a pour effet que la charge fiscale latente diminue de moitié. Les bénéfices en capital latents sur l'actif transféré devenant partiellement exonérés, la question de l'impact du transfert se pose.

Le cas de figure que nous examinons ici représente un transfert de la fortune commerciale d'une personne physique à une personne morale. Les valeurs transférées sont donc maintenues dans la fortune commerciale du contribuable. Dès lors, cette situation doit être distinguée de celle où un bien de la fortune privée d'un contribuable est apporté à une société de capitaux

2060 Cf. *supra*, p. 381 s.

2061 Cette partie de la réforme est entrée en vigueur au 1er janvier 2009 au niveau fédéral et est facultative pour les cantons et les communes, cf. art. 7 LHID qui prévoit que les cantons « peuvent atténuer la double imposition économique des sociétés et des détenteurs de participations ».

2062 Art. 18b al. 1 LIFD.

qu'il contrôle. Dans ce cas, le traitement fiscal des réserves latentes afférentes aux éléments transférés repose sur d'autres considérations[2063].

b. Pratique

L'entrée en vigueur de la modification légale mentionnée ci-dessus a été accompagnée de la circulaire AFC n° 23 concernant l'imposition partielle des rendements provenant de participations détenues dans la fortune commerciale ou déclarée comme fortune commerciale[2064]. Dans ce document, l'administration fédérale des contributions présente les conditions donnant droit à l'imposition partielle des rendements de participations qualifiées[2065] et traite des conséquences de certains cas de transferts d'actifs à une filiale. Dans ce contexte, l'autorité fiscale distingue deux situations en fonction de la nature des éléments transférés.

Il s'agit tout d'abord du transfert d'actifs isolés à une société de capitaux ou à une coopérative[2066]. Dans cette hypothèse, selon l'administration fédérale des contributions, les réserves latentes doivent être imposées à hauteur de 50 %. En contre-partie de cette imposition, la société de capitaux ou la coopérative reprenante peut faire valoir une réserve latente imposée correspondante[2067]. En outre, l'administration fédérale des contributions voit un cas de réalisation systématique lors de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une filiale[2068]. Là aussi, cette autorité considère que l'imposition de la moitié des réserves latentes transférées doit avoir lieu afin de garantir leur soumission intégrale à l'impôt. Cependant, la circulaire retient qu'une telle opération constitue en principe une restructuration pour laquelle un report d'imposition est accordé lorsque les conditions légales sont remplies[2069].

2063 Il se peut par exemple que les conditions de la transposition soit remplies, sur la notion de transposition, cf. *supra,* p. 320 ss, en particulier, p. 328 s.

2064 Cette circulaire est applicable depuis le 1er janvier 2009 et s'applique aux rendements provenant de droits de participation échéant le 31 décembre 2008.

2065 Circulaire AFC, imposition partielle, ch. 2.

2066 Circulaire AFC, imposition partielle, ch. 2.4.2, deuxième paragraphe.

2067 Exemple 4 de l'annexe à la circulaire AFC, imposition partielle, p. 14-15.

2068 Circulaire AFC, imposition partielle, ch. 2.4.2., troisième paragraphe.

2069 Le report d'imposition est accordé lorsque, outre le respect des principes de continuité territoriale et comptable, l'apport à la filiale porte sur une exploitation ou une partie distincte d'exploitation (rattachement objectif des réserves latentes) et un délai de blocage objectif de 5 ans est respecté (rattachement subjectif des réserves latentes), cf. art. 19 al. 1 lit. b LIFD et relation avec art. 19 al. 2 LIFD.

Il est intéressant de noter que la circulaire AFC n° 23 ne mentionne pas le transfert d'une participation qualifiée bénéficiant déjà de l'imposition partielle. Contrairement à ce qui était prévu dans la situation pourtant similaire de l'apport à une filiale bénéficiant de la réduction pour participations[2070], le transfert en neutralité fiscale n'est pas expressément mentionné dans le document examiné ici. Cela dit, en bonne logique, dans la mesure où une telle opération ne conduit pas à une modification du régime d'imposition applicable aux réserves latentes, une imposition en raison de la systématique fiscale ne se justifie pas[2071].

La position de l'administration fédérale des contributions se justifie par le fait qu'elle permet de garantir que l'imposition des réserves latentes reportées sur les droits de participation aura lieu intégralement[2072,2073]. En effet, à supposer que le titulaire de l'entreprise individuelle vende ultérieurement sa participation, seule la moitié des réserves latentes sera alors imposée suivant le régime de l'imposition partielle des rendements de participation. La raison qui conduit l'administration à procéder à l'imposition de la moitié des réserves latentes transférées est donc purement fiscale, le contribuable n'étant pas enrichi par l'opération d'apport à une filiale qu'il contrôle[2074]. Il s'agit donc bien d'un mécanisme destiné à contrecarrer une perte fiscale potentielle. L'administration fédérale des contributions mentionne d'ailleurs expressément la notion de « réalisation en raison de la systématique fiscale »[2075].

2070 Cf. circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.4.3.e), « le transfert d'une participation représentant au minimum 20 % du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou d'une coopérative à une filiale suisse ou étrangère peut être effectué à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice sans incidence fiscale », cf. *supra*, p. 374 s.

2071 Dans ce sens, cf. DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 528.

2072 Circulaire AFC, imposition partielle, ch. 2.4.2 ; selon ce document, « cela permet d'assurer l'imposition future pour moitié des réserves latentes désormais reportées sur les droits de participation ».

2073 SCHEIDEGGER/LEHMANN, *Teilbesteuerung*, p. 302 ; DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 528.

2074 Le transfert de la fortune commerciale du contribuable à une société de capitaux ou à une coopérative dont il détient une participation qualifiée ne crée pas d'enrichissement pour le contribuable. Il ne reçoit pas de contre-partie liée directement à la restructuration.

2075 Circulaire AFC, imposition partielle, ch. 2.4.2.

c. Doctrine

Jusqu'à ce jour, peu d'auteurs se sont confrontés à la problématique du transfert d'actifs à une société de capitaux ou à une coopérative dans laquelle la personne transférante dispose d'une participation qualifiée.

Certains auteurs prennent note du fait que l'administration fédérale des contributions considère qu'une réalisation systématique a lieu, mais ne s'en préoccupent guère[2076]. Jusqu'à présent, à notre connaissance, aucun auteur[2077] n'a pris position de manière critique sur le défaut de base légale, ni fait le parallèle avec l'apport dissimulé à une filiale et la réduction pour participations[2078].

d. Prise de position

(i) Existence d'une base légale ?

La réforme II de l'imposition de l'entreprise a, une nouvelle fois, procuré l'occasion de réfléchir sur la notion de réalisation systématique. En effet, nous l'avons vu[2079], l'administration fédérale des contributions considère que le transfert d'actifs à une entité dont le sujet transférant détient une participation qualifiée provoque le décompte de la moitié des réserves latentes transférées. Le présent chapitre se propose d'analyser cette position de manière critique.

Selon la conception défendue ici, il est nécessaire dans un premier temps d'analyser l'opération envisagée d'un point de vue comptable. Si le décompte des réserves latentes n'est pas nécessaire selon le droit comptable, il faut examiner si le droit fiscal contient une base légale selon laquelle une réalisation a lieu. Nous avons déjà présenté notre position selon laquelle le droit comptable n'exige pas le décompte des réserves latentes lors d'apport dissimulé de capital à une filiale[2080]. Il convient donc d'examiner si le droit fiscal dispose d'une base légale permettant de s'écarter de ce résultat obtenu comptablement. A notre avis, l'analyse effectuée dans le cadre de l'apport de capital à une filiale bénéficiant de la réduction pour participations[2081] peut

2076 SCHEIDEGGER/LEHMANN, *Teilbesteuerung*, p. 302.

2077 Exception faite de l'auteur de la présente recherche, cf. DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 527 ss.

2078 Sujet que nous avons traité ci-dessus, cf. *supra*, notamment, p. 381 ss.

2079 Cf. *supra*, p. 392.

2080 Cf. *supra*, p. 362.

2081 Cf. *supra*, p. 381.

être reprise dans le présent contexte. Nous nous concentrerons donc sur les aspects spécifiques des apports effectués par un contribuable personne physique détenant l'actif apporté dans sa fortune commerciale.

L'unique modification législative susceptible d'avoir l'effet recherché et qui a eu lieu lors de l'introduction de l'imposition partielle des rendements de participations est l'art. 18b LIFD. Cette disposition[2082] prévoit une imposition à 50 % des rendements de participations qualifiées détenues par une personne physique ou une société de personnes. Le deuxième aliéna[2083] de cette disposition crée une exigence supplémentaire concernant les bénéfices d'aliénation. Ces derniers bénéficient de l'imposition partielle uniquement lorsqu'ils ont été détenus par le contribuable pendant un an au moins.

Force est de constater que cette disposition ne traite pas expressément du transfert de substance fiscale d'un domaine intégralement imposé à un domaine bénéficiant d'une imposition partielle. Ni le terme « transfert », ni celui de « réalisation » ou de « décompte de réserves latentes » ne sont mentionnés. La teneur claire de cette disposition telle qu'élaborée par le législateur ne laisse pas présager de l'application qu'entend en faire l'administration fiscale.

En particulier, la mention ajoutée à l'art. 18 al. 2 LIFD lors de la réforme II « l'art. 18 b est réservé » se réfère, à notre sens, uniquement au fait que les revenus mentionnés à l'art. 18 al. 2 LIFD peuvent bénéficier de l'imposition partielle prévue à l'art. 18b LIFD, si les conditions en sont remplies. Cette mention ne saurait dès lors être interprétée dans le sens qu'une réalisation systématique basée sur 18b LIFD peut avoir lieu.

En introduisant le principe de l'imposition partielle des dividendes, le législateur ne visait pas à rendre plus sévères les conditions donnant lieu à une neutralité fiscale en cas de restructuration de société de personnes. Son

---

2082 La teneur de cette disposition, entrée en vigueur au 1er janvier 2009, est la suivante : « les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les prestations appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits de participation sont imposables, après déduction des charges imputables, à hauteur de 50 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative ».

2083 L'art. 18b al. 2 LIFD prévoit que « l'imposition partielle n'est accordée sur les bénéfices d'aliénation que si les droits de participation sont restés propriété du contribuable ou de l'entreprise de personnes pendant un an au moins ».

but affiché et clair[2084] était d'alléger la double imposition économique du bénéfice des sociétés de capitaux en cas de détention qualifiée de participations et de rendre ainsi plus compétitive la place économique suisse. Un durcissement des conditions donnant lieu à l'octroi de la neutralité fiscale lors de restructuration ou de transfert d'actifs d'une société de personnes à une société de capitaux va à l'encontre de ce but[2085]. En conséquence, l'interprétation faite par l'administration fédérale des contributions doit être rejetée au regard de l'interprétation téléologique.

Le seul document sur lequel se base l'imposition est la circulaire AFC n° 23 sur les rendements de participation de la fortune commerciale. Comme nous l'avons vu[2086], une circulaire ne constitue pas une base légale permettant de s'écarter du résultat comptable. Une règle fiscale correctrice ne saurait ainsi être basée uniquement sur un tel document qui ne répond pas aux exigences démocratiques. Une solution contraire violerait le principe fondamental de la légalité. Le droit fiscal ne contenant pas de base légale suffisante[2087], une imposition ne peut avoir lieu dans le cas examiné ici.

(ii) Réflexion

Il est particulièrement intéressant de relever la similarité de la situation examinée ici avec le cas de la réduction pour participations qui a fait l'objet du chapitre précédent[2088]. Dans ces deux situations, une modification législative dont le but était d'alléger la fiscalité des entreprises a eu des effets collatéraux ayant un effet inverse en cas de restructurations. En durcissant les conditions d'octroi de la neutralité fiscale lors de restructurations de sociétés, l'administration fédérale des contributions crée des entraves économiques influençant négativement le déroulement des affaires des sociétés sises en Suisse. Ce résultat est en contradiction avec le but affiché du législateur. Dans chacune de ces deux situations, la lettre de la loi ne permet pas de conclure à un tel durcissement de la pratique. Les entraves fiscales discutées ici ne sont introduites que par un document de

2084 MESSAGE RIE II, p. 4529.

2085 Selon le DFF, « la deuxième réforme de l'imposition des entreprises simplifie les adaptations structurelles à l'entreprise en supprimant l'effet dissuasif d'impôts perçus au mauvais moment », cf. infoplus n°32, Newsletter du DFF, p. 6 ; on lit également dans cette communication du DFF que « la deuxième réforme de l'imposition des entreprises prévoit une nouvelle réglementation fondée sur le principe qu'aucune incitation fiscale ne devrait retenir une entreprise souhaitant se restructurer ».

2086 Cf. *supra*, p. 108 ss.

2087 À notre sens, le droit fiscal suisse ne contient pas de clause générale de réalisation systématique, cf. *supra*, p. 136.

2088 Cf. *supra*, p. 373 ss.

l'administration fédérale des contributions qui, rappelons-le, n'a pas force de loi. L'introduction « par la petite porte » d'un tel mécanisme avait déjà été très critiquée par la doctrine lors de la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise[2089]. Les critiques parfois virulentes de cette intervention de l'administration fédérale portaient pour l'essentiel sur le défaut flagrant de base légale. Cette situation jugée incompatible avec le principe de la légalité choquait nombre d'auteurs.

Il est dès lors surprenant de constater que le législateur a fait complètement fi des critiques doctrinales et a recréé une situation ambiguë dans un cas extrêmement proche de celui rencontré une décennie auparavant. Alors qu'il lui aurait été aisé, s'il l'avait jugé opportun, de créer une base légale prévoyant le décompte des réserves latentes lors de leur passage dans un domaine à imposition allégée, il a omis de le faire. Il a ainsi laissé passer une occasion de réaffirmer les fondements de l'état de droit, concrétisé notamment par le principe de la légalité.

Les raisons d'une telle omission ne sont pas claires. On pourrait y voir un simple oubli de la part du législateur. On sait en effet que les parlementaires ne bénéficient pas tous d'une formation juridique, pas plus d'ailleurs qu'ils ne sont experts en matière de fiscalité. Un oubli pur et simple ne saurait dès lors être écarté d'emblée[2090]. Il est seulement regrettable qu'une telle carence ait lieu deux fois de suite dans une situation très proche. Il est également possible que le législateur ait voulu affirmer que le droit suisse contient une clause générale de réalisation systématique. Ainsi, en omettant volontairement d'énumérer ce cas de figure de la réalisation systématique, le législateur fédéral semble considérer qu'une liste exhaustive n'est pas nécessaire. Cette conception va à l'encontre de celle développée dans la présente thèse. En outre, si telle avait été l'intention du législateur, il est surprenant qu'il n'en ait pas fait mention dans les travaux préparatoires. Ces derniers ne contiennent aucune trace laissant présager que le parlement ou la commission des redevances des chambres fédérales a voulu trancher cette controverse doctrinale.

Nous penchons plutôt pour une omission pure et simple de la part du législateur. Une telle omission n'est à notre sens pas une lacune proprement

---

2089 Cf. *supra*, p. 376 ss.

2090 Cf. LOCHER selon lequel : « *das Missbrauchspotenzial des nationalrätlichen Konzepts war nämlich erst spät eindeutig erkannt und durch spezifische Missbrauchsbestimmungen und flankierende Massnahmen entschärft worden* », cf. LOCHER, *Kommentar II*, n. 166 ad art. 58.

dite[2091],[2092] dans la mesure où elle ne constitue pas une incohérence du système et ne saurait dès lors être complétée par l'autorité chargée d'appliquer la loi[2093]. Par ses réformes successives[2094], le législateur a bien ouvert une brèche dans le système qui permet à certaines conditions de transformer des gains en capital imposables en gains en capital exonérés, respectivement partiellement imposables. Cette brèche ne saurait être abusée, raison pour laquelle proposons dans le chapitre suivant l'instauration d'une règle fiscale correctrice applicable dans le cas de figure examiné ici.

(iii) Solution retenue

Nous admettons que, dans certains cas, l'institut juridique d'évasion fiscale peut avoir l'effet d'une règle fiscale correctrice[2095]. En effet, lorsqu'un apport dissimulé est effectué uniquement dans le but de bénéficier d'une économie d'impôt associée à l'imposition partielle des droits de participation commerciaux (critère subjectif) et ne constitue qu'une mesure préparatoire à une vente (critère objectif), l'administration peut être fondée à imposer les réserves latentes transférées à une filiale. Cela dit, les conditions de l'évasion fiscale ne sont remplies qu'au moment au l'économie d'impôt recherchée a effectivement lieu, c'est-à-dire au moment où la substance fiscale réalisées au niveau de la filiale est distribuée à la société mère bénéficiant de l'imposition partielle. En conséquence, la requalification des faits ne peut pas intervenir au moment de l'apport dissimulé déjà. En outre, l'examen des conditions subjectives de l'évasion fiscale crée une insécurité juridique quant au traitement fiscal de l'opération visée ici. Cette méthode,

---

2091 Sur la notion de lacune proprement dite, cf. *supra*, p. 140 ss.

2092 Un autre point de vue serait celui de considérer que la loi contient un silence qualifié. Selon cette conception, le législateur aurait omis volontairement de prévoir l'imposition des apports dissimulés dans le but d'affirmer que cette opération peut se faire en neutralité fiscale. A notre sens, rien ne permet de tirer une telle conclusion et cette conception doit en conséquence rejetée.

2093 Selon la conception défendue ici (cf. *supra*, p. 143 s), on ne peut parler de lacune proprement dite que dans des cas extrêmes, quasiment inexistants en droit fiscal matériel. En l'espèce, la solution selon laquelle l'apport dissimulé ne conduit pas à l'imposition des réserves latentes transférées ne crée pas une situation absurde, respectivement intolérable dont la correction par l'autorité chargée d'appliquer la loi s'impose. Si cela avait été le cas, le législateur aurait saisi l'occasion d'intervenir lors de la réforme II de l'imposition de l'entreprise. Nous considérons plutôt qu'il s'agit d'une incohérence du système dont la correction nécessite l'intervention du législateur. Nous admettons donc la présence d'une lacune improprement dite qui doit être complétée par le législateur lui-même.

2094 Réforme 1997 et réforme II de l'imposition de l'entreprise.

2095 Notre point de vue a par ailleurs déjà été présenté in : DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 532.

déjà présentée dans le contexte des apports dissimulés à une filiale bénéficiant de la réduction pour participations[2096], ne représente dès lors pas une solution satisfaisante.

En outre, il faut relever ici que la méthode de l'augmentation du coût d'investissement n'est pas applicable dans le cadre du transfert de réserves latentes à une filiale dont les rendements bénéficient de l'imposition partielle des dividendes. En effet, cette notion est étrangère au mécanisme instauré pour éviter partiellement la double imposition économique des rendements de participations. Pour cette raison, contrairement aux cas présentés ci-dessus ayant trait aux apports dissimulés de capital à une filiale bénéficiant de la réduction pour participations[2097], il faut chercher une solution ailleurs.

Nous sommes d'avis que l'instauration d'une règle fiscale correctrice est préférable du point de vue général du principe de la légalité et plus particulièrement de celui de la prévisibilité qui en découle. Dans cette mesure, nous proposons l'instauration d'une nouvelle disposition à l'art. 18 al. 2 bis LIFD qui aurait la teneur suivante[2098] :

> *« Les réserves latentes transférées à une personne morale dont les droits de participation bénéficient de l'art.18b sont ajoutées au bénéfice imposable. Simultanément, le contribuable peut constituer une réserve non imposée égale aux réserves latentes. Cette réserve sera dissoute si la participation est aliénée »*

L'instauration d'une telle règle fiscale correctrice[2099] aurait l'avantage de rectifier à la pratique de l'administration fédérale des contributions préconisée dans la circulaire n°23 qui ne dispose comme nous l'avons vu pas d'une base légale suffisante. En outre, l'action du législateur permettrait de clore la lacune créée par son omission au moment de l'entrée en vigueur de l'imposition partielle des rendements de participations. Afin de permettre une application large de cette clause, nous proposons une formulation générale, ne précisant pas la nature de l'opération donnant lieu au transfert de réserves latentes à la filiale. Il peut ainsi s'agir d'une opération d'apport, comme de vente à la valeur comptable ou de toute autre opération de restructuration.

2096 Cf. *supra*, p. 381 ss.

2097 Cf. *supra*, p. 384 ss.

2098 Une clause prévoyant le même principe devrait être introduite à l'art. 7 LHID.

2099 La formulation proposée est inspirée directement de ce qui était prévu par le législateur à l'art. 207a al. 3 LIFD, cf. *infra*, p. 533 s.

Nous considérons que prévoir un report d'imposition est nécessaire pour éviter les problèmes de liquidités fréquemment rencontrés lors d'imposition en raison de la systématique fiscale et de réduire ainsi au minimum l'impact fiscal de ce type d'opérations.

Pour ne pas créer d'inégalité de traitement entre les personnes morales et les personnes physiques, nous considérons qu'il est opportun de ne pas instaurer de délai de blocage[2100]. Dans cette mesure, une imposition a lieu lors de la réalisation ultérieure des réserves latentes transférées à la filiale indépendamment du moment où cet événement se produit et permet d'introduire un traitement similaire à celui réservé aux réserves latentes transférées dans une filiale dont les gains en capital bénéficient de la réduction pour participations. En effet, le mécanisme que nous proposons d'appliquer dans ce contexte, c'est-à-dire l'augmentation du coût d'investissement des actifs transférés[2101], permet d'éviter que de la substance fiscale disparaîsse, indépendamment de tout délai de blocage.

D. Résumé

Selon la conception retenue ici, le droit comptable autorise les apports dissimulés. Les apports peuvent être effectués à leur valeur comptable inférieure à leur valeur vénale, sans qu'aucun décompte des réserves latentes transférées n'ait lieu.

En outre, avant les modifications législatives instaurant successivement la réduction pour participations et l'imposition partielle des rendements de participations, le droit fiscal admettait également les apports dissimulés. Cette pratique admise par le Tribunal fédéral sous l'ancien droit dans la fameuse affaire « *schwyzer Fabrikliegenschaft* » et sous le nouveau droit, de manière indirecte, dans la non moins fameuse affaire « *R Investment Group* » fait depuis longtemps l'objet de critique de la part de la doctrine. Pour notre part, nous considérons qu'à défaut de règle fiscale correctrice, aucune déviation du résultat obtenu en application du droit commercial ne peut avoir

[2100] Nous renonçons à introduire un délai de blocage alors même que cela correspond à ce qui est prévu par la loi dans certains cas où une imposition a lieu en raison d'un changement de système fiscal. C'est le cas notamment de la liquidation partielle indirecte qui prévoit un délai de blocage de 5 ans, cf. art. 20a al. 1 lit. a LIFD, mais également de la transformation de raison individuelle en société anonyme, cf. art. 19 al. 2 LIFD ou encore de la scission horizontale, cf. art. 61 al. 2 LIFD.

[2101] Cf *supra*, p. 384 s.

lieu, l'art. 58 al. 1 lit. c *ab initio* LIFD ne pouvant notamment pas être mobilisé en l'espèce.

Le principe de la non-imposition des réserves latentes transférées lors d'apports dissimulés a été remis en question par l'administration fédérale des contributions lors des successives révisions légales. Ce fut le cas lors de la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise qui a étendu la réduction pour participations aux gains en capital obtenus sur des participations qualifiées. L'administration fédérale des contributions considérait que la migration de réserves latentes sur le compte de participations devait être assimilée à une réalisation. Ce point de vue a été soutenu à nouveau lors de l'introduction des modifications fiscales dues à l'entrée en force de la LFus. Plus récemment, le même mécanisme d' « imposition en raison de la systématique fiscale » a également été invoqué lors de l'entrée en vigueur de l'imposition partielle des rendements de participations commerciales dans le cadre de la seconde réforme de l'imposition de l'entreprise.

Pour notre part, nous considérons qu'une telle imposition ne peut pas être basée uniquement sur le fait que la charge fiscale latente sur les actifs transférés est réduite. A défaut de base légale, érigeant ces opérations au rang de réalisation systématique, l'administration fiscale ne peut pas intervenir. A ce titre, nous avons retenu que ni la réforme 1997, ni l'entrée en vigueur de la LFus, ni encore la réforme II de l'imposition de l'entreprise n'ont instauré de base légale permettant de s'écarter du droit comptable qui autorise, à notre sens, le transfert à la valeur comptable d'actifs isolés à une filiale.

Même s'il est possible d'intervenir à l'aide de l'institut de l'évasion fiscale lorsqu'un trasfert d'une filiale a pour unique but de bénéficier d'une imposition privilégiée, nous considérons que l'intervention du fisc sur la seule base de cette règle anti-abus n'est pas suffisante. En effet, les critères subjectifs liés à l'évasion fiscale font de cette dernière qu'elle est imprévisible. Pour cette raison, nous proposons des solutions concrètes dans le but de clore les lacunes fiscales résultant d'une non-imposition lors du transfert dans un domaine exonéré respectivement dans un domaine à fiscalité réduite.

Lors d'un apport dissimulé d'une société de capitaux à sa filiale la méthode de l'augmentation du coût d'investissement des participations de la société recevante permet de maintenir la substance fiscale au niveau de la société apportante. De cette manière, le fisc maintient ses expectatives sans qu'il soit nécessaire de procéder au prélèvement d'un impôt au moment de

l'apport. Cette solution compatible avec la lettre de la loi respecte le principe selon lequel une imposition en raison de la systématique fiscale est une *ultima ratio* ne survenant que lorsqu'aucune possibilité n'existe. En revanche, en cas d'apport dissimulé de capital d'une contribuable personne physique ou d'une société de personnes à une filiale dont le sujet apportant dispose d'une participation qualifiée, la méthode de l'augmentation du coût d'investissement n'est pas applicable. En effet, la notion même de coût d'investissement est étrangère au mécanisme d'imposition partielle des rendements de participation tel que prévu par l'art. 18b LIFD. Pour cette raison, nous proposons d'instaurer une règle fiscale correctrice assortie d'un mécanisme permettant le report d'imposition à l'art. 18 al. 2 bis LIFD.

VI. Transformation d'une société de personnes en société de capitaux

A. Généralités

1. Notion

La transformation d'une société de personnes en société de capitaux soulève une problématique qui est proche de celle de la réalisation systématique. En effet, lors de cette opération fréquente en pratique[2102], les biens qui se trouvaient dans la fortune commerciale de l'associé à une société de personnes se transforment de son point de vue en participations qu'il détient en principe dans sa fortune privée. La question du passage de la fortune commerciale à la fortune privée et en conséquence de l'imposition en raison de la systématique fiscale des réserves latentes afférentes aux biens transférés peut dès lors se poser[2103].

Lorsqu'un contribuable qui exploite une entreprise sous la forme d'une raison individuelle ou qui est associé à une société de personnes transforme son entreprise en une personne morale, son statut fiscal personnel change. Alors qu'il exploitait son entreprise en tant qu'indépendant, il sera désormais

---

2102 ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, *Umstrukturierung,* p. 293 ; PETER, *Commentaire LFus*, n. 20 ad art. 54 ; MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 316 ; OBERSON/GLAUSER, *CR-LIFD*, n. 22 ad art. 19 ; OBERSON, *Transfert d'exploitation*, p. 975 ; Selon l'administration fédérale des contributions, il s'agit de « l'acte de restructuration le plus fréquent », cf. circulaire AFC, restructurations, ch. 3.2.1.

2103 Cf. HASLER, *Umwandlung*, p. 258 pour qui il s'agit « *prima vista* » d'un cas de prélèvement privé.

employé par la personne morale nouvellement créée et aura un statut de contribuable exerçant une activité lucrative dépendante et d'actionnaires.

Le présent chapitre présente tout d'abord les bases légales éventuellement mobilisables dans le contexte de la transformation examinée ici (ch. 2), puis se confrontera à la question de déterminer si elle représente un cas de réalisation systématique (ch. 3). Nous verrons ensuite le traitement fiscal réservé à cette opération (let. B) puis nous ferons une conclusion sous forme de résumé (let. C).

2. Base légale

a. Généralités

L'imposition de la transformation d'une société de personnes en une société de capitaux n'est pas expressément prévue par la loi. En particulier l'art. 18 al. 2 LIFD qui prévoit l'imposition de l'activité lucrative indépendante et cite plusieurs cas de réalisation systématique ne mentionne pas cette opération. En outre, selon la conception soutenue ici[2104], l'art. 19 LIFD ne représente pas une base légale fondant une imposition mais uniquement une clause permettant la neutralité fiscale de certaines opérations de restructuration.

b. Proposition du Conseil fédéral lors de l'entrée en vigueur de la loi sur la fusion

Il est intéressant de relever que le projet de LFus du Conseil fédéral[2105] prévoyait un ajout à l'art. 18 al. 2 LIFD selon lequel, « le transfert d'élément de la fortune commerciale [...] à une personne morale […] est assimilé à une aliénation »[2106]. Selon le MESSAGE sur la LFus[2107], cette modification était justifiée par le fait que la transformation de sociétés en nom collectif et de sociétés en commandite en sociétés de capitaux ou en sociétés coopératives n'était pour l'essentiel qu'une modification de la forme juridique. On pouvait dès lors se demander dans quelle mesure une telle transformation est

2104 Cf. *supra*, p. 54 s.

2105 Art. 18 al. 2 P-LFus, FF 2000, p. 4225.

2106 En revanche, étant donné que l'art. 8 al. 1 LHID ne définit pas plus précisément la notion de transfert dans la fortune privée, le projet de LFus renonçait à inscrire dans la LHID une disposition correspondante au nouvel art. 18 al. 2 LIFD, cf. MESSAGE LFus, p. 4159.

2107 MESSAGE LFus, p. 4158.

liée à un transfert d'actifs. Pour des raisons de « systématique fiscale » [2108], il a paru opportun au Conseil fédéral de mentionner explicitement le transfert d'actifs de la fortune commerciale à une personne morale.

Cette conception fut critiquée par la doctrine[2109]. Un tel ajout fut notamment considéré comme inutile par REICH[2110] selon lequel un transfert constituait de toute manière déjà un prélèvement privé lorsque les participations à la personne morale recevante étaient détenues dans la fortune privée du contribuable apportant. Dans cette mesure, l'opération visée ici était déjà appréhendée par l'art. 18 al. 2 LIFD en tant que prélèvement privé sans qu'il soit nécessaire de modifier la teneur de cette disposition. Selon ce même auteur, il n'était en revanche pas nécessaire de considérer que les réserves latentes étaient réalisées lorsque les participations étaient détenues dans la fortune commerciale. En raison des critiques de la doctrine, le législateur renonça à la modification de l'art. 18 al. 2 LIFD.

A notre sens, la renonciation de la mention du transfert à une personne morale est cohérente. Nous l'avons vu[2111], si un apport provoque un transfert de la fortune commerciale à la fortune privée, il représente déjà un prélèvement privé pour lequel l'art. 18 al. 2 LIFD peut être mobilisé. En conséquence, l'ajout proposé par le Conseil fédéral n'était pas nécessaire. Cette renonciation a également un impact plus large dans la mesure où il démontre que, pour le Conseil fédéral, l'imposition d'apports de la fortune commerciale à une société de capitaux nécessiterait une base légale. Il démontre également que le législateur a volontairement, c'est-à-dire en toute conscience de la problématique sous-jacente, renoncé à ériger les opérations d'apport au rang de réalisation. Cette constatation est également intéressante dans le contexte de l'examen de la problématique du traitement fiscal des apports sous-évalués à une filiale[2112].

2108 MESSAGE LFus, p. 4158.

2109 Notamment : REICH, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 7.

2110 REICH, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 7.

2111 Cf. *supra*, p. 175 ss.

2112 Comme nous l'avons vu, la question de la réalisation lors d'un apport de la fortune commerciale à une société dont les droits de participation sont dans la fortune commerciale du sujet transférant est hautement controversée, cf. *supra*, p. 364 ss, en particulier, p. 389.

3. Nature de l'imposition

a. Doctrine

La transformation d'une société de personnes en une société de capitaux n'est pas un cas traditionnellement présenté par la doctrine comme un cas de réalisation systématique. Bien plus, à notre connaissance, aucun auteur ne retient que l'opération examinée dans le cadre du présent chapitre est un cas de réalisation systématique. Cela dit, au vu du fait que des actifs faisant partie de la fortune commerciale d'un contribuable se retrouvent nouvellement dans sa fortune privée sous forme de droits de participation, il nous paraît intéressant d'analyser ce changement de système.

b. Prise de position

D'un point de vue subjectif, c'est-à-dire du point de vue de l'investisseur, il faut reconnaitre que les biens économiques apportés à la société de capitaux passent dans sa fortune privée. En effet, ces biens faisaient partie de sa fortune commerciale respectivement de la fortune de la société de personnes à laquelle il était associé et « se transforment » en actions ou droits de participation qu'il détient nouvellement dans sa fortune privée. De son point de vue, on pourrait considérer que l'investisseur opère un prélèvement privé qui est un cas classique de réalisation systématique[2113] et qui conduit au décompte des réserves latentes transférées[2114].

Cela dit, d'un point de vue objectif, il faut bien plus retenir que les réserves latentes afférentes aux actifs transférées restent rattachées à ces derniers. En effet, les éléments économiques qui faisaient partie de la fortune commerciale du contribuable exerçant une activité lucrative indépendante, respectivement à la fortune de la société de personnes transformée deviennent des éléments économiques de la société de capitaux nouvellement créée[2115]. Dans cette mesure, la substance fiscale latente ne disparaît pas vu que l'éventuelle réalisation ultérieure des réserves latentes transférées reste imposable. Alors qu'elles auraient été frappées avant la

[2113] Cf. *supra*, p. 175 ss.

[2114] Art. 18 al. 2 LIFD ; du même point de vue, cf. HASLER, *Umwandlung*, p. 258 pour qui il s'agit « *prima vista* » d'un cas de prélèvement privé.

[2115] Ce rattachement objectif des réserves latentes aux actifs transférés est garanti par l'exigence de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation mentionnée à l'art. 19 al. 1 lit. b LIFD.

transformation par l'impôt sur le revenu, elles seront nouvellement soumises à l'impôt sur le bénéfice. Ainsi, les expectatives du fisc sont maintenues.

Ce point de vue est renforcé par le fait que la substance fiscale passe d'un domaine soumis à un seul niveau d'imposition, en l'occurrence le revenu de l'activité lucrative indépendante, à un domaine soumis à une double imposition. En effet, après la transformation de la raison individuelle ou de la société de personnes, la réalisation des réserves latentes sera nouvellement soumise à l'impôt sur le bénéfice au niveau de la société de capitaux créée et à l'impôt sur le revenu au niveau de l'actionnaire lors de la distribution de cette substance économique. On voit bien ici que le fisc ne court pas de risque de perte de substance fiscale et que son intervention ne saurait être justifiée par cette crainte qui est caractéristique de la réalisation systématique[2116].

L'instauration d'un délai de blocage de 5 ans à l'art. 19 al. 2 LIFD permet d'éviter que le contribuable exerçant une activité lucrative indépendante crée une personne morale dans le but de bénéficier d'un gain en capital exonérée[2117] sur les participations nouvellement créées. Alors que la pratique plus ancienne appréhendait cette situation sur la base de l'abus de droit[2118], et qu'un délai de blocage était déjà appliqué[2119], la nouvelle teneur de la loi consacre désormais un délai objectif de 5 ans[2120]. Avant ce délai, les réserves latentes transférées font l'objet d'un rappel d'impôt dans la mesure où des droits de participation ou des droits de sociétariat sont aliénés à un prix supérieur à la valeur fiscalement déterminante du capital propre transféré[2121]. Ce délai de blocage n'a cependant pas été introduit en raison d'une crainte du fisc de voir disparaître ses expectatives, ces dernières étant maintenues en raison du rattachement des réserves latentes transférées aux actifs de la personne morale, mais bien plus pour éviter que le contribuable personne physique bénéfice d'un avantage fiscal injustifié en réalisant un gain en capital franc d'impôt. En effet, nous l'avons vu, la substance fiscale

---

2116 Cf. *supra*, p. 71 ss.

2117 Art. 16 al. 3 LIFD.

2118 Arrêt du Tribunal fédéral du 20 juin 1969 = ASA 38, 497 = RDAF 1972, 302 ; cf. également ASA 47, 323 ; ASA 42, 400.

2119 BAUEN/JEGHER/WENGER/ZEN-RUFFINEN, *Merger Law*, p. 200.

2120 A notre sens, l'objectivisation du délai de 5 ans dans la loi ne laisse plus de place pour l'examen des conditions de l'évasion fiscale ; du même avis, notamment, OBERSON/GLAUSER, *CR-LIFD*, n. 32 ad art. 19 ; OBERSON, *Transfert d'exploitation,* p. 977 ; BAUEN/JEGHER/WENGER/ZEN-RUFFINEN, *Merger Law*, p. 200 ; SAUPPER/MÜLLER, *BSK-FusG*, n. 121 ad vor Art. 53.

2121 Art. 19 al. 2 LIFD.

n'est pas réduite lors de la transformation examinée ici. Au contraire, elle passe d'un domaine soumis à un seul niveau d'imposition à un domaine soumis à une double imposition.

B. Traitement fiscal

Après avoir vu que la transformation d'une société de personnes en société de capitaux n'est pas une réalisation systématique, il sied d'examiner le traitement fiscal de cette opération. Pour ce faire, il convient d'appliquer la méthode par étape préconisée dans le cadre de la présente thèse. Dans un premier temps, nous examinerons si le droit comptable permet le transfert à la valeur comptable des actifs et dans un deuxième temps, si le droit fiscal prévoit une règle correctrice en faveur ou en défaveur du contribuable.

Du point de vue du droit comptable, la transformation d'une société de personnes[2122] en une société de capitaux est prévue par l'art. 54 al. 2 LFus. Cela dit, la doctrine[2123] retient qu'il s'agit d'une transformation qui a pour effet un transfert à une nouvelle entité (« *übertragende Umwandlung* ») par opposition à un simple changement de forme juridique (« *rechtsformändernde Umwandlung* ») et que dès lors elle ne peut être effectuée sans décompte des réserves latentes. En outre, la transformation d'une raison individuelle (qui n'est pas une société au sens du droit commercial) en une société de capitaux n'est pas prévue par la loi sur les fusions[2124]. Elle doit ainsi en principe s'effectuée par un transfert de

[2122] En l'occurrence, une société en nom collectif.

[2123] Cf. notamment ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, *Umstrukturierung,* p. 263 et p. 293 ; SAUPPER/MÜLLER, *BSK-FusG*, n. 95 ad vor Art. 53 ; GUGGENBÜHL, *ZK-FusG*, n. 7 ad art. 53 ; VON DER CRONE, et al., *Fusionsgesetz,* p. 271.

[2124] PETER, *Commentaire LFus*, n. 19 ad art. 54 ; VON DER CRONE, et al., *Fusionsgesetz,* p. 273 ; SAUPPER/MÜLLER, *BSK-FusG*, n. 94 ad vor Art. 53 ; SAUPPER/MÜLLER, *BSK-FusG*, n. 94 ad vor Art. 53.

patrimoine selon l'art. 69 ss LFus[2125] et ne peut pas bénéficier d'un simple changement d'habit juridique[2126].

En droit fiscal, la situation est la suivante. Aux conditions de l'art. 19 al. 1 lit. b en relation avec l'art. 19 al. 2 LIFD, les réserves latentes transférées dans le cadre d'une transformation d'une société de personnes en une société de capitaux ne sont pas imposées. Selon cette disposition, la neutralité d'une telle transformation est garantie pour autant que l'entreprise reste assujettie à l'impôt en Suisse[2127], que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur pour l'impôt sur le revenu, qu'une exploitation ou qu'une partie distincte d'exploitation soit transférée et qu'un délai de blocage soit respecté[2128]. Cette clause de restructuration[2129] prévoit dès lors une règle fiscale correctrice en faveur du contribuable assurant la neutralité fiscale de la transformation examinée dans le présent chapitre.

C. Résumé

A notre sens, la transformation d'une société de personnes en une société de capitaux ne représente pas un cas de réalisation systématique. En effet, si l'on se place du point de vue objectif, les réserves latentes ne disparaissent pas mais restent au contraire liées aux actifs transférés à la société de capitaux nouvellement créée. Le fisc ne court ainsi pas le risque de perte de substance fiscale et il n'est en conséquence pas nécessaire qu'il impose cette dernière. Au contraire, les réserves sont transférées d'un domaine soumis à un simple niveau d'imposition à un domaine soumis à une double imposition

2125 BAUEN/JEGHER/WENGER/ZEN-RUFFINEN, *Merger Law*, p. 199 ; VON DER CRONE, et al., *Fusionsgesetz,* p. 273. Ces derniers auteurs relèvent qu'il est envisageable que la raison individuelle accueille dans un premier temps un nouvel associé et se transforme ainsi en société en nom collectif avant de se transformer dans un second temps en société de capitaux, ce qui, comme nous l'avons vu, est prévu et autorisé par la loi sur les fusions mais représente une transformation avec changement de sujet (« *übertragende Umwandlung* »).

2126 Il faut ici répéter qu'une raison individuelle n'est pas une société au sens du droit commercial et que l'examen de sa transformation en une société de capitaux sort du cadre strict du présent chapitre.

2127 Sur le critère du maintien de l'assujettissement en Suisse, cf. *infra*, p. 536 ss.

2128 Ces différents critères ayant été déjà largement discutés en doctrine, nous renonçons à revenir ici sur leur examen approfondi ; pour plus de détails, cf. notamment HASLER, *Umwandlung*, p. 259 ss ; OBERSON/GLAUSER, *CR-LIFD*, n. 17 ss ad art. 19 ; OBERSON, *Transfert d'exploitation,* p. 976 ; BAUEN/JEGHER/WENGER/ZEN-RUFFINEN, *Merger Law*, p. 199 ; LUDWIG, *ZK-FusG*, n. 18 ad Einführung Steuerrecht ; SAUPPER/MÜLLER, *BSK-FusG*, n. 96 ss ad vor Art. 53.

2129 Sur la notion et la fonction des clauses de restructuration, cf. *supra*, p. 54.

économique en cas de versement de bénéfice. Dans cette mesure, il faut constater qu'il n'existe aucune raison d'admettre l'existence d'une réalisation systématique.

La transformation d'une société de personnes en une société de capitaux est prévue par la loi sur les fusions mais ne peut faire l'objet d'un simple changement de forme juridique car il s'agit d'un transfert à une nouvelle entité. En revanche, l'art. 19 al. 1 lit. b et 19 al. 2 LIFD prévoit une règle fiscale correctrice en faveur du contribuable et permet d'exécuter cette opération de transformation en neutralité fiscale.

VII. Transformation d'une société de capitaux en une société de personnes

A. Généralités

1. Notion

La transformation d'une société de capitaux en une société de personnes[2130], soulève la problématique de la disparition de la double imposition économique[2131]. Avant la transformation, la réalisation de réserves latentes aurait été soumise à une double imposition économique, dans un premier temps en tant que bénéfice de la société de capitaux et dans un second temps, lors de la distribution de cette substance en tant que revenu de la fortune au niveau des actionnaires. En revanche, après la transformation, la même substance économique est uniquement imposée comme revenu de la société de personnes dans le chef des sociétaires[2132]. Il faut dès lors se demander si une telle opération peut rester neutre fiscalement ou si une imposition en raison de la systématique fiscale doit avoir lieu.

Un phénomène similaire a lieu lorsqu'une société mère absorbe une filiale[2133]. Dans ce cas également, la substance fiscale latente soumise originairement à une imposition au niveau de la société mère, à celui de la

---

2130 Cette opération peut être motivée par exemple par la volonté d'accentuer le caractère personnel de la société. La doctrine parle dans ce contexte de « verrouillage » de l'actionnariat, cf. MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 409.

2131 Notamment : GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 37 ad art. 61 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 254 ; JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 123.

2132 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 239 ; art. 10 LIFD.

2133 REICH, *Grundriss*, p. 70 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 257.

société fille et à celui de l'actionnaire final passe dans un domaine soumis uniquement à l'impôt sur le bénéfice au niveau de la société mère et à l'impôt sur le revenu au niveau de l'actionnaire final. On passe dans ce cas d'une triple à une double imposition mais le problème est fondamentalement le même. Cela dit, en principe, dans la mesure où la société mère bénéficiait de la réduction pour participations sur les rendements de sa participation dans la société fille, il n'est pas nécessaire de procéder à une imposition des réserves latentes. En conséquence, le passage de la triple à la double imposition ne donne pas lieu à un décompte fiscal des réserves latentes[2134].

2. Base légale

Comme nous le verrons[2135], la pratique actuelle retient que l'opération examinée ici est une liquidation de la société de capitaux. La société de capitaux liquidée n'a pas à s'acquitter d'un impôt sur le bénéfice de liquidation. En revanche, une imposition a lieu au niveau de l'actionnaire dont on présume qu'il a reçu un excédent de liquidation[2136]. Cet excédent de liquidation est imposé sur la base de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD[2137]. Comme nous allons le voir[2138], avant de mobiliser cette disposition, il est dans un premier temps nécessaire de déterminer si la société transformée est appauvrie.

3. Nature de l'imposition

a. Doctrine

La transformation examinée dans le présent chapitre a pour effet d'éliminuer la double imposition économique. La question s'est dès lors posée en doctrine de savoir si une telle opération pouvait être qualifiée de réalisation systématique.

2134 REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*, p. 397 ; selon REICH, dans ce cas, le passage d'un système de triple imposition à un système de double imposition ne donne pas lieu à un changement de système qui engendre une imposition, cf. REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 257.

2135 Cf. *infra*, p. 415.

2136 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.6.4 ; cf. également VON DER CRONE, *et al.*, *Fusionsgesetz*, p. 496.

2137 LOCHER, *Kommentar II*, n. 127 ad art. rev. 61 ; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 665.

2138 Cf. *infra*, p. 418 s.

Selon LOCHER[2139], il semblerait que ce soit le cas. Selon lui, le transfert de la double à la simple imposition économique est un motif pour un décompte de réserves latentes en raison de la systématique fiscale[2140]. Pour MERLINO/MORAND[2141] la question d'une (éventuelle)[2142] réalisation systématique doit se poser en raison de la disparition de la double imposition économique. Pour REICH[2143], un changement de système a lieu lorsque de la substance fiscale est transférée d'un domaine soumis à une double imposition à un domaine soumis à un seul niveau d'imposition. BEHNISCH[2144] relève qu'il s'agit d'une imposition en raison de la systématique fiscale[2145]. Pour VON DER CRONE*, et al.*[2146] également, une réalisation systématique a lieu lors de la transformation d'une société de capitaux en une société de personnes. JUNOD[2147] classe également cette opération parmi les cas de réalisation systématique.

CAGIANUT/HÖHN[2148] considèrent en revanche que la conception selon laquelle l'imposition est due en raison du changement de système ne peut pas être suivie. Selon ces auteurs, les réserves latentes restent soumises à un impôt de même type (« *eine gleichartige Steuer* ») après la transformation. Elles quittent le domaine de l'impôt sur le bénéfice et passent dans le domaine de l'impôt sur le revenu. La substance fiscale est dans ce cas maintenue comme c'est le cas lors de transformation d'une société de personnes en une société de capitaux. Ces auteurs retiennent qu'aucun changement de système n'a lieu et que dès lors, une imposition, si elle a lieu, n'est pas basée sur ce phénomène mais intervient au titre de bénéfice de liquidation[2149]. WALKER[2150] retient également que l'impôt sur le revenu est

---

2139 LOCHER, *Kommentar II*, n. 156 ad art. 58.

2140 LOCHER parle de « *eine steuersystematisch bedingte Abrechnung* », cf. LOCHER, *Kommentar II*, n. 156 ad art. 58.

2141 MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 78 ss.

2142 Comme nous le verrons (cf. *infra*, p. 415 s.), ces auteurs examinent si la transformation qui nous intéresse ici engendre une perte de substrat fiscal. Ils arrivent à la conclusion que suite à l'entrée en vigueur de la réforme II de l'imposition de l'entreprise et à l'imposition partielle des rendements de participations qui y est liée, cette opération ne crée pas de perte pour le fisc mais au contraire un gain de 5 %, cf. MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 78 ss, en particulier p. 83.

2143 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 253.

2144 BEHNISCH, *Umstrukturierungen*, p. 265.

2145 « *Aus steuersystematischen Gründen* ».

2146 VON DER CRONE*, et al.*, *Fusionsgesetz*, p. 496.

2147 JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 123.

2148 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 662.

2149 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 663.

un impôt équivalent (« *gleichartig* ») à celui sur le bénéfice et que dès lors aucun changement de système n'a lieu.

b. Prise de position

La transformation d'une société de capitaux en société de personnes respectivement en raison individuelle n'est pas un cas traditionnellement présenté par la doctrine comme un cas typique de réalisation systématique[2151].

Il est vrai qu'une certaine substance fiscale passe d'un domaine soumis à une double imposition économique, c'est-à-dire à l'impôt sur le bénéfice de la personne morale et à l'impôt sur le revenu du porteur de parts, à un domaine soumis uniquement à l'impôt sur le revenu[2152]. Cela dit, il n'est pas certain qu'un tel transfert soit constitutif d'une réalisation systématique. On peut en effet se demander si le passage de réserves latentes du domaine soumis à l'impôt sur le bénéfice à celui de l'impôt sur le revenu soit un véritable changement de système. Ce point est contesté par une partie de la doctrine[2153] pour qui l'impôt sur le revenu est un impôt équivalent (« *gleichartig* ») à celui sur le bénéfice. Selon l'administration fédérale des contributions également, un tel transfert ne donne pas lieu à un changement de système imposable[2154]. A notre sens, ce n'est pas véritablement le changement de système qui justifie l'imposition de l'opération examinée ici mais plutôt le fait que la société de capitaux soit liquidée[2155]. En effet, comme nous le verrons[2156], le droit commercial n'admet pas la transformation examinée dans le cadre du présent chapitre qui doit dès lors

2150 WALKER, *Umstrukturierung*, p. 81.

2151 Nous l'avons vu, les cas traditionnellement présentés comme des réalisations systématiques sont le prélèvement privé, la modification de statut fiscal d'une société et l'impôt de départ.

2152 Selon l'administration fédérale des contributions, « l'impôt latent sur les réserves latentes non imposées passe ainsi de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le revenu », cf. circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.6.2.1.

2153 WALKER, *Umstrukturierung*, p. 81 ; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 662.

2154 Cette position découle sans équivoque de la déclaration suivante : « la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une entreprise de personnes est sans incidence fiscale au plan de l'entreprise (jusqu'à présent impôt sur le bénéfice ; dorénavant revenu provenant d'une activité lucrative indépendante) », cf. circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.6.2.2.

2155 L'administration fédérale des contributions parle de « transformation par liquidation », cf. circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.6.3.3.

2156 Cf. *infra*, p. 418.

être effectuée par liquidation de la société de capitaux, suivie d'un transfert des actifs et passifs de cette dernière ou d'un transfert de patrimoine.

Nous retenons en conséquence que la transformation d'une personne morale ou une coopérative en une société de personnes ne constitue pas une réalisation systématique mais bien plutôt une liquidation de la société de capitaux donnant lieu à la distribution d'un dividende de liquidation imposable dans le chef de l'actionnaire. En conséquence, l'actionnaire reçoit un excédent de liquidation en principe imposable[2157].

B. Faits générateurs

La transformation d'une société de capitaux ou d'une coopérative en une société de personnes ou une raison individuelle a pour effet que le système de la double imposition qui prévalait avant l'opération cède sa place à un système d'imposition unique[2158]. Selon la conception retenue ici, ce n'est cependant pas la simple disparition du niveau d'imposition qui entraîne une imposition mais plutôt le fait que la société de capitaux soit liquidée. A notre sens, la liquidation de la société de capitaux est le fait générateur de l'imposition.

C. Traitement fiscal

1. Généralités

Il est généralement reconnu[2159] que le passage d'un système de double imposition à un système de simple imposition ne peut pas rester sans conséquence fiscale. Cela dit, la doctrine[2160] reconnaît en principe qu'imposer, au moment de la transformation, une première fois les réserves latentes au niveau de la société de capitaux et une seconde fois au niveau de

---

2157 Art. 20 al. 1 lit. c LIFD.

2158 Notamment : GURTNER, *Umwandlungen*, p. 751 ; JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 123.

2159 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 54 ; REICH, *Grundriss*, p. 70 ; REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*, p. 397.

2160 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 254 ; c'est également la conclusion à laquelle arrive le Conseil fédéral dans son MESSAGE sur la LFus, « En nous référant au rapport du groupe de travail « Impôts lors de restructurations », nous sommes arrivés à la conclusion que le cumul de l'imposition au niveau de la société et de l'actionnaire n'était pas défendable », cf. MESSAGE LFus, p. 4032 et 4158.

la société de personnes n'est pas justifié. Il n'y a en effet pas de raison de traiter cette opération plus sévèrement que les autres restructurations[2161]. Dès lors, on a cherché des moyens d'atténuer cette double imposition au moment de la transformation. Dans ce contexte, la question de savoir si l'imposition devait avoir lieu au niveau de la société ou au niveau du porteur de parts fut longtemps controversée en doctrine[2162].

Les paragraphes suivants présentent la situation prévalant sous l'ancien droit (ch. 2) puis celle prévalant depuis l'entrée en vigueur de la LFus (ch. 3). Nous ferons ensuite quelques remarques dans le cadre d'une prise de position (ch. 4).

2. Sous l'ancien droit

Sous l'ancienne loi, la neutralité fiscale de la transformation d'une société de capitaux en une société de personnes n'était pas expressément prévue[2163]. Pour cette raison, cette opération déclenchait une imposition au niveau de la société de capitaux en tant que bénéfice de liquidation et on renonçait au prélèvement d'un impôt sur le dividende de liquidation respectivement le dividende en nature au niveau des titulaires de parts sociales[2164]. Une imposition avait donc généralement lieu au niveau de la société de capitaux transformée.

Cependant, cette pratique n'était pas appliquée de manière uniforme dans tous les cantons[2165]. Certains d'entre eux considéraient déjà que l'opération était neutre du point de vue de l'impôt sur le bénéfice mais imposaient les porteurs de parts à hauteur de la différence entre la valeur vénale des actifs et passifs reçus et leur valeur nominale en application de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD[2166]. Cette pratique était justifiée par le fait que les

---

2161 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 254.

2162 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 54 ; REICH, *Grundriss*, p. 70 ; REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*, p. 397.

2163 Contrairement à la transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux dont la neutralité fiscale était expressément prévue par l'art. 61 LIFD, avant l'entrée en vigueur de la la LFus.

2164 KÄNZIG, *Kommentar*, n. 276 ad art. 49 ; AGNER/JUNG/STEINMANN, *Kommentar*, n. 5 ad art. 61 ; cf. également MASSHARDT, *Fragen II*, p. 205 ss ; LINDER/JAU, *Umstrukturierungen*, p. 109.

2165 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 665 ; LINDER/JAU, *Umstrukturierungen,* p. 109 , nbp 112 ; LUDWIG, *ZK-FusG*, n. 12 ad Einführung Steuerrecht ; cf. également, MESSAGE LFus, p. 4032.

2166 LOCHER, *Kommentar II*, n. 127 ad art. rev. 61 ; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 665.

transformations de sociétés de capitaux en sociétés de personnes ne devaient pas être prohibées par des considérations fiscales[2167]. Cette position était largement soutenue par la doctrine qui retenait majoritairement que l'imposition devait avoir lieu au niveau de l'actionnaire[2168] et qu'il fallait considérer qu'un dividende de liquidation était versé à l'actionnaire[2169].

3. Droit actuel

L'entrée en vigueur de la LFus a mis un terme à la controverse de savoir à quel niveau l'imposition devait avoir lieu[2170]. Dans ce cadre, la solution de l'imposition unique au niveau de l'actionnaire a en effet été consacrée sans équivoque par le législateur[2171]. En effet, l'art. 61 al. 1 lit. a LIFD prévoit désormais expressément que les réserves latentes d'une société de capitaux ne doivent pas être imposées lors de la transformation de cette dernière en société de personnes. En revanche, cette disposition ne garantit pas la neutralité fiscale de l'opération pour l'actionnaire[2172]. Ce dernier est imposé sur l'excédent de liquidation provenant de la société transformée.

Actuellement, l'imposition des actionnaires porte sur les réserves ouvertes et les réserves latentes[2173]. Pour autant que les conditions légales soient remplies[2174], l'imposition partielle des rendements de participations réservée aux porteurs de participations qualifiées peut s'appliquer. L'actionnaire qui détenait les droits de participation dans sa fortune privée est imposé sur la différence entre la valeur vénale des actifs transférés et leur valeur nominale[2175], respectivement, depuis l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital, entre la valeur vénale et la valeur nominale et les

---

2167 LOCHER, *Kommentar II*, n. 127 ad art. rev. 61.

2168 REICH, *Grundriss*, p. 70 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 54 ; MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 407 s ; REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*, p. 397 ; SPORI, *Umstrukturierung*, p. 300 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 156 ad art. 58 et n. 128 ad rev. art. 61.

2169 REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*, p. 397.

2170 GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 37 ad art. 61.

2171 MESSAGE LFus, p. 4032 ; cf. REICH, *Grundriss*, p. 71 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 126 ad rev. Art. 61 ; MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 407 – 408 ; GURTNER, *Umwandlungen*, p. 752 ; JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 123.

2172 MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 78 ; VON DER CRONE*, et al.*, *Fusionsgesetz*, p. 496.

2173 GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 37 ad art. 61.

2174 Art. 18b ou 20 al. 1bis LIFD.

2175 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 241.

réserves issues d'apports de capitaux[2176]. En revanche, si l'actionnaire détenait les droits de participation dans sa fortune commerciale, l'imposition porte sur la différence entre la valeur vénale de la société et la valeur comptable de ces droits de participation[2177].

La doctrine se demande si la solution retenue par le législateur, à savoir neutralité de la restructuration au niveau de l'impôt sur le bénéfice mais imposition d'un dividende de liquidation chez les porteurs de parts, a réellement avantagé fiscalement les transformations de société de capitaux en société de personnes[2178]. Certains auteurs[2179] relèvent que l'imposition de l'excédent de liquidation au niveau de l'actionnaire a souvent un effet prohibitif. En effet, l'imposition de l'ensemble des réserves latentes et ouvertes dans le même exercice au taux des personnes physiques s'avère particulièrement onéreuse.

GLAUSER/OBERSON[2180] relèvent que la transformation d'une société de capitaux en société de personnes en neutralité fiscale au niveau de l'impôt sur le bénéfice mais avec imposition au niveau des actionnaires, au taux de l'impôt sur le revenu, peut conduire à une imposition plus lourde que si une réalisation des réserves latentes avait lieu. Selon ces auteurs, un tel état de fait est en contradiction avec le principe selon lequel le droit fiscal ne devrait pas entraver les restructurations autorisées par le droit civil. Pour cette raison, GLAUSER/OBERSON[2181] proposent de permettre aux associés de la société de personnes nouvellement créée de réévaluer dans leur bilan fiscal une partie des réserves latentes imposées à leur niveau lors de la transformation.

2176 Ainsi, depuis l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital, l'imposition de l'opération examinée ne s'étendra plus aux apports en capitaux effectués par des porteurs de parts, cf. circulaire AFC, apports en capital, ch. 5.3.5.a) (pour l'impôt direct) et ch. 5.3.5. b) (pour l'impôt anticipé) ; ALTORFER/ALTORFER, *Kapitaleinlageprinzip, 2. Teil*, p. 314.

2177 MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 407.

2178 LOCHER, *Kommentar II*, n. 128 ad rev. art. 61.

2179 REICH, *Grundriss*, p. 71 ; LINDER/JAU, *Umstrukturierungen*, nbp 112, p. 109 ; GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 37 ad art. 61 ; LOCHER/AMONN, *Vermögensübertragungen*, p. 772 ; MERLINO/MORAND relèvent que cette opération est si fortement pénalisée qu'elle n'est jamais mise en oeuvre en pratique, cf. MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 409 ; VON DER CRONE, *et al.*, *Fusionsgesetz*, p. 496.

2180 Cf. GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 37 ad art. 61.

2181 GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 37 ad art. 61.

S'appuyant sur un exemple chiffré, GURTNER[2182] répond par la négative et propose que seules les réserves ouvertes (à l'exception des réserves latentes) soient imposées. Concernant les réserves latentes transférées à la société de personnes, GURTNER propose l'instauration d'un délai de blocage de 5 ans, pendant lequel une imposition doit avoir lieu en cas de liquidation de l'entreprise. Selon cet auteur, cette solution aurait l'avantage de créer une symétrie avec la situation « inverse », c'est-à-dire la transformation d'une société de personnes en une société de capitaux, dans laquel un délai de 5 ans a été instauré[2183]. En outre, des aspects de praticabilité parlent en faveur d'une telle solution[2184].

Pour MERLINO/MORAND[2185], le goodwill ne devrait pas être imposé lors de la transformation en raison de l'analogie qui peut être faite entre la transformation de la société de capitaux en une société de personnes et la liquidation. En outre, ces auteurs retiennent également qu'un délai de 5 ans de blocage devrait être instauré pendant lequel aucune imposition n'aurait lieu au niveau des actionnaires à condition que l'entreprise transférée ne soit pas vendue ou liquidée[2186]. Pour le surplus, MERLINO/MORAND arrivent à la conclusion, en comparant la charge fiscale avant et après la transformation, que cette dernière devrait avoir lieu en totale neutralité fiscale[2187]. A l'aide d'exemples chiffrés, ils démontrent notamment, qu'il n'est pas exclu que la charge fiscale ne soit non pas réduite comme on pourrait le penser mais bien augmentée suite à la transformation d'une société de capitaux en une société de personnes[2188]. Selon eux, suite à l'entrée en vigueur de l'imposition partielle des dividendes, il n'est pas sûr que l'opération examinée ici ait pour effet que des expectatives du fisc soient mises en danger.

2182 GURTNER, *Umwandlungen*, p. 752 ss. Cette position est également soutenue par JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 124.

2183 Cf. art. 19 al. 2 LIFD. Cet argument est également repris par MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 84.

2184 GURTNER, *Umwandlungen*, p. 755.

2185 MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 84, 407 et 409.

2186 MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 84.

2187 MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 90.

2188 Ces auteurs démontrent à l'aide d'exemples chiffrés que la situation initiale (imposition au niveau de l'impôt sur le bénéfice puis distribution à l'actionnaire, avec imposition partielle des rendements de participations) n'est pas nécessairement plus lourdement imposée que la situation après la transformation (imposition en tant que revenu de l'activité lucrative au taux de cette dernière).

4. Prise de position

Nous proposons de présenter notre point de vue sur le traitement fiscal de l'opération examinée ici en appliquant la conception de la réalisation basée sur le principe de déterminance et en mettant en œuvre la méthode par étape. Dans un premier temps, nous examinerons ainsi le traitement comptable de l'opération, et dans un second temps, nous nous tournerons vers le droit fiscal et nous chercherons à déterminer si ce dernier dispose d'une règle correctrice en faveur ou en défaveur du contribuable. Cette analyse nous procurera également l'occasion de revenir sur certains points qui ont été présentés ci-dessus.

Du point de vue du droit comptable, il est important de relever ce qui suit. Avant l'entrée en vigueur de la LFus, la transformation d'une société de capitaux en une société de personnes était effectuée par la liquidation de la société de capitaux et la création d'une nouvelle société de personnes[2189]. Les éléments économiques étaient transférés selon l'art. 181 CO aux détenteurs des droits de participation qui ensuite fondaient la nouvelle société de personnes.

Malgré l'entrée en vigueur de la LFus, le droit comptable actuel ne prévoit pas la transformation d'une société de capitaux en une société de personnes[2190] pas plus d'ailleurs que l'absorption d'une personne morale par une société de personnes. Par conséquent, ces opérations doivent être effectuées à l'aide de l'institut du transfert de patrimoine[2191] ou par l'apport des actifs et des passifs à la société de personnes, suivi de la liquidation de la société transférante[2192]. En tout état de cause, selon le droit civil, une telle transformation implique la liquidation de l'ancien sujet de droit[2193].

2189 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 662 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 239.

2190 MESSAGE LFus, p. 4176 ; circulaire AFC, restucturations, ch. 4.2.6.1 ; PETER, *Commentaire LFus*, n. 17 ad art. 54 ; BAUEN/JEGHER/WENGER/ZEN-RUFFINEN, *Merger Law*, p. 159 ; GUGGENBÜHL, *ZK-FusG*, n. 19 ad art. 54 ; ALTENBURGER/CALDERAN /LEDERER, *Umstrukturierung,* p. 265, nbp 75 ; SAUPPER/MÜLLER, *BSK-FusG*, n. 243 ad vor Art. 53.

2191 LOCHER, *Kommentar II*, n. 125 ad rev. Art. 61 ; GURTNER, *Umwandlungen*, p. 751 ; MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 407 ; VON DER CRONE*, et al.*, *Fusionsgesetz*, p. 496 ; BAUEN/JEGHER/WENGER/ZEN-RUFFINEN, *Merger Law*, p. 199 ; SAUPPER/MÜLLER, *BSK-FusG*, n. 243 ad vor Art. 53.

2192 MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 407.

2193 Cf. circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.6.1 ; VON DER CRONE*, et al.*, *Fusionsgesetz*, p. 496 ; BAUEN/JEGHER/WENGER/ZEN-RUFFINEN, *Merger Law*, p. 159.

En ce qui concerne le droit fiscal, la situation est différente. En effet, l'art. 61 al. 1 lit. a LIFD prévoit la neutralité fiscale de la transformation examinée ici. Cette disposition prévoit donc une règle correctrice en faveur du contribuable et permet que l'opération ne déclenche pas d'imposition au niveau de la société de capitaux transformée. La substance fiscale passe donc d'un domaine soumis à l'impôt sur le bénéfice à un domaine soumis à l'impôt sur le revenu sans déclencher d'impôt sur le bénéfice. En prévoyant la neutralité fiscale, le législateur admet que ces deux types d'impôts sont similaires et que le transfert de l'un à l'autre ne représente pas un changement de système donnant lieu à une imposition.

La situation est différente au niveau de l'actionnaire, pour qui l'art. 61 LIFD ne s'applique pas. Ce dernier est présumé percevoir un excédent de liquidation qui est imposable au titre de rendement de la fortune mobilière en vertu de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD. La situation examinée ici a ceci de particulier qu'elle entraîne une véritable liquidation de la société « transformée ». Selon le droit comptable, cette société est appauvrie et l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD peut s'appliquer. Dans cette mesure, l'appréhension des réserves transférées au titre d'excédent de liquidation bénéficie d'une base légale expresse.

Cela dit, il faut relever que l'entrée en vigueur de l'imposition partielle des rendements de participations[2194] ainsi que celui du principe d'apport en capital[2195] a diminué l'impact fiscal de ce type d'opération. Il en effet indiscutable que l'administration fiscale doit prendre en compte cette nouvelle donne dans le calcul de l'excédent de liquidation[2196].

Dans la mesure où ce cas de figure ne représente pas à notre sens un cas de réalisation systématique, nous renonçons à faire une proposition de report d'imposition lors de la transformation de société de capitaux en société de personnes.

D. Résumé

La transformation d'une société de capitaux en une société de personnes entraîne un passage d'un système soumis à un double niveau d'imposition,

[2194] Entrée en vigueur au 1er janvier 2009 au niveau fédéral.

[2195] Art. 20 al. 3 LIFD.

[2196] Dans ce sens et avec mentions d'exemples chiffrés comparatifs avant et après l'entrée en vigueur de la réforme II de l'imposition de l'entreprise, cf. MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 78.

c'est-à-dire au niveau de l'impôt sur le bénéfice de la société puis au niveau de l'impôt sur le revenu du porteur de parts, à un système soumis uniquement à l'impôt sur le revenu de l'associé. Cette opération ne fait pas partie des cas traditionnellement présentés comme réalisation systématique mais la doctrine se réfère régulièrement à cette notion pour justifier une imposition qu'elle considère comme indispensable. Selon la conception soutenue ici, une imposition n'est pas justifiée par des considérations systématiques mais bien plus par le fait que le droit commercial considère que la société de capitaux est liquidée lors de sa « transformation » en une société de personnes. Ainsi, en appliquant la méthode par étape préconisée dans le cadre de la présente thèse, on ne saurait parler en l'espèce d'une réalisation systématique.

Dès lors, selon la conception basée sur le principe de déterminance que nous adoptons dans la présente recherche, nous retenons que la transformation d'une société de capitaux en une société de personnes est une liquidation selon le droit commercial, mais que cette dernière demeure sans effet fiscal car elle est neutralisée par une règle correctrice en faveur du contribuable. En effet, alors que la perte d'un niveau d'imposition a longtemps été appréhendée par le prélèvement de l'impôt sur le bénéfice de la société de capitaux, la situation a changé avec l'entrée en vigueur de la LFus. Conformément à l'art. 61 al. 1 lit. a LIFD, la transformation examinée ici peut désormais être effectuée en neutralité fiscale du point de vue de l'impôt sur le bénéfice. L'art. 61 al. 1 lit. a LIFD représente une règle fiscale correctrice permettant que ces dernières soient transférées en neutralité fiscale à la société de personnes quand bien même le droit comptable exigerait le décompte des réserves latentes transférées.

Cette règle fiscale correctrice en faveur du contribuable n'a pas d'effet au niveau de l'actionnaire qui est réputé avoir reçu un dividende de liquidation. L'autorité fiscale dispose d'une base légale claire en la présence de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD qui lui permet d'appréhender l'excédent de liquidation. En déterminant le montant de l'excédent de liquidation, l'autorité fiscale prendra en compte l'entrée en vigueur de l'imposition partielle des rendements de participations ainsi que le principe de l'apport en capital qui, évidemment, allégeront les conséquences fiscales de la transformation d'une société de capitaux en une société de personnes.

VIII. Transformation d'une société de capitaux en association, fondation ou autre personne morale

A. Généralités

1. Notion

La transformation d'une société de capitaux ou d'une coopérative en une association[2197], une fondation[2198] ou une autre personne morale[2199] implique une modification du taux d'imposition applicable. En effet, avant l'opération, le bénéfice réalisé par la société de capitaux est soumis à un taux d'imposition de 8.5 % au niveau fédéral selon les règles ordinaires sur le calcul de l'impôt sur le bénéfice[2200] alors qu'après l'opération ce taux est de 4.25 % selon les règles valables pour les associations, fondations et autres personnes morales[2201]. Il faut dès lors s'interroger sur l'effet d'un tel transfert dans un domaine moins lourdement imposé en examinant notamment si la substance fiscale existante au moment de la transformation doit être imposée.

Une telle modification du taux applicable peut également survenir lors de fusions, notamment lors d'absorbation d'une société de capitaux par une association ou une fondation, soumise au taux particulier de 4.25 %[2202].

2197 Une association est un groupement de personnes organisé corporativement qui poursuit un but non économique et qui est doté de la personnalité juridique (art. 60 CC).

2198 Une fondation est un établissement ayant pour objet l'affectation de biens à un but durable spécial qui peut être un but économique (ATF 127 III 337, p. 340). La fortune de la fondation est exclue du pouvoir de disposition du fondateur et est dotée de la personnalité juridique.

2199 On entend par autres personnes morales au sens de l'art. 49 al. 1 lit. b respectivement 71 LIFD, les corporations de droit public (art. 59 al. 1 CC) ainsi que les établissements de droit public. Les corporations de droit public sont des unités administratives pourvues d'un pouvoir souverain, basées sur le droit public et remplissant de manière indépendante des tâches publiques (cf. LOCHER, *Kommentar II*, n. 13 ad art. 49). En revanche, les établissements de droit public sont des « organisations administratives disposant d'un ensemble de moyens affectés durablement à l'exécution d'une tâche déterminée », cf. ROLLI, *CR-LIFD*, n. 22 ad art. 49 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 13 ad art. 49.

2200 Art. 68 LIFD.

2201 Art. 71 LIFD.

2202 VON STRENG/DE GOTTRAU/DE KALBERMATTEN, *Suisse*, p. 173.

2. Base légale

Selon le droit actuel, nous le verrons, la neutralité fiscale est garantie au niveau de la société de capitaux transformée en association ou en fondation en vertu de l'art. 61 al. 1 lit. a LIFD. Cette dernière ne subit pas d'impôt sur le bénéfice.

En revanche, selon la pratique actuelle de l'administration fédérale des contributions[2203], un impôt est prélevé en tant qu'excédent de liquidation au niveau de la personne physique qui détenait des droits de participation en vertu de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD. Comme nous le verrons ci-dessous[2204], cette position est justifiée uniquement dans le cas où la société transformée est considérée comme liquidée.

3. Nature de l'imposition

a. Position de la doctrine

VON STRENG/DE GOTTRAU/DE KALBERMATTEN[2205] parlent de « changement de régime fiscal » en cas notamment d'absorption d'une société de capitaux par une association ou une fondation vu que ces dernières sont soumises à un taux particulier de 4.25 %.

MERLINO/MORAND[2206] relèvent que selon la circulaire AFC sur les restructurations[2207], la réduction du taux d'imposition ne conduit dans ce cas pas à un décompte des réserves latentes en raison d'une réalisation systématique. En mentionnant le terme de réalisation systématique ces auteurs soulignent que l'opération est en étroite relation avec ce phénomène mais que la pratique admet qu'une imposition n'est pas nécessaire.

LOCHER[2208] mentionne la notion de décompte basé sur la systématique fiscale[2209].

2203 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.3.3.

2204 Cf. *infra*, p. 426.

2205 VON STRENG/DE GOTTRAU/DE KALBERMATTEN, *Suisse*, p. 173.

2206 MERLINO/MORAND, *Fusions, acquisitions*, p. 405.

2207 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.3.2.

2208 LOCHER, *Kommentar II*, n. 98 ad rev. art. 61.

2209 « *Abrechnung aus steuersystematischen Überlegungen* ».

Pour GLAUSER/OBERSON[2210], « l'opération n'est pas qualifiée de réalisation systématique, puisque la loi prévoit expressément ce cas de figure ».

Pour l'administration fédérale des contributions, « une modification du taux d'imposition ne conduit pas à un décompte des réserves latentes en matière d'impôt sur le bénéfice »[2211]. En revanche, selon cette même autorité, une imposition est justifiée en matière d'impôt sur le revenu par le fait que « la charge fiscale latente sur les distributions aux porteurs de parts disparaît »[2212]. Il semble ainsi que pour l'administration fédérale des contributions une réalisation systématique a lieu au niveau des porteurs de parts[2213].

b. Prise de position

Le passage d'un taux d'imposition de 8.5 à 4.25 % constitue un changement de système provoquant une diminution de la charge fiscale sur les réserves latentes de la société de capitaux transformée. Cela dit, comme nous le verrons ci-dessous[2214], le droit commercial ne prévoit pas ce type de transformation qui doit par conséquent être effectué indirectement, c'est-à-dire par transfert puis liquidation de la société de capitaux. Dans cette mesure, une réalisation a lieu au niveau de la société de capitaux en raison du droit comptable déjà. Nous soutenons dès lors que l'impôt sur le bénéfice est dû car une réalisation effective, basée sur le droit comptable, survient. Comme nous le verrons, cette réalisation effective est cependant neutralisée par l'application de l'art. 61 LIFD en matière d'impôt sur le bénéfice.

En outre, selon la conception retenue ici, les porteurs de parts ne sont pas imposés en raison de considérations de systématique fiscale mais bien plus parce qu'ils obtiennent un dividende de liquidation. Dans la mesure où le droit comptable exige la liquidation de la société de capitaux «

2210 GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 38 ad art. 61. Ces auteurs mentionnent la circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.3.2.

2211 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.3.2.

2212 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.3.3.

2213 A notre sens, cette constatation vaut malgré le fait que l'administration fédérale des contributions ne mentionne pas la notion de réalisation systématique lorsqu'elle présente les incidences fiscales de la transformation d'une société de capitaux en une association une fondation ou une autre personne morale (cf. circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.3), ni n'énumère cette opération dans les cas de figure qu'elle considère comme des cas de réalisation systématique (cf. circulaire AFC, restructurations, ch. 2.2.2).

2214 Cf. *infra*, p. 424 ss.

transformée »[2215], on doit retenir qu'un excédent de liquidation leur est versé, lequel peut être appréhendé par l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD. En effet, comme nous le verrons, l'art. 61 LIFD qui neutralise la restructuration examinée ici en matière d'impôt sur le bénéfice, ne déploie pas d'effet au niveau des porteurs de parts.

B. Fait générateur

Une éventuelle imposition a lieu en raison du passage d'un taux d'imposition de 8.5 à 4.25 % au niveau fédéral. En diminuant par moitié le taux d'impôt sur le bénéfice, la charge fiscale latente sur la substance fiscale existante au moment de la transformation est réduite d'autant. Pour cette raison, on peut se demander si ce phénomène doit être appréhendé par le fisc.

En outre, comme nous le verrons dans le prochain chapitre, selon l'administration fédérale des contributions, une imposition a lieu en raison de la diminution de la charge fiscale latente sur les distributions aux titulaires de parts sociales. C'est cette réduction de charge fiscale qui est, selon la conception de l'autorité fiscale, le fait générateur de l'impôt sur le revenu. Comme nous le démonterons ci-dessous[2216], à notre sens, le traitement de cette transformation en matière d'impôt sur le revenu n'est pas conditionné à la prétendue diminution de charge fiscale mais bien plus au fait que la société de capitaux doit être considérée comme étant liquidée du point de vue du droit comptable.

C. Traitement fiscal

1. Selon l'administration fédérale des contributions

Selon l'administration fédérale des contributions, « la modification du taux d'imposition ne conduit pas à un décompte des réserves latentes en matière d'impôt sur le bénéfice. Toutefois, la modification du taux d'imposition implique une fin et un début de l'assujettissement. Dès lors, il est nécessaire d'établir et de déposer des comptes selon l'art. 79 al. 3 LIFD »[2217].

[2215] Ce point sera présenté plus bas, cf. *infra*, p. 426 ss.

[2216] Cf. *infra*, p. 426 ss.

[2217] Cf. circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.3.2.

En revanche, pour les personnes ayant détenu des droits de participation, l'administration fédérale des contributions[2218] considère que « lors de la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une association, une fondation ou une autre personne morale, la charge fiscale latente sur les distributions aux titulaires de parts disparaît. L'excédent de liquidation (réserves ouvertes et latentes) est soumis à l'impôt sur le revenu auprès des personnes physiques ayant détenu des droits de participation, comme dans le cas de la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une entreprise de personnes (art. 20, al. 1, let. c LIFD) »[2219].

2. Selon la doctrine

VON STRENG/DE GOTTRAU/DE KALBERMATTEN[2220] relèvent cependant que, selon la pratique, la modification du taux n'entraîne pas l'imposition des réserves latentes et qu'en conséquence ce type d'imposition peut en principe avoir lieu en neutralité fiscale[2221].

GLAUSER/OBERSON[2222] relèvent que les transformations qui impliquent un changement de taux applicable (c'est-à-dire la transformation de fondations ou d'associations en sociétés de capitaux et vice-versa) bénéficient de la neutralité fiscale. Selon ces auteurs, l'opération n'est pas qualifiée de réalisation systématique, puisque la loi prévoit expressément ce cas de figure[2223].

Pour LOCHER[2224], la position de l'administration fédérale des contributions selon laquelle une imposition a lieu au niveau de la personne

---

2218 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.3.3.

2219 Cette position a cependant quelque peu évoluée en raison de l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital (art. 20 al. 3 LIFD). Ainsi, l'administration fédérale des contributions, qui considère toujours que la transformation examinée ici équivaut au regard du droit fiscal à une liquidation, relève que l'excédent de liquidation soumis à l'impôt sur le revenu dans le chef des personnes physiques détenteurs de parts est constitué de la valeur vénale de l'excédent d'actifs moins la valeur nominale « et les réserves issues d'apports de capitaux » (circulaire AFC, apport en capital, ch. 5.3.2.a). Cet assouplissement est, à notre sens, une conséquence logique du principe de l'apport en capital selon lequel la distribution de réserves issues d'apport de capitaux doit être effectuée en neutralité fiscale.

2220 VON STRENG/DE GOTTRAU/DE KALBERMATTEN, *Suisse*, p. 173.

2221 VON STRENG/DE GOTTRAU/DE KALBERMATTEN, *Suisse*, p. 173.

2222 GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 38 ad art. 61.

2223 GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 38 ad art. 61 qui mentionnent la circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.3.2.

2224 LOCHER, *Kommentar II*, n. 98 ad rev. art. 61.

physique qui détenait des droits de participation ne convainc pas. Selon lui, il est faux de considérer qu'une charge fiscale latente disparaît vu que les distributions faites par les fondations respectivement par les autres personnes morales sont soumises à l'impôt. Il serait donc erroné de retenir un décompte en raison de la systématique fiscale[2225]. Ce point très intéressant sera développé dans le prochain chapitre.

3. Prise de position

Nous proposons ici d'examiner le traitement fiscal de la transformation d'une société de capitaux ou d'une coopérative en une association, une fondation ou une autre personne morale selon la méthode en deux étapes basée sur le principe de déterminance telle que préconisée dans le cadre de la présente recherche.

D'un point de vue du droit commercial, il faut relever que seule la transformation par changement de forme juridique d'une société coopérative qui ne dispose pas d'un capital social en une association est prévue par l'art. 54 LFus[2226]. Cette disposition énumére de façon exhautive toutes les transformations autorisées par la LFus[2227]. En conséquence, les transformations qui ne sont pas mentionnées à l'art. 54 LFus ne peuvent pas être effectuées par simple changement de forme juridique[2228]. Elles font au contraire l'objet d'un transfert[2229] suivit de la dissolution de la société transférante. En conséquence, il faut constater que la transformation d'une société de capitaux en une fondation, une association ou une autre personne morale n'étant pas prévue par la loi sur les fusions, elle implique la

2225 « […] *so dass eine Abrechnung aus steuersystematischen Überlegungen verfehlt ist* », cf. LOCHER, *Kommentar II*, n. 98 ad rev. art. 61.

2226 Conformément à l'art. 54 al. 4 LFus, « une société coopérative peut se transformer : […] let. b si elle ne dispose pas d'un capital social, en une association qui sera inscrite au registre du commerce ».

2227 BAUEN/JEGHER/WENGER/ZEN-RUFFINEN, *Merger Law*, p. 159 ; GUGGENBÜHL, *ZK-FusG*, n. 1 ad art. 54 ; RIMLE, *Fusionsgesetz*, n. 2 ad art. 54 ; ALTENBURGER/CALDERAN /LEDERER, *Umstrukturierung,* p. 264 ; VON DER CRONE, et al., *Fusionsgesetz,* p. 271.

2228 PETER, *Commentaire LFus*, n. 18 ad art. 54 ; RIMLE, *Fusionsgesetz*, n. 5 ad art. 54 ; BAUEN/JEGHER/WENGER/ZEN-RUFFINEN, *Merger Law*, p. 159.

2229 On parle de transfert indirect dans le cas de l'apport de tous les actifs et passifs à une nouvelle entité et dissolution du sujet transférant.

liquidation de la société transformée[2230]. Cette dernière provoque un décompte des réserves latentes détenues par la société liquidée.

En revanche, le droit fiscal prévoit une réglementation qui diffère de celle du droit comptable. En effet, l'art. 61 al. 1 lit. a LIFD autorise la neutralité fiscale de certaines restructurations qui ne sont pas prévues par l'art. 54 LFus. Ainsi, pour autant que les autres conditions de cette première disposition soient remplies, la neutralité fiscale d'une transformation d'une société de capitaux en association ou en fondation est autorisée même en cas de transfert indirect. Dans ce cas, le droit fiscal dispose d'une règle correctrice permettant de s'écarter du résultat comptable en faveur du contribuable. La transformation de la société de capitaux en une association ou une fondation est neutre du point de vue de l'impôt sur le bénéfice[2231]. Le fait que le taux d'imposition soit réduit ne conduit en conséquence pas à un décompte des réserves latentes en matière d'impôt sur le bénéfice[2232].

Après avoir présenté la situation en matière d'impôt sur le bénéfice, il faut examiner celle prévalant pour l'impôt sur le revenu. La neutralité fiscale prévue à l'art. 61 LIFD ne règle pas le sort de l'impôt frappant les personnes physiques. Pour ces derniers, il faut constater, comme nous l'avons fait ci-dessous, que le droit comptable prévoit que la société de capitaux « transformée » doit être liquidée. Dans cette mesure, les porteurs de parts reçoivent un dividende de liquidation qui est imposable selon l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD[2233].

A notre sens, il n'importe pas de déterminer si « la charge fiscale latente sur les distributions aux titulaires de parts disparaît » comme le fait l'administration fédérale des contributions [2234] en analogie avec le cas de la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une

---

2230 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.3.1 ; cette constatation vaut aussi bien pour les transformations de sociétés de capitaux en associations, qu'en fondations, cf. PETER, *Commentaire LFus*, n. 18 ad art. 54 ; BAUEN/JEGHER/WENGER/ZEN-RUFFINEN, *Merger Law*, p. 159 ; GUGGENBÜHL, *ZK-FusG*, n. 32 ad art. 54 ; VON DER CRONE, et al., *Fusionsgesetz,* p. 273 ; RIEDWEG/GRÜNBLATT, *BSK-FusG*, n. 142 et n. 154 ad Teil 1 vor Art. 69.

2231 GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 36 ad art. 61 ; RIEDWEG/GRÜNBLATT, *BSK-FusG*, n. 145 ad Teil 1 vor Art. 69.

2232 Ce point est reconnu par l'administration fédérale des contributions, cf. circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.3.2.

2233 Cette position est critiquée par RIEDWEG/GRÜNBLATT, *BSK-FusG*, n. 157 ad Teil 1 vor Art. 69 pour qui, l'imposition au niveau des porteurs de parts d'un dividende de liquidation rend la transformation d'une société de capitaux en une fondation ou en une association impossible en pratique.

2234 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.3.3.

entreprise de personnes[2235]. Selon la conception retenue ici, l'imposition ne repose pas sur des considérations de systématique fiscale mais bien sur le fait que la société de capitaux doit être liquidée. Même si le résultat est finalement proche de celui proposé par l'administration fédérale des contributions, il repose sur un fondement différent.

En outre, comme le relève LOCHER[2236], la déclaration de l'administration fédérale des contributions selon laquelle la « charge fiscale latente sur les distributions aux titulaires de parts disparaît » ne peut être suivie sans réserve. En effet, les distributions de fondations, aussi bien que celles d'autres personnes morales, sont soumises à l'impôt sur le revenu. Ce principe a par ailleurs été confirmé par le Tribunal fédéral selon lequel « les revenus de la fortune de la fondation qui leur sont versés […] s'apparentent à des avantages en argent provenant de participations au sens de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD »[2237]. Dans la mesure où les versements provenant de fondations sont soumis à l'impôt sur le revenu, on ne peut pas retenir, sans examen de la situation concrête, que la charge fiscale latente disparaît sur les (hypothétiques) distributions lors de la transformation discutée ici. Pour le surplus, la position de l'administration fédérale des contributions paraît d'autant plus erronnée que les versements de la fondation ne bénéficient pas d'un quelconque allégement de la double imposition[2238]. Ainsi, les rendements provenant d'une fondation, d'une association ou d'une autre personne morale sont frappés sans atténuation par l'impôt sur le revenu. Dans cette mesure, la transformation d'une société de capitaux en une des entités mentionnées n'a pas pour effet de diminuer la charge fiscale latente

2235 Cf. *supra*, p. 402 ss ; la circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.3.3 renvoie sur ce point à son chiffre 4.2.6.4.

2236 LOCHER, *Kommentar II*, n. 98 ad rev. art. 61.

2237 Arrêt du TF 2A. 668/2004 du 22 avril 2005, consid. 4.4.1 = StR 2005, p. 676. Dans cet arrêt, notre haute Cour a également constaté que « la fortune de la fondation représente légalement une entité indépendante. Par conséquent, ces revenus qui, sans aucun doute, viennent en augmentation du revenu total du contribuable, doivent être considérés comme des revenus au sens de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD », arrêt précité, consid. 4.4.1.

2238 Ce point est également reconnu par notre haute Cour selon laquelle « le droit en vigueur ne connaît pas d'atténuation de la double imposition économique des associations, fondation et autres personnes morales », cf. arrêt du TF 2A. 668/2004 du 22 avril 2005, consid. 4.2 = StR 2005, p. 676.

sur les distributions mais au contraire, selon les circonstances, de l'augmenter[2239].

D. Résumé

Lors de la transformation d'une société de capitaux ou d'une société coopérative en une fondation, une association ou une autre société personne morale, la substance fiscale existante au moment de la transformation passe d'un domaine imposable à 8.5 % au niveau fédéral à un domaine imposable à 4.25 %. Cela dit, nous avons vu que ce transfert ne donne pas lieu à une imposition en raison de la systématique fiscale au niveau de la société transformée et ce, alors même que le droit commercial ne permet pas ce type de restructuration. En effet, selon la LFus, il n'est pas possible de procéder par simple changement d'habit juridique mais une restructuration indirecte, c'est-à-dire par liquidation puis transfert, est nécessaire. Le droit comptable exige donc la liquidation de la société « transformée » et en conséquence le décompte des réserves latentes. Cela dit, les incidences fiscales de cette restructuration sont neutralisées par l'art. 61 al. 1 lit. a LIFD qui autorise ce type de transformation en neutralité fiscale. Dès lors, aux conditions de cette disposition, aucun impôt sur le bénéfice n'est prélevé.

En revanche, une imposition a lieu au niveau de la personne physique qui détenait des droits de participation. En effet, la règle fiscale correctrice prévue à l'art. 61 LIFD n'a pas d'effet en matière d'impôt sur le revenu et le bénéfice de liquidation doit être appréhendée au niveau des porteurs de parts sur la base de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD. Alors même que pour l'administration fédérale des contributions, le prélèvement d'un impôt se justifie « en raison du fait que la charge fiscale latente sur les distributions disparaît », ce qui est comme nous l'avons vu est discutable, le cas examiné ne représente pas un cas de réalisation systématique. En effet, à notre sens, l'imposition est bien plus basée sur le fait que la société de capitaux est considérée comme liquidée du point de vue du droit comptable que sur des considérations de systématique fiscale.

[2239] Ce sera notamment le cas lorsque le porteur de parts détenait une participation qualifiée dans la société de capitaux avant sa transformation et qu'il était imposé à hauteur de 50 % (art. 18b LIFD) respectivement à 60 % (art. 20 al. 1bis LIFD) sur les distributions de cette dernière. Suite à la transformation, il sera imposé sans atténuation de la double imposition sur les (hypothétiques) distributions.

§ 4 Modifications législatives

I. Généralités

Une modification législative peut avoir des effets sur la qualification fiscale d'éléments économiques ou d'une société elle-même et peut ainsi entrainer un changement de traitement fiscal de ceux-ci. Une réforme fiscale peut intervenir sur le taux d'impôt applicable ou exonérer certaines activités ou types d'actifs. Dans ces cas, un changement de système a lieu[2240]. Le passé récent a connu plusieurs situations où la problématique du changement de système fiscal en raison d'une modification législative a été effectivement soulevée[2241] ou aurait pu l'être.

Tous les cas de figure examinés dans le présent chapitre ont ceci de particulier qu'ils n'entraînent aucune modification de la propriété civile et qu'aucun afflux de liquidités n'a lieu. La question de l'éventuelle imposition se pose uniquement en vertu du changement de traitement fiscal, inhérent au système et provoqué par une modification législative. De ce point de vue, ils présentent certains des éléments caractéristiques de la réalisation systématique et une parallèle avec les autres cas de figure déjà examinés peut être tirée. Une particularité concerne cependant le fait que le contribuable ne procède à aucun acte de réalisation mais que le changement de système est dû uniquement à une intervention du législateur. Cette particularité est à notre sens primordiale et a, comme nous allons le voir, une influence directe sur le traitement fiscal du changement de système.

Le présent chapitre a pour objet de présenter certaines situations où la problématique décrite ci-dessus s'est posée ou aurait pu se poser (ch. II). Il nous a paru opportun de traiter chacune des situations séparément dans le but de mettre en évidence leurs particularités. Ensuite, nous présenterons l'avis de la doctrine sur la nécessité, respectivement la possibilité, de procéder à une imposition lors de changement de système dû à une modification législative (ch. III). Nous prendrons ensuite position en particulier sur la

---

2240 Concernant notre conception de la notion de système fiscal, cf. *supra*, p. 70 s.

2241 C'est le cas, nous le verrons, du passage de la méthode du partage de la valeur à celui de la prépondérance ou encore la modification de règles comptables. Comme nous allons le voir, nous ne considérons pas ce deuxième exemple comme un cas de réalisation selon la systématique fiscale, cf. *infra*, p. 447 s.

justification du prélèvement d'un impôt au regard de principe de la légalité et de celui de la rétroactivité (ch. IV), avant de conclure par un résumé et une prise de position critique (ch. V).

II. Changement de système (cas choisis)

A. Aperçu

Le présent chapitre présente individuellement certains cas dans lesquels une modification législative a eu pour effet de modifier la charge fiscale latente existante sur certains éléments de fortune. Après avoir présenté un cas de figure d'intérêt historique qui s'est produit lors de l'augmentation du montant limite pour l'obligation de s'inscrire au registre du commerce (let. B), nous porterons notre attention aux conséquences de l'entrée en vigueur de la méthode de la prépondérance en remplacement de celle du partage de la valeur applicable jusqu'alors pour l'attribution à la fortune commerciale ou privée des biens mixtes (let. C). Nous verrons ensuite certains cas dans lesquels la modification de critères donnant droit à un allégement fiscal a provoqué une diminution de charge fiscale (let. D), puis le cas, quelque peu hypothétique, de l'abrogation d'une règle prévoyant un délai de blocage après une restructuration (let. E) avant d'examiner l'effet de l'introduction du principe de l'apport en capital (let. F) puis un cas de figure international concernant la réduction de l'impôt à la source (let. G). Nous conclurons ce chapitre en examinant si la modification de règles comptables donne lieu à une imposition en raison de la systématique fiscale (let. H).

L'objectif visé ici est de présenter des exemples, sans prétention à l'exhaustivité, dans lesquels la problématique de l'imposition en raison de la systématique fiscale a été ou aurait pu être soulevée.

B. Augmentation du montant limite pour l'obligation de s'inscrire au registre du commerce

Ce cas de figure, qui a uniquement une valeur historique, est intéressant d'un point de vue dogmatique. En 1971, tenant compte de l'évolution économique, le Conseil fédéral[2242] a augmenté le montant à partir duquel les

[2242] Selon l'arrêté du Conseil fédéral du 20 décembre 1971, RO 1971, 1844.

entreprises commerciales, industrielles et les autres entreprises gérées en la forme commerciale étaient tenues à l'inscription au registre du commerce de CHF 50'000 à CHF 100'000[2243]. Cette modification a eu pour effet que les entreprises dont les recettes brutes annuelles étaient supérieures à CHF 50'000 mais inférieures à CHF 100'000 n'étaient plus tenues à l'inscription au registre du commerce et par conséquent, elles n'étaient plus astreintes à tenir une comptabilité[2244]. Vu que l'AIFD et certaines lois cantonales prévoyaient que seuls les gains effectués sur la fortune commerciale d'entreprises astreintes à tenir des comptes étaient imposables[2245], la suppression de l'obligation de tenir des comptes a eu pour effet que les entreprises visées par la modification n'étaient plus imposables sur les bénéfices en capital et les augmentations de valeur comptabilisées[2246]. Ces entreprises et toute la substance fiscale qu'elles englobaient sortaient du cercle des entreprises dont les gains en capital étaient soumis à l'impôt sur le bénéfice. Il fallait dès lors régler la question du traitement fiscal des réserves latentes dont la réalisation ultérieure ne serait plus frappée par l'impôt sur le bénéfice[2247].

Même si aucune aliénation[2248], ni aucune augmentation de valeur n'a lieu[2249], les réserves latentes qui ont été créées alors que l'entreprise était soumise à l'imposition des gains en capital sortent du champ d'application de la loi fiscale en raison de la modification législative. Les plus-values qui étaient imposables ne le seront plus. Un véritable changement de système a lieu et il sied d'examiner si le prélèvement d'un impôt en raison du changement de système se justifie.

2243 Une première augmentation avait eu lieu conformément à l'arrêté du Conseil fédéral du 3 décembre 1972 lequel prévoyait que le montant limite passait de CHF 25'000 à CHF 50'000. A notre connaissance il n'existe aucun document se prononçant sur la question du traitement fiscal du changement de système pour les entreprises dont le chiffre d'affaires se trouvait entre ces deux montants.

2244 Art. 957 CO.

2245 Art. 21 al. 1 lit. d et lit. f AIFD.

2246 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 176.

2247 Afin de traiter des questions transitoires, l'administration fédérale des contributions a émis une circulaire (cf. circulaire AFC, modification ORC). Cette dernière apporte des précisions concernant la période fiscale à partir de laquelle la modification s'applique mais ne répond pas à la question de l'éventuelle réalisation systématique due à la modification législative. Il fallait donc chercher la solution ailleurs.

2248 De par la libération de l'obligation de tenir des comptes, l'entreprise concernée continue à exister aussi bien du point de vue du droit civil, que de celui du droit fiscal (cf. CONSTANTIN, *Aenderung der Besteuerungsregelung*, p. 314). Aucune liquidation n'a lieu et les actifs et passifs restent liés à la même entreprise et servent très souvent les mêmes buts. Aucun changement de propriété sur les biens n'a lieu.

2249 CONSTANTIN, *Aenderung der Besteuerungsregelung*, p. 315.

Comme nous l'avons vu ci-dessus[2250], le Tribunal fédéral[2251] considérait, sous l'ancien droit, que la disparition de l'obligation de tenir une comptabilité avait pour effet que les réserves latentes étaient imposées. Notre haute Cour faisait l'analogie entre la disparition de l'obligation de tenir des comptes et le prélèvement privé et considérait que les réserves latentes afférentes aux biens commerciaux de l'entreprise auparavant soumise à cette obligation devaient être imposées au moment de la disparition de l'obligation de tenir des comptes[2252]. En revanche, la situation était moins claire lorsque l'obligation de tenir des comptes disparaissait en raison de la baisse du chiffre d'affaires du contribuable en dessous de la limite légale[2253]. La situation examinée ici a ceci de particulier que l'obligation de tenir des comptes ne disparaît pas en raison de facteurs économiques, à savoir la diminution du chiffre d'affaires de l'entreprise, mais elle est provoquée uniquement par une modification législative.

Bien qu'il eût été possible de faire l'analogie avec la disparition de l'obligation de tenir une comptabilité en raison de critères économiques, la pratique se développa dans un autre sens. Pour les autorités fiscales[2254], la disparition de l'obligation de tenir des livres ne devait pas être vue comme un acte de réalisation lorsque celle-ci était due à une modification de la loi. Une imposition n'a donc pas eu lieu lors du changement de système.

C. Passage de la méthode du partage de la valeur à celle de la prépondérance

Lors de son entrée en vigueur, la LIFD a introduit la méthode de la prépondérance. Selon cette méthode, qui est ancrée à l'art. 18 al. 2 LIFD, la fortune commerciale comprend tous les éléments de la fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative

2250 Cf. *supra*, p. 241 s.

2251 P. ex. ASA 28, 502 = RDAF 1961, 70 ; ASA 28, 511 ; ASA 45, 254.

2252 ASA 28, 502 = RDAF 1961, 70 ; ASA 28, 511 = RDAF 1961, 140.

2253 Cf. YERSIN relève que cette solution est heureuse vu qu'une imposition des réserves latentes accumulées au moment où l'entreprise se trouve en difficulté aurait des conséquences négatives sur la continuité de l'entreprise, cf. YERSIN, *Apports et retraits*, p. 176 ; Selon MASSHARDT/GENDRE, la réduction sensible de l'exploitation de l'entreprise impliquait la réalisation des réserves latentes, cf. MASSHARDT/GENDRE, *Commentaire IDN,* n. 94 ad art. 21 al. 1 lit. d.

2254 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 176 ; cette pratique est également mentionnée par le Tribunal fédéral dans son arrêt 2P.12/2005 du 28 avril 2005, consid. 2.4.2 = StE 2005 B 72.11 n. 12 = StR 2005, 681 = RDAF 2005 II 441.

indépendante. Cette méthode remplaçait celle du partage de la valeur qui admettait l'existence de biens mixtes, c'est-à-dire l'attribution de biens, en partie à la fortune commerciale et en partie à la fortune privée d'un contribuable[2255]. Au moment de l'introduction de la méthode de la prépondérance, les biens considérés jusqu'alors comme mixtes ont dus être attribués entièrement à la fortune commerciale lorsqu'ils servaient de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante et à entièrement à la fortune privée lorsque leur emploi prépondérant était privé[2256]. Dès lors, un transfert de la fortune commerciale à la fortune privée ou vice versa avait lieu pour une partie du bien nouvellement attribué à l'un ou à l'autre de ces types de fortune. Le transfert de la fortune commerciale à la fortune privée étant assimilé par la loi à une aliénation[2257], il fallait se poser la question de son traitement fiscal.

Le changement de la méthode du partage de valeur à la prépondérance n'est pas réglé par le législateur[2258]. Pour régler la situation, l'administration fédérale des contributions a établi une circulaire et une notice[2259]. Dans cette dernière, l'administration fiscale constate que « faute de base légale, le passage dans la fortune privée, inhérent au système, des parties d'immeubles attribuées jusqu'ici à la fortune commerciale, ne représente pas un acte de réalisation »[2260]. En conséquence, « ce passage reste donc neutre du point de vue de l'impôt sur le revenu »[2261]. Il n'y a ainsi de l'avis de cette autorité pas de place pour une imposition en raison du prélèvement privé[2262].

2255 Pour un aperçu de la méthode de la prépondérance et de celle du partage de la valeur, cf. *supra*, p. 186.

2256 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Complément*, n. 6 ad art. 18.

2257 Sur la notion de prélèvement privé, cf. *supra*, p. 169 s.

2258 GURTNER, *Aenderung*, p. 62.

2259 Circulaire AFC, activité lucrative indépendante et notice AFC, activité lucrative indépendante. Pour un aperçu de la valeur légale des documents émis par les administrations fiscales, cf. *supra*, p. 108 ss.

2260 Notice AFC, activité lucrative indépendante, ch. 2.3.

2261 Notice AFC, activité lucrative indépendante, ch. 2.3.

2262 Le Tribunal fédéral relève que cette position de l'administration fédérale des contributions a été suivie en pratique, cf. arrêt du TF 2P.12/2004 du 28 avril 2005, consid 2.4.2 = StE 2005 B 72.11 n. 12 = StR 2005, 681 = RDAF 2005 II 441 ; comme nous le verrons ci-dessous (cf. *infra,* p. 451 ss), à notre sens, la conception de l'administration fédérale des contributions selon laquelle une réalisation n'a pas lieu en l'espèce est justifiée. Il est dans ce contexte intéressant de relever que l'autorité fiscale mentionne expressément le défaut de base légale prévoyant une réalisation lors de la modification.

D. Modification de critères donnant droit à un allégement fiscal

Dans le présent chapitre, nous présentons différents cas dans lesquels la modification de critères donnant lieu à un allégement fiscal a lieu. A notre sens, à chaque fois que le champ d'application d'une exonération est élargi et que par conséquent, de la substance fiscale qui jusqu'alors était imposable est mise nouvellement au bénéfice d'un allégement, la question du changement de système peut être soulevée. Il n'est pas possible ici de passer en revue tous les cas de figure dans lesquels le phénomène s'est produit. Nous nous concentrerons donc sur des cas qui paraissent intéressants et exemplatifs

1. Modification des conditions donnant lieu à un statut fiscal privilégié

Lorsqu'un canton introduit dans sa loi fiscale un nouveau statut privilégié[2263] ou assouplit les conditions y donnant droit, la question du traitement fiscal des réserves latentes afférentes à la société bénéficiant nouvellement du statut se pose. Le même phénomène est également imaginable lors de modifications des critères donnant droit à un statut de société exonérée en raison des buts poursuivis[2264]. Il faut toutefois relever que la question est plutôt théorique dans la mesure où fréquemment l'octroi d'un statut particulier ne dépend pas uniquement de la modification législative mais plutôt de la demande de la société à l'administration fiscale à être traitée selon les règles gouvernant les statuts fiscaux privilégiés. Ainsi, le transfert dans un domaine à fiscalité réduite n'est pas provoqué directement par le changement de la loi mais bien par un acte du contribuable. Dans ce sens, le lecteur est renvoyé à ce qui a été dit pour les modifications de statuts fiscaux[2265].

Récemment, le Tribunal fédéral a été confronté à la problématique examinée dans le présent chapitre. Il nous paraît intéressant de présenter cette décision qui est à notre connaissance la seule traitant ces aspects[2266].

2263 Société holding, mixte ou de domicile, pour un aperçu de ces notions, cf. *supra*, p. 230 ss.

2264 Art. 56 LIFD ; art. 23 LHID

2265 Cf. *supra*, p. 227 ss.

2266 Cela est également reconnu par le Tribunal fédéral lui-même qui dans ses considérants relève qu'il n'a « pour autant que l'on puisse le constater, pas eu à se prononcer sur un tel cas à ce jour », cf. arrêt du TF 2P.12/2004 du 28 avril 2005, consid. 2.4.2 = StE 2005 B 72.11 n. 12 = StR 2005, 681 = RDAF 2005 II 441.

Dans cet arrêt grison datant de 2005[2267], le Tribunal fédéral a dû déterminer si un transfert d'actifs qui contient des réserves latentes dans un domaine exonéré uniquement en raison d'une modification législative sans que le contribuable n'y ait participé activement constitue une réalisation systématique. L'arrêt a trait aux faits suivants. Une association inscrite au registre du commerce et simultanément une caisse-maladie au sens de l'art. 12 LAMal était assujettie à l'impôt jusqu'à fin 1995 sur les immeubles loués à des tiers qu'elle détenait dans le canton des Grisons. L'art. 17 LAMal[2268] a été modifié dans le sens où il n'est plus nécessaire pour bénéficier de l'exonération prévue pour les assurances-maladie que les immeubles soient affectés à l'usage exclusif de l'assurance. Certains immeubles détenus par la caisse-maladie recourante sont en conséquence nouvellement exonérés depuis le 1er janvier 1996 et « la substance fiscale latentes contenue dans ces actifs ne pourra plus, et ce de manière définitive, être soumise à l'impôt après leur transfert du domaine imposable dans le domaine exonéré d'impôt »[2269].

L'autorité fiscale et le Tribunal administratif du canton des Grisons assimilaient le transfert précité à un des cas mentionnés par la loi fiscale grisonne[2270] selon laquelle, « l'impôt sur bénéfice net, comprend les revenus non comptabilisés au crédit du compte de résultat, y compris les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation ; sont assimilées à la liquidation […], en ce qui concerne les réserves latentes, le transfert du siège, de l'administration, d'une partie d'entreprise ou d'un établissement stable à l'extérieur du canton[2271], respectivement à l'étranger[2272] »[2273].

2267 Arrêt du TF 2P.12/2004 du 28 avril 2005 = StE 2005 B 72.11 n. 12 = StR 2005, 681 = RDAF 2005 II 441, commenté in : CASANOVA, *Rechtsprechung 2007*, p. 73.

2268 Cette disposition (RO 1995, 1332), abrogée au 1er janvier 2003 par le ch. 11 de l'annexe à la LPGA (RO 2002, 3371 ss) et remplacée par l'art. 80 LPGA, avait la teneur suivante : « Les assureurs sont exonérés des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes, de même que des impôts cantonaux et communaux sur les successions et les donations, dans la mesure où leurs ressources et leur fortune servent exclusivement à l'application de l'assurance maladie sociale ainsi qu'au versement de prestations ou à la garantie de celles-ci ».

2269 Arrêt du TF 2P.12/2004 du 28 avril 2005, consid. 2.2 = StE 2005 B 72.11 n. 12 = StR 2005, 681 = RDAF 2005 II 441.

2270 Art. 79 al. 1 lit. c LI-GR.

2271 Dans la version applicable jusqu'au 31 décembre 2000.

2272 Dans la version applicable depuis le 1er janvier 2001.

2273 On remarquera la similitude de l'art. 79 al. 1 let. c LI-GR avec l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD ; cette similitude a également été relevée par le Tribunal fédéral, cf. arrêt du TF 2P.12/2004 du 28 avril 2005, consid. 2.4.1 = StE 2005 B 72.11 n. 12 = StR 2005, 681 = RDAF 2005 II 441.

Le Tribunal fédéral ne suivit pas la conception des autorités grisonnes. Il reconnut au contraire que l'introduction de l'exonération fiscale pour l'assurance-maladie sociale (assurance de base obligatoire), ne pouvait pas conduire à l'imposition des réserves latentes sur la base d'une réalisation systématique. Selon notre haute Cour, il apparaît problématique de procéder à un décompte fiscal des réserves latentes lorsque le changement du statut fiscal survient sans que le contribuable y ait contribué par un comportement actif[2274]. Une imposition est encore plus contestable lorsque le législateur n'a pas expressément prévu l'imposition des réserves latentes[2275]. Le Tribunal fédéral arrive à la conclusion sans équivoque que « la jurisprudence qui considère que le transfert d'un actif qui contient des réserves latentes dans un domaine franc d'impôt constitue une réalisation des réserves latentes entraînant l'imposition n'est pas applicable sans autre lorsque le changement de statut fiscal est dû à une modification législative sans que le contribuable y ait activement contribué »[2276].

2. Extension de la réduction pour participations aux gains en capital

Originairement, la réduction pour participations était ouverte aux rendements de participations qualifiées[2277] à l'exclusion des bénéfices en capital provenant de ces participations. La réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise[2278] a étendu le champ d'application de la réduction pour participations aux bénéfices en capital[2279]. Cela eut pour conséquence que les réserves latentes afférentes à une participation qualifiée dont disposait une société de capitaux suisse furent nouvellement exonérées.

2274 Arrêt du TF 2P.12/2004 du 28 avril 2005, consid. 2.4.4 = StE 2005 B 72.11 n. 12 = StR 2005, 681 = RDAF 2005 II 441 ; le Tribunal fédéral laisse ouverte la question de savoir si l'introduction d'une comptabilité séparée pour l'assurance de base et l'assurance surobligatoire représente un comportement actif du contribuable.

2275 Arrêt du TF 2P.12/2004 du 28 avril 2005, consid. 2.4.2 = StE 2005 B 72.11 n. 12 = StR 2005, 681 = RDAF 2005 II 441.

2276 Arrêt du TF 2P.12/2004 du 28 avril 2005, consid. 2 = StE 2005 B 72.11 n. 12 = StR 2005, 681 = RDAF 2005 II 441 ; comme nous le verrons, la conception du Tribunal fédéral selon laquelle une imposition n'intervient pas lorsque le changement de statut fiscal est dû à une modification législative nous paraît justifiée.

2277 Lors de l'entrée en vigueur de cette modification légale, le seuil de détention nécessaire pour bénéficier de la réduction pour participation était de 20 %.

2278 En vigueur depuis le 1er janvier 1998, cf. RO 1998 669, 677.

2279 Concernant l'impact de la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise lors de transfert d'actifs sous-évalués à une filiale (apport dissimulé), cf. *supra*, p. 373 ss.

Le changement de système n'a pas été considéré comme un cas de réalisation en soi. Cependant, les dispositions transitoires[2280] de la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise ont introduit un délai de blocage de 10 ans pour les participations détenues au moment de l'entrée en vigueur de la loi. L'art. 207a al. 1 LIFD prévoyait en effet que « les bénéfices en capital provenant de participations ainsi que le produit de la vente de droits de souscription y relatifs n'entrent pas dans le calcul du rendement pour déterminer la valeur de la réduction pour participations, si la société de capitaux ou la société coopérative détenait les participations concernées avant le 1er janvier 1997 et réalise ces bénéfices avant le 1er janvier 2007 ». Pendant une période transitoire de 10 ans, les gains en capital et les droits de souscription y relatifs sur les « anciennes participations » n'étaient pas pris en considération dans le calcul de la réduction pour participations et étaient en conséquence pleinement imposables[2281].

Ce cas de figure est intéressant à plusieurs aspects. Tout d'abord, il faut relever que l'extension de la réduction pour participations aux gains en capital n'a pas été considérée en tant que telle comme un cas de réalisation. Une telle conception eût été trop stricte. En revanche, le législateur a refusé de laisser les entreprises assujetties en Suisse bénéficier de l'allégement sur les « anciennes participations » dès son entrée en vigueur.

3. Modification des critères donnant droit à la réduction pour participations

Un autre cas de changement de système ayant trait à la réduction pour participations a eu lieu lors de l'entrée en vigueur plus récente de la réforme II de l'imposition de l'entreprise[2282]. Dans ce cadre, le seuil de détention nécessaire pour bénéficier de la réduction pour participations a été abaissé de 20 à 10 %[2283]. En conséquence, les personnes morales détenant une participation se situant entre 10 et 20 % du capital-actions d'une personne morale bénéficient nouvellement de l'exonération des bénéfices en capital sur ces participations. Dans cette hypothèse, le gain en capital effectué avant l'entrée en vigueur de la réforme II est frappé intégralement par l'impôt sur

2280 Un des buts du délai de blocage était notamment d'éviter le départ massif de sociétés de participations à l'étranger, cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar*, n. 4 ad art. 207a ; GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 266.

2281 BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 3 ad art. 207a.

2282 Cf. arrêté du Conseil fédéral du 21 mai 2008 sur la réforme de l'imposition des entreprises II du 23 mars 2007.

2283 Cf. art. 69 LIFD, en vigueur depuis le 1er janvier 2011.

le bénéfice et ajouté aux autres revenus de la société alors qu'il en est exclu si l'aliénation a lieu après l'entrée en vigueur de la réforme.

A notre connaissance, ni la doctrine, ni l'administration fédérale des contributions ne se sont prononcées dans le sens d'une imposition des réserves latentes bénéficiant nouvellement de la réduction pour participations en raison de l'abaissement du seuil de détention requis. Dans ce cas, contrairement à ce qui avait été prévu lors de l'extension de la réduction pour participations aux bénéfices en capital présentée dans le chapitre précédent, l'administration fiscale n'a pas fait de distinction entre les anciennes et les nouvelles participations[2284]. En outre, force est de constater qu'aucune base légale allant dans ce sens n'a été prévue.

4. Introduction de l'imposition partielle des revenus de participations

Les gains en capital provenant de l'aliénation d'éléments économiques de la fortune commerciale sont imposables en tant que produit de l'activité lucrative indépendante en vertu de l'art. 18 al. 2 LIFD. La réforme II de l'imposition de l'entreprise, entrée en vigueur au 1er janvier 2009 introduit à son article 18b LIFD[2285], une imposition partielle pour certains actifs qualifiés. Ces actifs qualifiés, en l'occurrence des droits de participation équivalents à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société de capitaux[2286], en propriété du contribuable ou de la société de personnes pendant un an ou moins[2287], jusqu'alors imposables intégralement sont nouvellement soumis à une imposition à hauteur de 50%[2288]. Lors de l'entrée en vigueur de ce mécanisme de réduction de la double imposition économique, on peut considérer qu'un changement de système a eu lieu.

A notre connaissance, lors de l'introduction de l'art. 18b LIFD la question de la réalisation des réserves latentes afférentes à des biens

---

2284 Cf. circulaire AFC, réduction pour participations.

2285 Une réglementation similaire mais facultative est prévue à l'art. 7 al. 1 LHID pour les impôts cantonaux directs.

2286 Art. 18b al. 1 LIFD.

2287 Art. 18b al. 2 LIFD.

2288 La charge fiscale latente sur les réserves latentes afférentes à ces éléments de fortune est diminuée de moitié. En effet, si une aliénation avait lieu avant l'introduction de l'imposition partielle, les bénéfices provenant de l'aliénation seraient imposés intégralement alors que, si elle avait lieu après la modification législative, elle ne serait imposée qu'à hauteur de 50 % en vertu de l'art. 18b LIFD.

bénéficiant nouvellement d'une imposition partielle ne s'est pas posée. La circulaire de l'administration fédérale des contributions[2289] concernant l'imposition partielle des rendements de participations ne traite pas des conséquences directes de l'entrée en vigueur de l'art. 18b LIFD. Il faut donc constater que, malgré le fait que le changement de système soit incontestable et que celui-ci ait pour effet une réduction évidente de la charge fiscale latente sur les participations qualifiées détenues dans la fortune commerciale, cette modification législative ne déclenche pas d'imposition basée sur le changement de système.

E. Abrogation d'une règle prévoyant un délai de blocage

La problématique du changement de système peut également être soulevée lors de l'abrogation d'un délai de blocage. Certaines règles accordant la neutralité fiscale lors de restructurations prévoient un délai de blocage pendant lequel une aliénation ou une réévaluation des actifs transférés entraîne une imposition rétroactive des réserves latentes[2290]. Pendant le délai de blocage, les réserves latentes transférées sont dans une période de suspens[2291], et une éventuelle aliénation ou réévaluation comptable remet en question la neutralité de la restructuration. La charge fiscale « menaçant » les réserves transférées est donc bien réelle et c'est uniquement à la fin de la période de blocage que cette dernière disparaît définitivement. Si la disposition prévoyant le délai de blocage est abrogée, les réserves latentes sortent en principe automatiquement de cette période de suspens et ne seraient plus imposées en cas d'aliénation. Dans cette mesure, un changement de système a lieu et la question de l'imposition des réserves latentes peut être soulevée.

Un tel phénomène a eu lieu lors de l'entrée en vigueur de la LFus. En cas de scission, l'ancien droit connaissait un délai de blocage de 5 ans pendant lequel l'aliénation des droits de participation de l'entreprise scissionnée entraînait l'imposition des réserves latentes transférées. Les entreprises scissionnées restaient ainsi pendant 5 ans dans un état de suspens où l'éventuelle aliénation provoquait une imposition des réserves latentes transférées. Le nouveau droit ne prévoit plus un tel délai de blocage pour les

2289 Circulaire AFC, imposition partielle.

2290 Cf. art. 19 II et 61 II LIFD.

2291 « *Schwebeperiode* », cf. WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 650.

scissions verticales[2292] de telle sorte que le comportement des actionnaires après la transaction ne joue pas de rôle pour le traitement fiscal de celle-ci[2293]. La LFus et les modifications des dispositions correspondantes de la LIFD et de la LHID sont entrées en vigueur le 1er juillet 2004. Ainsi, toutes les scissions verticales effectuées moins de 5 ans avant cette date furent touchées par la modification législative. Les entreprises scissionnées pendant cette période passent d'un état de suspens, avec une charge fiscale « latente » sur les réserves transférées, à une situation où une aliénation des droits de participation transférés n'aurait aucune incidence fiscale.

A notre sens, il est absolument insoutenable de considérer que l'abrogation d'un délai de blocage est un cas de réalisation. Cette position, qui n'a d'ailleurs été soutenue par aucun auteur lors de l'entrée en vigueur de la LFus, serait en total porte-à-faux avec la notion de réalisation. Comme nous le verrons ci-dessous[2294], considérer une modification législative comme une réalisation est déjà très discutable mais y assimiler l'abrogation d'un délai de blocage va encore plus loin et doit dès lors être clairement refusée. En effet, la charge fiscale pesant sur une substance fiscale transférée pendant un délai de blocage est très hypothétique et relativement facile à éviter en pratique. Dans cette mesure, l'abrogation du délai de blocage fait disparaître une charge fiscale si incertaine qu'il est inadmissible de retenir qu'une imposition en raison de la systématique fiscale doit avoir lieu.

F. Introduction du principe de l'apport en capital

La réforme II de l'imposition de l'entreprise a introduit le principe de l'apport en capital, qu'il nous paraissait intéressant de mentionner à titre exemplatif. Ce principe, consacré par l'art. 20 al. 3 LIFD[2295], complète le principe de la valeur nominale applicable jusqu'alors pour les contribuables personnes physiques détenant des droits de participation dans leur fortune privée. L'entrée en vigueur de l'art. 20 al. 3 LIFD conduit à une diminution de la charge fiscale latente sur les apports, les agios et les versements supplémentaires effectués par des détenteurs de droits de participation après le 31 décembre 1996[2296].

2292 Cf. art. 24 al. 3 LHID et art 61 al. 1 lit. b LIFD.

2293 GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 46 ad art. 61

2294 Cf. *infra*, p. 451 ss.

2295 En vigueur depuis le 1er janvier 2011.

2296 Du même avis, cf. WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 653.

On peut dire que l'art. 20 al. 3 LIFD introduit une exonération fiscale d'office[2297]. Dans cette mesure, un changement de système a lieu pour les remboursements des versements mentionnés dans cette disposition. La charge fiscale latente sur ces montants disparaît avec l'entrée en vigueur du nouveau principe[2298].

La circulaire sur le principe de l'apport en capital ne prévoit pas l'imposition de la substance qui devient nouvellement distribuable en franchise d'impôt. Il faut donc retenir que l'introduction de l'art. 20 al. 3 LIFD ne conduit pas à une imposition des réserves nouvellement distribuables mais que la charge fiscale latente disparaît sans autre avec l'entrée en vigueur de la nouvelle disposition[2299].

G. Réduction de l'impôt résiduel à la source (droit fiscal international)

1. Généralités

La question de l'imposition en raison d'un changement de système fiscal peut également se poser lors de modifications de conventions de double imposition. En effet, la baisse de l'impôt résiduel à la source de certains types de revenus peut provoquer une diminution de la charge fiscale latente sur ceux-ci dans l'Etat de la source du revenu. La question de savoir si une telle réduction ou disparition d'une charge fiscale latente constitue un changement de système qui justifie une imposition peut se poser.

2. Traitement fiscal

Conformément au principe de l'échéance[2300] applicable à la distribution de dividendes en droit fiscal international, la créance d'impôt anticipé naît au moment du versement d'une prestation et le droit d'exiger le remboursement

2297 L'administration fédérale des contributions a adopté une position formaliste dans la circulaire sur le principe de l'apport en capital, il est nécessaire que les apports soient comptabilisés dans la réserve issue d'apports de capital (cf. circulaire AFC, apports en capital, ch. 7.1). Les sociétés ont toutefois pu bénéficier d'un délai jusqu'à la fin de l'exercice qui se termine en 2011 pour adapter leur bilan commercial (cf. circulaire AFC, apports en capital, ch. 7.1).

2298 WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 654.

2299 Dans ce sens notamment, cf. WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 654.

2300 Egalement appelé « *Zuflussprinzip* ».

doit être déterminé à ce moment[2301]. Selon ce principe, qui peut être déduit de l'expression « dividendes payés » figurant à l'art. 10 para. 1 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, il sied exclusivement de se placer au moment de l'échéance du revenu. En conséquence, lorsque les conditions posées par cette règle sont satisfaites à l'échéance du dividende, peu importe que celui-ci provienne de bénéfices accumulés durant une période où le droit au remboursement était différent. Cette vision des choses est d'ailleurs confirmée par le Commentaire OCDE : « seule compte la situation existant au moment où naît l'assujettissement à l'impôt auquel s'applique le paragraphe 2, c'est-à-dire, dans la plupart des cas, la situation existant au moment où les dividendes sont légalement mis à la disposition des actionnaires. La raison essentielle de ceci doit être recherchée dans le désir d'avoir une disposition qui soit applicable aussi largement que possible »[2302].

Il est possible que la légitimation pour demander le remboursement subisse des variations et même que celle-ci soit élargie. Selon la doctrine[2303], dans la mesure où la quote-part du remboursement de l'impôt anticipé est variable, il n'existe pas de raison de considérer qu'une réalisation a lieu lorsque le droit d'exiger le remboursement d'une imposition à la source est amélioré.

L'administration fédérale des contributions a suivi la même conception lors de l'entrée en vigueur de l'art. 15 de l'Accord sur la fiscalité de l'épargne[2304] et a constaté que la problématique des anciennes réserves ne se pose pas au moment de la modification de la base légale[2305]. Selon cette conception, il serait injustifié de prendre en compte la période pendant laquelle les réserves ont été créées et il faut uniquement se baser sur le moment où celles-ci sont distribuées[2306]. Une telle situation s'est également produite lors de la révision de la convention de double imposition conclue

---

2301 Voir à ce sujet, cf. DANON/OBRIST, *anciennes réserves*, p. 624 ; DANON, *Cession transfrontalière*, p. 113 ss ; du même avis : BAUER-BALMELLI, *Altreservenpraxis*, p. 205.

2302 Commentaire OCDE, n. 16 ad art. 10.

2303 WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 652.

2304 AFisE.

2305 Directives AFC du 15 juillet 2005 relatives à la 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, ch. 3, p. 3 s. Selon ce document, « la question des anciennes réserves ne se pose par principe pas par rapport à l'art. 15, paragraphe 1, AFisE. Avec le début d'application de cette disposition, les conditions légales subissent une simple modification de caractère général dans le sens d'une suppression limitée de l'impôt à la source ».

2306 OESTERHELT/WINZAP, *Quellensteuerbefreiung*, p. 481 ss.

par la Suisse, par exemple avec la France ou l'Allemagne, sans soulever de problèmes au titre des anciennes réserves[2307].

Partant, une modification de l'ampleur du droit au remboursement de l'impôt anticipé ne donne pas lieu à une imposition. Cela dit, la pratique suisse connaît une dérogation au principe de l'échéance tel qu'il a été présenté. L'examen de cette conception plus connue sous le nom de pratique des anciennes réserves est l'objet du chapitre suivant.

3. La pratique des anciennes réserves

L'administration fédérale des contributions combat traditionnellement les abus de convention (« treaty shopping ») lors de restructurations en appliquant la théorie bien connue des « anciennes réserves »[2308]. Selon cette théorie, en présence d'un transfert de droits de participation considéré comme abusif[2309], l'administration fiscale considère en principe que l'impôt anticipé frappant la distribution des anciennes réserves soit remboursé à concurrence du taux résiduel prévu par la CDI applicable avant le transfert. La distribution de réserves distribuables créées avant la restructuration jugée abusive reste dès lors soumise au taux applicable antérieurement[2310].

A notre avis, la théorie des anciennes réserves, telle qu'appliquée par les autorités fiscales, constitue une entorse au principe de l'échéance[2311] régissant le paiement de dividendes dans le cadre des conventions de double imposition[2312]. En effet, selon cette pratique, le droit au remboursement de

---

2307 Cf. directive AFC, suppression IA, ch. 3, p. 4.

2308 Cette théorie a récemment été confirmée par le Tribunal administratif fédéral, cf. arrêt du TAF 2744/2008 du 23 mars 2010, commenté in : DANON/OBRIST, anciennes réserves, p. 621 ss ; cf. également OBRIST, *théorie*, n. 1 ss.

2309 Il est communément admis que cette théorie s'applique uniquement en cas de construction juridique considérée comme abusive, cf. décision de l'AFC du 29 novembre 2004, publiée in : LOCHER /MEIER /VON SIEBENTHAL /KOLB, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, B 10.2, n. 36. Selon cette décision, la théorie des anciennes réserves est applicable uniquement en cas de défaut de raisons économiques suffisantes à la réorganisation (« *bei Fehlen ausreichender wirtschaftlicher Motive* ») et est limitée à la substance distribuable et non manifestement nécessaire à l'exploitation (« *Ausschüttbare und nicht eindeutig betriebsnotwendige Mittel* »).

2310 STOCKAR/HOCHREUTENER, *Praxis*, n. 32 ad art. 21 al. 2 LIA.

2311 Sur ce principe, cf. DANON /SALOME, *double imposition*, p. 368 ss.

2312 Voir à ce sujet OBRIST, *théorie*, n. 2 ; DANON/OBRIST, *anciennes réserves*, p. 624 ; DANON, *Cession transfrontalière*, p. 113 ss ; BAUER-BALMELLI, *Altreservenpraxis*, p. 205.

l'impôt anticipé n'est plus déterminé au moment de l'échéance du revenu mais au contraire, au moment où les réserves distribuées ont été crées.

Même s'il paraît intéressant de mentionner la pratique des anciennes réserves dans le cadre de la modification de l'impôt résiduel à la source, il convient de ne pas entrer plus en détail sur cette problématique et ceci pour deux raisons.

Premièrement, la théorie des anciennes réserves est mobilisée lorsque le taux d'impôt à la source applicable selon une convention de double imposition est modifiée pas une restructuration jugée abusive. Elle ne repose donc pas sur une modification législative, qui ne saurait en aucun cas être considérée comme abusive, mais bien sur une action du contribuable. Il est en effet nécessaire que ce dernier procède à une opération jugée abusive pour que la théorie des anciennes réserves s'applique[2313]. L'examen de ce cas de figure n'a dès lors pas sa place dans le présent chapitre.

Secondement, la théorie des anciennes réserves ne s'applique pas au moment du changement de système mais intervient lors de la réalisation effective (en l'occurrence la distribution de dividendes). Ainsi, il ne s'agit, à notre sens, pas d'une réalisation systématique. Lors du changement de système, la substance imposable est compartimentée en deux catégories distinctes. La première, celle qui existait déjà au moment de l'opération jugée abusive, reste soumise au taux applicable jusqu'alors. La seconde catégorie, celle créée ultérieurement, sera en revanche soumise au nouveau taux. Dès lors, l'autorité fiscale ne considère pas que le changement de système en soi engendre une imposition mais au contraire que cette imposition peut attendre le moment du versement du dividende. En effet, le mécanisme de défense imaginé par le fisc en l'espèce instaure une imposition différée au moment de la distribution de réserves.

[2313] WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 653, qui relève également que la pratique des anciennes réserves se base sur le concept d'évasion fiscale et qu'une structure d'actionnariat déjà existante ne peut pas être tout à coup considérée comme abusive en raison d'un changement de loi.

H. Modification de règles comptables ?

Depuis plusieurs années déjà les règles suisses de comptabilité sont en cours de révision[2314]. Un des buts recherchés est notamment celui d'améliorer la transparence et la protection des minorités ainsi que de moderniser les règles du droit comptable suisse et de les rendre plus compatibles avec les standards internationaux[2315]. Dans ce contexte, il était dans un premier temps[2316,] envisagé d'introduire, dans les règles comptables suisses[2317], le principe de « *fair presentation* » ou de « *true and fair view* »[2318]. Selon ce principe, la présentation de la situation économique de l'entreprise doit être aussi proche que possible de la réalité. Le principe de « *fair presentation* » est opposé à celui de prudence, qui domine actuellement le droit comptable

2314 En 1993 déjà, un groupe de réflexion « droit des sociétés » a souligné la nécessité d'une nouvelle réglementation du droit comptable suisse. En 1998, une Commission d'experts a présenté un avant-projet et un rapport explicatif pour une loi fédérale sur l'établissement et le contrôle des comptes annuels (LECCA). Ce projet a été mis de côté en raison des réactions négatives émises dans le cadre de la procédure de consultation, notamment concernant les innovations dans la présentation des comptes. Un nouveau projet de modification des règles comptables du Code des obligations ainsi qu'un Message l'accompagnant ont été publiés le 21 décembre 2007.

2315 TORRIONE, *CR-CO II*, n. 10 ad art. 662a et n. 3 ad art. 669 ; cf. également, Rapport AP-CO, p. 106.

2316 Une telle mesure avait déjà été prévue dans le premier projet de modifications des règles de droit comptable à l'art. 24 al. 3 AP-LECCA ; pour un aperçu des modifications qui avaient envisagées dans le cadre de cet avant-projet de loi, cf. GLAUSER, *Fiscalité et nouveau droit comptable*, p. 458 ; NEUHAUS, *Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz*, p. 31 ; BEHR, *Bewertung - ein neues Konzept*, 449 ; BEGUIN, *future LECCA*, p. 492 ; DIGERONIMO, *Art. 34 RRG*, p. 47 ; NEUHAUS, *Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz*, p. 17.

2317 Il faut ici relever que le projet de modification des règles comptables du Code des obligations actuellement en préparation ne prévoit pas l'introduction généralisée du principe de « *fair presentation* ». Cela est dû en raison notamment à la charge fiscale qui serait créée pour les entreprises par le décompte des réserves latentes provoqué par la réévaluation de ces actifs et la diminution de la valeur comptable des passifs. Le projet de modification des règles de droit comptable cherche à être neutre fiscalement (cf. MESSAGE révision CO, p. 1410). Cette renonciation à introduire le principe de « *fair presentation* » pour des raisons purement fiscales est d'ailleurs critiquée par la doctrine, cf. notamment, GLAUSER, pour qui il ne paraît pas justifié de renoncer à une comptabilité présentant une image fidèle en raison du seul droit fiscal. Selon lui, il n'existe pas de conflit d'intérêt entre une présentation des comptes moderne, basée sur le principe de « *fair presentation* », et le droit fiscal respectant le principe de l'imposition selon la capacité contributive vu que tous les deux cherchent à appréhender les accroissements de fortune au plus près de la réalité économique, cf. GLAUSER, *IRFS et droit fiscal*, p. 576.

2318 Pour un aperçu de ces notions, cf. COTTING/BOEMLE, *True and fair View-Konzept versus Fair Presentation*, p. 788 ss. Le présent texte emploie de manière non différenciée la notion de « *fair presentation* ».

suisse[2319] et qui permet de manière large l'existence de réserves latentes[2320]. En appliquant un principe plus restrictif dans l'admission des réserves latentes, il n'est pas exclu que des sociétés aient à réévaluer certains actifs. En effet, un système visant une « *fair presentation* » crée la tendance de gonfler le résultat imposable[2321]. Une réévaluation au moment du changement de système aurait pour effet de faire apparaître des réserves jusqu'ici latentes dans le bilan commercial[2322]. Par conséquent, la question de leur imposition se pose[2323].

La modification de règles comptables ne crée aucun enrichissement pour la société soumise à l'obligation de tenir des comptes. Aucun nouvel élément de fortune n'entre dans la sphère d'influence de l'entreprise qui n'augmente dès lors pas sa capacité contributive. Cela dit, un bénéfice apparaît dans les comptes en raison du changement de système comptable. En passant d'un système comptable où les réserves latentes sont admises largement à un système où elles sont admises plus restrictivement, respectivement interdite, ces dernières apparaissent au bilan. Il y a bien un changement de paradigme et de règles régissant la substance fiscale en question.

Cela dit, il convient de s'interroger si une telle modification présente un changement de système fiscal provoquant ce qui pourrait être considéré comme une réalisation systématique. La modification de règles comptables impose au contribuable de procéder à des ajustements de sa comptabilité[2324].

2319 GLAUSER, *Fiscalité et nouveau droit comptable*, p. 459.

2320 Cf. *supra* en particulier, p. 82.

2321 « […] *die Tendenz zur Aufblähung von Eigenkapital und Gewinn ist eindeutig* », cf. BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 237.

2322 C'est pour cette raison que le législateur avait prévu à l'art. 207b LIFD une disposition transitoire visant à atténuer les effets fiscaux de la dissolution de réserves latentes due au fait qu'une entreprise établit pour la première fois ses comptes annuels selon une norme comptable reconnue, cf. MESSAGE révision CO, p. 1561. Cette disposition n'apparaît plus dans le projet accepté par les chambres fédérales dans la mesure où, contrairement au projet initial, il n'est plus possible d'établir ses comptes uniquement selon un référentiel internationalement reconnu.

2323 Selon BÖCKLI, « *Übergang zu einem neuen Bewertungssystem : in einer besonders listenreichen Art des Vorgehens löst eine Änderung der Methodik im Ergebnis eine bestehende Unterbewertung erfolgswirksam oder erfolgsneutral auf »,* cf. BÖCKLI, *Schweizer Aktienrecht*, p. 1097.

2324 En principe, ces ajustements interviennent sans inscription au compte de pertes et profits mais ont lieu directement dans le bilan.

Dès lors, on peut se demander si une éventuelle imposition[2325] est inhérente à la modification législative ou si le contribuable provoque lui-même le changement de système. A notre sens, ce n'est pas directement la modification légale qui engendre le décompte des réserves latentes mais bien plutôt l'activité comptable du contribuable se soumettant à ses obligations nouvelles. Ces nouvelles obligations sont évidemment créées par la modification légale mais on ne peut pas considérer que cette dernière soit le fait déclencheur de la réévaluation.

Dans ce sens, contrairement à certains auteurs[2326], nous considérons que ce phénomène donne lieu à une réalisation comptable plutôt que systématique. En conséquence, son examen sortirait du cadre de la présente recherche. En outre, le Conseil national[2327] a récemment décidé de radier du projet de modification du Code des obligations l'art. 562 P-CO[2328] selon lequel si une entreprise dresse ses états financiers selon une norme comptable reconnue, elle n'est pas tenue d'établir ses comptes annuels conformément au Code des obligations[2329]. Dans cette mesure, l'examen de l'art. 207 P-LIFD[2330] qui prévoyait l'imposition échelonnée sur plusieurs exercices des réserves latentes décomptées en raison du changement de règles comptables applicables ne paraît plus opportun.

2325 Une imposition est à notre sens justifiée lors d'une telle modification de la comptabilité. Selon BEGUIN, une renonciation totale à l'imposition des réserves latentes décomptées conduirait à admettre une (quasi-) amnistie fiscale qui serait choquante (BEGUIN, *future LECCA,* p. 494). Les sociétés ayant procédé à d'importants amortissements seraient avantagées par rapport à celles ayant eu une politique plus restrictive en matière d'amortissement.

2326 JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 122.

2327 Ce point devra encore être débattu dans le cadre de la procédure d'élimination des divergences, cf. BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 243 s.

2328 Cette disposition était prévue par le Conseil fédéral et acceptée par le Conseil des Etats (cf. BÖCKLI, *neue OR*, p. 172) mais exclue du projet admis finalement par les chambres.

2329 MESSAGE révision CO, p. 1561 ; la doctrine relève de nombreux problèmes créés par le fait que les normes comptables privées ne sont pas adaptées à être utilisées pour la détermination du résultat. Dans ce sens, GURTNER, *kritische Beurteilung*, p. 395 ; BÖCKLI, *Auswirkungen*, p. 243 ss.

2330 L'art. 207 al. 1 P-LIFD prévoit que « des entreprises qui établissent pour la première fois leurs comptes exclusivement selon une norme comptable reconnue au sens des art. 962 et 962*a* du Code des obligations au cours des trois premiers exercices suivant l'entrée en vigueur de la modification du Code des obligations du ... peuvent affecter, en franchise d'impôt, l'augmentation du capital propre qui découle du changement de système de présentation des comptes à une réserve en vue d'une imposition échelonnée ». L'art. 207 al. 2 P-LIFD (cf. FF 2008, 1571, p. 1633) prescrit quant à lui que « un tiers de cette réserve est dissout et imputé au bénéfice imposable de la période fiscale qui correspond au changement de système et des deux périodes fiscales suivantes ».

III. Doctrine

Peu d'auteurs se sont confrontés à la problématique du changement de système fiscal en raison d'une modification législative. Cela dit, les auteurs engagés dans le débat sont généralement opposés à ce qu'une modification législative ait pour effet une réalisation des réserves latentes[2331].

Selon REICH[2332] notamment, l'acte de réalisation est « *verhaltensbezogen* », c'est-à-dire lié à un comportement, respectivement à une action de la part du contribuable. Ce dernier doit au moins dans son principe avoir une influence sur le changement de statut[2333]. A défaut d'un tel événement, on devrait renoncer à l'imposition. WEIDMANN[2334], pour qui également la notion de réalisation est conditionnée par l'existence d'une action du contribuable, relève que la réalisation systématique nécessite une justification particulière sous les aspects du principe d'égalité de traitement et de proportionnalité. Selon lui, il n'est pas évident pourquoi une imposition devrait intervenir lorsque'une réduction de charge fiscale a lieu[2335].

Le seul véritable cas où un débat doctrinal a eu lieu est celui de l'introduction de la méthode de la prépondérance. En règle générale, la doctrine[2336] était défavorable à une imposition des réserves latentes basée sur le changement de méthode d'attribution. Plusieurs arguments étaient soulevés. Certains auteurs relevaient que l'attribution de la totalité du bien à la fortune privée était inhérente à la modification légale et ne pouvait pour cette raison pas constituer un cas de réalisation immédiate, ni dans les faits, ni sur le plan comptable[2337]. Selon certains, le changement de qualification du bien ne provoquait pas de nouvelle affectation[2338] de la fortune vu que

---

2331 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 140 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 29 ad art. 18 ; JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 122 ; CONSTANTIN, *Aenderung der Besteuerungsregelung*, p. 329 ; WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 649.

2332 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 140 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 29 ad art. 18.

2333 Dans le cas du changement de statut fiscal, cf. REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 140.

2334 WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 649.

2335 « *Es leuchtet nicht ein, wieso es zu einer Besteuerung kommen soll, wenn eine Steuerreduktion erfolgt* », cf. WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 649.

2336 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Complément*, n. 6 ad art. 18 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 156 ad art. 18 ; KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, p. 31 ; WETTER, *Privatentnahme*, p. 20 ; GURTNER, *Aenderung*, p. 60 ; DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 68.

2337 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Complément*, n. 6 ad art. 18.

2338 « *Widmung* ».

l'usage effectif du bien ne changeait pas[2339]. D'autres auteurs invoquaient le fait que selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'imposition du prélèvement privé nécessite une manifestation de volonté ou une action du contribuable qui fait défaut lorsque le transfert dans la fortune privée est provoqué par une modification législative[2340]. D'autres encore relevaient le défaut de base légale et déclaraient que le législateur aurait dû prévoir une disposition correspondante dans la LIFD[2341]. La position de l'administration fédérale qui refusait d'y voir un cas de réalisation a cependant été critiquée. CONSTANTIN notamment[2342] retenait que cette dernière « se méprend de toute la pratique et la jurisprudence concernant le transfert d'élément de la fortune commerciale à la fortune privée ». Selon lui, l'art. 18 al. 2 LIFD fournissait une base légale suffisante à l'imposition.

IV. Prise de position

A. Analyse des cas présentés

Dans le présent chapitre, nous proposons de prendre position sur chacun des cas de figure présentés ci-dessus et de confronter ainsi notre position avec celles parfois exprimées en doctrine ou retenues par les autorités administratives ou judiciaires.

Le premier cas, en l'occurrence l'augmentation du montant limite pour l'obligation de tenir des livres, n'a qu'une importance historique. Il est cependant intéressant de relever que dans ce contexte, les autorités fiscales[2343] ont retenu que la disparition de l'obligation de tenir des livres ne devait pas être vue comme un acte de réalisation lorsque celle-ci était due à un changement de la loi. Il s'agit donc d'un premier exemple dans lequel on

2339 LOCHER, *Kommentar I*, n. 156 ad art. 18 ; dans le même sens : KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, p. 31.

2340 KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, p. 31 qui se réfère à WETTER, *Privatentnahme*, p. 20 ; GURTNER, *Aenderung*, p. 60 ; DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 68.

2341 Cf. KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, p. 31, qui relève que les cantons ont la possibilité de prévoir la réglementation transitoire se rapportant au changement de système ; GURTNER qui considère qu'il est extrêmement douteux que l'art. 21 al. 1 lit. b AIFD représente une base légale suffisante, cf. GURTNER, *Aenderung*, p. 60.

2342 CONSTANTIN, *Du partage à la prépondérance*, p. 335.

2343 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 176 ; cette pratique est également mentionnée par le Tribunal fédéral dans l'arrêt du TF 2P.12/2004 du 28 avril 2005, consid. 2.4.2 = StE 2005 B 72.11 n. 12 = StR 2005, 681 = RDAF 2005 II 441.

peut constater la tendance, manifestée clairement par l'autorité fiscale, à ne pas admettre qu'une imposition en raison de la systématique fiscale devait avoir lieu lors d'une modification législative.

Le second cas examiné, en l'occurrence celui ayant trait au changement de méthode d'attribution de biens à la fortune commerciale et privée est intéressant dans la mesure où nous disposons d'une prise de position de l'administration fédérale des contributions. En effet cette dernière retient que le passage doit rester neutre d'un point de vue de l'impôt sur le revenu[2344]. En invoquant le défaut de base légale, l'administration fiscale interprète de manière stricte l'art. 18 al. 2 LIFD et fixe très haut les exigences de la légalité. Comme le relèvent certains auteurs[2345], cette disposition permet d'imposer le transfert d'un bien de la fortune commerciale à la fortune privée. Le fait que l'administration refuse d'y soumettre le cas où ce transfert est dû à une modification législative reflète son intention de traiter en franchise d'impôt ce type de modifications législatives. A notre sens, une imposition n'est en outre pas justifiée en raison du défaut d'acte de réalisation de la part du contribuable qui est un élément essentiel de l'art. 18 al. 2 LIFD. Nous saluons ainsi le fait que l'administration fédérale des contributions a suivi ce point en retenant qu'une base légale permettant l'intervention du fisc faisait défaut en l'espèce.

Dans les autres cas examinés (modification des critères donnant droit à la réduction pour participations, introduction de l'imposition partielle des dividendes, introduction du principe de l'apport en capital), l'administration ne s'est pas prononcée sur le traitement fiscal du changement de système. Il faut en conséquence retenir que ce dernier peut avoir lieu en neutralité fiscale lorsqu'il repose sur une modification de la loi. Une imposition serait à notre sens injustifiée dans la mesure où un acte de réalisation fait défaut.

Ce point est d'autant plus mis en évidence dans le cas mentionné de l'abrogation d'une clause prévoyant un délai de blocage. Il est insoutenable de considérer que cette dernière constitue un cas de réalisation systématique. On ne saurait raisonnablement prétendre que le contribuable doit être traité comme s'il avait aliéné ses droits de participation de par le simple fait d'une modification législative.

2344 Notice AFC, activité lucrative indépendante, ch. 2.3.

2345 Notamment : CONSTANTIN, *Du partage à la prépondérance*, p. 335.

A la lumière de l'arrêt grison de 2005 présenté ci-dessus[2346], il semble que le Tribunal fédéral est également d'avis qu'une imposition ne peut pas se baser sur une seule modification législative. Selon notre haute Cour, il paraît problématique de procéder fiscalement à un décompte des réserves latentes lorsque le changement du statut fiscal survient sans que le contribuable y ait contribué par un comportement actif[2347], et ce notamment lorsque la cause du changement de statut réside dans une modification de la loi et que le législateur, en la promulguant, n'a pas expressément prévu l'imposition des réserves latentes[2348]. Cette jurisprudence précise qu'une éventuelle imposition doit être prévue par la loi et qu'elle est problématique.

B. Constat

A notre connaissance, le passé ne contient aucun cas où une imposition au moment du changement de système a été spécifiquement prévue dans la disposition légale[2349]. Il faut en effet relever que les autorités fiscales renoncent en général à procéder à l'imposition des réserves latentes qui bénéficient nouvellement d'un allégement en raison d'une modification de la loi. Les réformes législatives qui pourraient conduire à une imposition en raison de la systématique fiscale sont en principe traitées en pratique de manière à ce qu'aucun inconvénient n'en découle pour le contribuable[2350].

Selon nous, cette conception est justifiée pour plusieurs raisons. Une imposition au moment de l'atténuation de la charge fiscale pesant sur une substance économique nous semble contraire au but même de la modification législative. En effet, si la nouvelle règle plus favorable a été choisie c'est qu'elle est plus équitable que l'ancienne disposition respectivement qu'elle correspond mieux à la réalité économique ou encore qu'elle est basée sur des motifs de politique économique ou sociale. Ainsi, une telle imposition pourrait par exemple priver le contribuable de moyens qui devraient être engagés en faveur du but pour lequel une exonération a été

2346 Arrêt du TF 2P.12/2004 du 28 avril 2005 = StE 2005 B 72.11 n. 12 = StR 2005, 681 = RDAF 2005 II 441.

2347 L'arrêt mentionné laisse ouverte la question de savoir si l'introduction d'une comptabilisation séparée pour l'assurance-maladie obligatoire et l'assurance complémentaire constitue un comportement actif.

2348 Arrêt du TF 2P.12/2004 du 28 avril 2005, consid. 2.4.2 = StE 2005 B 72.11 n. 12 = StR 2005, 681 = RDAF 2005 II 441.

2349 Cette problématique n'a, à notre connaissance, jamais été relevée en cas de réduction du taux d'impôt.

2350 Également relevé par JUNOD, *Die steuersystematische Realisation*, p. 122.

octroyée[2351]. Une imposition est contraire au but de la norme d'exonération fiscale. Dès lors, il semble injustifié d'imposer, au moment de l'entrée en vigueur de la nouvelle disposition légale, les contribuables qui justement sont supposés bénéficier de cette loi[2352]. En conséquence, le nouveau droit plus favorable doit s'appliquer sans restriction également à la substance fiscale créée sous l'ancien droit. Dans la mesure où le droit applicable est le droit en vigueur au moment de la réalisation, il n'y a pas de raison d'imposer au moment de la modification légale[2353].

En outre, à notre sens, le principe de la légalité selon lequel une réalisation systématique ne peut avoir lieu de manière générale que lorsqu'une base légale claire et précise le prévoit, est également applicable dans les cas où une modification législative crée un changement de système. Dans ce contexte, il faut rappeler qu'une circulaire ou tout autre document émis par l'autorité fiscale ne saurait servir de base à une imposition. Au contraire, une mention claire de la volonté du législateur est nécessaire.

En conclusion, en raison des éléments mentionnés, nous retenons qu'une modification légale qui provoque une diminution de charge fiscale ne doit pas donner lieu à une imposition en raison de la systématique fiscale. Le prochain chapitre se confronte à la problématique particulière d'une imposition en raison d'une modification législative et du principe de la non-rétroactivité.

2351 Nous pensons au cas de figure où une société est nouvellement mise au bénéfice d'une exonération en raison du fait qu'elle poursuit des buts d'intérêt public. Une imposition au moment de l'octroi de l'exonération réduirait les moyens financiers à disposition des buts d'intérêt public. Nous avons également relevé ce point dans le cadre du changement de statut fiscal en entité exonérée, cf. *supra*, p. 280 s.

2352 C'est ainsi également que l'on comprend le Tribunal fédéral dans l'arrêt précité concernant l'élargissement de l'exonération des assurances-maladie lorsqu'il retient que « un des objectifs principaux fixés à l'actuelle loi sur l'assurance-maladie lors de son adoption était de mettre un frein à l'augmentation des coûts dans le domaine de la santé ; il s'agissait d'éviter que le fossé entre les dépenses de santé et des salaires continue de s'agrandir […]. A défaut d'exonération, les assureurs reporteraient leur charge fiscale sur les assurés par le biais des primes […]. Par conséquent, la loi sur l'assurance-maladie n'a pas non plus (expressément) prévu que le transfert de valeurs patrimoniales dans le domaine de l'assurance-maladie exonérée génère l'imposition des réserves latentes […]. A l'encontre de l'imposition en cause, on peut relever qu'elle prive la recourante […] de moyens qui auraient dû être engagés en faveur du but décrit ci-dessus », cf. arrêt du TF 2P.12/2004 du 28 avril 2005, consid. 3.6 = StE 2005 B 72.11 n. 12 = StR 2005, 681 = RDAF 2005 II 441.

2353 « *Massgebend ist das Recht, das im Zeitpunkt der Realisierung der stillen Reserven in Kraft steht* », cf. LOCHER, *Kommentar I*, n. 117 ad art. 18 ; cf. également GURTNER, *Aenderung*, p. 49.

C. Principe de non-rétroactivité

1. Généralités

L'imposition des réserves latentes en raison d'une modification législative est dans une relation particulière avec le principe de non-rétroactivité. Lors d'une modification législative provoquant un changement de système, une certaine quantité de substance fiscale créée sous l'ancien droit est soumise à un nouveau régime. La question se pose de savoir si une nouvelle loi peut influencer le traitement fiscal de substance créée avant son entrée en vigueur. Le présent chapitre a pour but d'analyser cette problématique.

2. Principe de non-rétroactivité et ses dérogations

La rétroactivité est contraire au principe de la sécurité et de la prévisibilité du droit qui découlent eux-mêmes du principe de la légalité ancré à l'art. 5 Cst. féd.[2354]. En outre, le principe de non-rétroactivité des lois est intimement lié à celui d'égalité de traitement[2355] et à celui de la protection de la bonne foi[2356]. En vertu de ce principe, une nouvelle norme légale n'a pas d'effet sur des faits qui se sont déroulés avant son entrée en vigueur. Ce principe connaît cependant certaines exceptions.

Dans ce cadre, on distingue l'effet rétroactif proprement dit de celui improprement dit. D'une manière générale, un effet rétroactif proprement dit a lieu lorsqu'une nouvelle norme juridique s'applique à des faits qui se sont passés exclusivement avant son entrée en vigueur[2357]. En revanche, on parle d'effet rétroactif improprement dit lorsque le nouveau droit s'applique à une situation qui a débuté sous l'ancien et se poursuit après l'entrée en vigueur du nouveau droit[2358]. Dans ce cas, on considère qu'il n'y a pas de rétroactivité prohibée.

2354 KNAPP, *Précis de droit admin.*, p. 78 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 66.

2355 Art. 8 Cst. féd.

2356 Art. 9 Cst. féd.

2357 ATF 113 Ia 425, consid. 6 ; ATF 107 Ib 196, consid. 3b ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 66 ; GRISEL, *L'application du droit public dans le temps*, p. 242.

2358 ATF 101 Ia 85, consid. 2 ; ATF 104 Ib 219, consid. 6 ; ATF 106 Ia 258, consid. 3a ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 68.

Selon la jurisprudence[2359], un effet rétroactif est exceptionnellement admis lorsque cinq conditions sont cumulativement remplies. Il faut que la rétroactivité soit expressément prévue par la loi, qu'elle soit raisonnablement limitée dans le temps, qu'elle ne conduise pas à des inégalités choquantes, qu'elle se justifie par des motifs pertinents, c'est-à-dire qu'elle réponde à un intérêt public supérieur aux intérêts privés en jeu[2360] et, enfin, qu'elle respecte les droits acquis.

La situation est différente lorsque la nouvelle loi favorise l'administré. Dans ce cas, de l'avis de la majorité de la doctrine[2361], les conditions mentionnées ci-dessus ne devraient pas s'appliquer et il n'y a aucune difficulté à admettre très généralement que la nouvelle norme ait un effet sur les faits qui se sont déroulés dans le passé[2362]. Cette conception, suivie régulièrement par le Tribunal fédéral[2363] et à laquelle nous nous rattachons, est justifiée par le fait que le principe de non-rétroactivité sert à protéger les administrés contre des obligations qu'ils ne pouvaient pas prévoir. Les contribuables ne doivent pas être imposés en vertu de règles dont il ne pouvait, respectivement ne devait pas s'attendre à l'adoption au moment de la réalisation des faits[2364].

2359 Parmi d'autres : ATF 119 Ia 254, 258 ; KNAPP, *Précis de droit admin*, p. 78 s ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 102 ss ad Vorbemerkung.

2360 L'intérêt public prépondérant pour admettre un effet rétroactif doit être autre que le seul intérêt de l'Etat à créer des recettes fiscales, lequel n'est en principe pas prépondérant par rapport à l'intérêt privé à la prévisibilité du droit (RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Kommentar ZH-StG*, n. 71 ad Vorbemerkungen). Ce n'est qu'en présence d'une véritable situation d'urgence et que l'effet rétroactif s'avère nécessaire à l'assainissement des finances publiques qu'un tel intérêt public pourrait prévaloir (ATF 119 Ia 258, consid. 3b). En outre, notre haute Cour a répété à multiples reprises que des raisons fiscales, en particulier le souci de déjouer les opérations conclues pour éviter un impôt nouveau, ne justifient pas à elles seules la rétroactivité (ATF 95 I 10, consid. 3 ; ATF 61 I 92 ; ATF 47 I 15 ; WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 638 ; GRISEL, *L'application du droit public dans le temps*, p. 247).

2361 WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 642 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Kommentar ZH-StG*, n. 69 ad Vorbemerkungen ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 68.

2362 KNAPP, *Précis de droit admin*, p. 78 ; d'un avis contraire : KÖLZ, *Intertemporales Verwaltungsrecht*, p. 171 et MOOR, *Droit administratif, Vol. 1*, p. 179 s pour qui les mêmes conditions valent pour l'effet rétroactif en faveur du contribuable et pour celui en sa défaveur.

2363 P. ex. arrêt du TF du 16 juillet 1992 = StR 47, 601.

2364 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, p. 334.

3. Existence de rétroactivité prohibée en cas de non imposition lors de modification législative ?

En modifiant la loi en faveur du contribuable, le législateur ne crée pas de nouvelles obligations pour le contribuable. Dans tous les cas de changement de système fiscal que nous avons examinés dans le présent chapitre et où la question d'une éventuelle imposition se pose, une modification législative a lieu en faveur du contribuable. Pour cette raison, il n'est pas nécessaire d'interdire une telle modification en invoquant la sécurité du droit[2365].

Dans la conception adoptée ici, l'effet rétroactif d'une modification législative est toléré lorsque la modification intervient en faveur du contribuable. Le principe de la prévisibilité ne s'oppose pas à l'effet rétroactif d'une norme dans la mesure où celle-ci entraîne une diminution d'impôt pour le contribuable[2366].

Nous considérons donc que le principe de rétroactivité n'est pas violé dans les cas où de la substance fiscale disparaît en raison de la modification d'une loi fiscale.

4. Existence de rétroactivité prohibée en cas d'imposition lors de modification législative ?

La situation est plus complexe dans l'hypothèse où une modification législative en faveur du contribuable serait considérée comme un événement donnant lieu à une imposition en raison de la systématique fiscale. Dans ce cas, il faut examiner si le contribuable pouvait, avant la promulgation de la nouvelle loi, se prémunir contre les effets de cette dernière.

Une nouvelle loi ne doit pas avoir d'effet sur la substance fiscale créée avant son entrée en vigueur. L'existence de réserves latentes tolérées au moment où elles ont été générées ne doit pas être remise en question en raison d'un nouveau paramètre légal. Accepter le contraire reviendrait à donner à la nouvelle norme un effet sur des faits, en l'occurrence la création de la substance fiscale, qui se sont déroulés avant son entrée en vigueur. Pour cette raison, nous retenons que l'imposition d'une substance fiscale générée avant l'entrée en vigueur d'une norme viole le principe de l'interdiction de rétroactivité, lorsqu'elle repose uniquement sur la modification législative.

2365 WEIDMANN, *intertemporales Steuerrecht*, p. 642.

2366 Dans la mesure où aussi bien la rétroactivité proprement dite qu'improprement dite sont tolérées, cette distinction doctrinale ne doit pas être faite dans ce contexte.

5. Constat

La non-imposition de réserves latentes sortant du champ de l'impôt lors d'une modification législative n'est pas contraire au principe de non-rétroactivité. En revanche, nous sommes d'avis qu'une imposition au prétexte d'une modification de la loi n'est pas souhaitable du point de vue de la sécurité juridique et de la prévisibilité du droit. En effet, soumettre à une nouvelle règle de la substance fiscale créée avant son entrée en vigueur ne permet pas au contribuable de se prémunir contre les effets de la règle qu'il ne pouvait pas connaître. En conclusion, nous retenons qu'une imposition en raison d'une modification législative représente une violation du principe de l'interdiction de la rétroactivité.

V. Résumé et prise de position critique

Une imposition des réserves latentes en cas de modification législative est problématique à bien des aspects.

Tout d'abord, comme le relève la doctrine, la réalisation est un acte volontaire. Elle est « *verhaltensbezogen* » selon les commentateurs germanophones. Selon nous, la réalisation est effectivement un acte volontaire du contribuable et cet acte est indépendant de la volonté du législateur qui ne doit pas avoir le pouvoir de déclencher une réalisation.

Il est également évident qu'une telle imposition, pour autant qu'elle soit décidée par le législateur, doit respecter strictement le principe de la légalité. Il nous semble donc que si une modification législative a pour effet d'exonérer certains biens, le transfert de ces biens dans le domaine exonéré doit pouvoir se faire, à défaut de base légale expresse stipulant le contraire, en neutralité fiscale. Un document de l'administration fiscale ne saurait suppléer à une base légale expresse, claire et suffisamment précise.

Une imposition au moment de l'élargissement des critères légaux donnant lieu à une exonération respectivement à une atténuation fiscale paraît contraire au but visé par la modification légale. Si le législateur a décidé d'exonérer une certaine substance, il est à notre sens injustifié de prélever un impôt sur cette substance au moment de l'entrée en vigueur de la norme prévoyant l'exonération.

Nous avons vu également qu'à notre sens, appliquer une norme qui instaure une position favorable pour le contribuable à des faits qui se sont déroulés dans le passé, n'est pas contraire au principe de non-rétroactivité.

En effet, il n'est dans ce cas pas nécessaire de protéger le contribuable contre des effets qu'il ne pouvait pas prévoir dans la mesure où ces effets sont positifs pour lui. Dans cette mesure, une nouvelle exonération ou un nouvel allégement doit s'appliquer sans autre aux nouveaux faits. En revanche, selon la conception défendue ici, le prélèvement d'un impôt sur des réserves latentes créées avant l'entrée en vigueur de la loi en raison de cette dernière est contraire au principe de rétroactivité.

En conclusion, on retiendra qu'il est inadmissible que l'administration fiscale retienne qu'une modification législative engendre une imposition en raison de la systématique fiscale. Nous l'avons vu, la pratique des autorités fiscales va de manière cohérente dans le sens de notre propos.

§ 5 Impôt de départ

I. Généralités

A. Notion

Par impôt de départ[2367], on entend une imposition des réserves latentes en raison du fait que ces dernières quittent la souveraineté fiscale d'une collectivité publique[2368]. En effet, lorsqu'une entreprise ou un élément économique quitte le territoire de la collectivité publique à la souveraineté de laquelle elle ou il était soumis, la question de l'imposition de la substance fiscale qui a été créée lors de l'assujettissement mais qui n'a pas encore été imposée se pose[2369].

La particularité de l'imposition de départ par rapport aux autres cas d'imposition en raison d'un changement de système est qu'elle est basée sur des considérations territoriales[2370]. Un élément économique (ou une entreprise entière) passe de la souveraineté fiscale d'une collectivité à une autre. En sortant du champ d'application de la loi fiscale d'une collectivité pour entrer dans celui d'une autre, la collectivité de départ court le risque de perdre de la substance fiscale, pourtant créée lors de l'assujettissement à sa souveraineté fiscale[2371]. Pendant l'assujettissement, les amortissements et provisions qu'elle a admis a eu pour effet qu'elle a renoncé (temporairement) à imposer une part du bénéfice de l'entreprise. Cette collectivité a autorisé de telles diminutions de bénéfice en considérant qu'elle pourrait frapper cette substance lors de l'aliénation des biens qui incorporaient la plus-value ou au moment de la liquidation de l'entreprise. Au moment du départ de l'entreprise ou des éléments économiques, la

---

2367 Les auteurs germanophones parlent de « *Wegzugbesteuerung* » ; le terme anglophone correspondant est « *exit tax* ».

2368 Dans ce sens : ATHANAS, *Aussensteuerliche Bestimmungen*, p. 440.

2369 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 177.

2370 La doctrine relève que l'impôt de départ, contrairement à d'autres cas de réalisation systématique, ne repose pas sur une anomalie de la loi (comme c'est le cas de l'exonération des gains en capital ou des cas de réalisation systématique en raison du principe de la valeur nominale) mais sur la limitation territoriale de l'assujettissement, cf. SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 81.

2371 SCHREINER, *interkantonale Transfer*, p. 6.

substance fiscale englobée disparaît de manière définitive. C'est sur ces constatations qu'est basé l'impôt de départ[2372]. Ainsi lorsque la corrélation entre la création de réserves latentes et la possibilité de les imposer ultérieurement n'est plus maintenue, l'Etat de départ se juge fondé à procéder à une imposition[2373].

L'idée sous-jacente de l'impôt de départ est que les réserves latentes appartiennent à l'Etat dans lequel elles ont été créées. Ce principe, parfois appelé « *wirtschaftliche Zugehörigkeit* »[2374] ou « *principle of origin* »[2375] en droit fiscal international, permet justement à la collectivité publique de départ d'imposer les réserves latentes créées sur son territoire.

Bien que l'impôt de départ représente le cas d'application de règle correctrice fiscale le plus important en pratique[2376], notamment lors de restructurations[2377], il reste un sujet relativement peu étudié en droit fiscal suisse. Le présent chapitre a pour objet de présenter cette imposition particulière et de prendre position sur les diverses controverses doctrinales ayant trait à ce phénomène.

Ainsi, dans un premier temps, nous analyserons la nature de l'imposition de départ (let. B), puis nous présenterons quelques distinctions importantes dans ce contexte (let. C).

2372 HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 295.

2373 Dans ce sens, DANON, *restructurations internationales*, p. 259.

2374 WIDMER/KRONAUER, *Zuteilung*, p. 255.

2375 Pour un aperçu de ce principe, cf. KEMMEREN, *Principle of Origin*, p. 35 ss ; cf. cependant WIMAN pour qui « *it is quite difficult to ascertain the true origin of a capital gain on shares* », cf. WIMAN, *Exit Taxes*, p. 275.

2376 LOCHER, *Kommentar II*, n. 149 ad art. 58.

2377 LOCHER, *Kommentar II*, n. 154 ad art. 58.

B. Nature de l'imposition

Une unanimité règne en doctrine sur le fait que l'imposition de départ est un cas de réalisation systématique[2378]. Il s'agit d'un des cas le plus souvent mentionnés dans la doctrine pour illustrer ce phénomène[2379]. En effet, l'imposition est justifiée par le fait que la charge fiscale latente disparaisse 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. Il faut donc constater que les dispositions prévoyant un impôt de départ visent un but purement fiscal (« *sind rein fiskalisch motiviert* »)[2380].

Les économistes n'ont aucune compréhension pour l'impôt de départ[2381]. En effet, comme dans la plupart des cas de réalisation systématique, aucune aliénation au sens du droit civil et par conséquent aucun changement de titularité n'a lieu. Le déplacement du siège d'une société ou le transfert d'un bien dans une autre souveraineté fiscale n'a pas d'influence comptable. En outre, aucun changement de sujet fiscal n'a lieu[2382] et le droit comptable n'exige pas le décompte des réserves latentes.

Il est intéressant de relever que le législateur ne considère pas qu'un transfert de siège ait les caractéristiques économiques d'une liquidation ou

---

2378 SPORI parle de « *klassischer, unbestreitbarer Entstrickungstatbestand* », cf. SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 82 et 89 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 132 ss ; KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 60 ad art. 24 ; REICH, *StHG-Komm*, n. 41 ad art. 8 ; LOCHER, *Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht*, p. 628 ; KÜNZLER, *Konzernübertragung*, p. 137 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 79 ad art. 57-58 ; SCHREINER, *interkantonale Transfer*, p. 9 ; DANON, *restructurations internationales*, p. 264 et 267 ; WIDRIG, *Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften*, p. 136 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar*, n. 165 ad art. 58 ; DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 66 ; HINNY, *Marke im Konzern,* p. 127 ; BAUER-BALMELLI laisse cependant la question ouverte de savoir s'il s'agit d'une réalisation systématique ou d'un outil pour lutter préventivement contre l'évasion fiscale, « *Eine, je nach Blickwinkel, präventive Verhinderung der Steuerumgehung oder schlicht eine steuersystematische Schlussabrechnung bezwecken die Bestimmungen über die Sitzverlegung der juristischen Personen und Anlagefond ins Ausland* […] », cf. BAUER-BALMELLI, *Steuerumgehung*, p. 166 ; selon BÖCKLI, la formule employée régulièrement selon laquelle « la fusion transfrontalière est un cas de réalisation systématique » va trop loin vu qu'uniquement les réserves latentes transférées doivent être imposées, cf. BÖCKLI, *Fusions- und Spaltungssteuerrecht*, p. 24 ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 295 ; CHARBONNIER, *Produits dérivés*, p. 235 s ; HONOLD/STOCKER, *Cross-border*, p. 704 ; MEIER-MAZZUCATO, *Unternehmensnachfolge,* p. 244 et 246.

2379 Avec le prélèvement privé et le changement de type de société (société holding).

2380 LOCHER, *Kommentar II*, n. 150 ad art. 58.

2381 KÄNZIG, *Unternehmungskonzentrationen*, p. 193.

2382 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 82.

d'une réalisation[2383]. En effet, lorsqu'une société déplace son siège à un autre endroit situé dans la même souveraineté fiscale, l'opération n'est pas assimilée à une réalisation ou à une aliénation et aucune imposition n'a lieu. En revanche, si un critère de rattachement fiscal est déplacé dans un endroit (par hypothèse géographiquement plus proche mais) situé dans une autre souveraineté fiscale, le transfert est imposable. Ainsi, le seul motif de l'imposition est de nature fiscale. La collectivité publique craint de ne plus pouvoir imposer une certaine substance économique[2384]. C'est donc bien la volonté d'éviter une perte fiscale potentielle qui est à la base de l'impôt de départ[2385].

Selon la conception classique de la réalisation systématique, les réserves latentes sont imposées lorsqu'elles sont transférées dans un domaine où elles ne seront plus soumises à un impôt du même type (« *gleichartige Steuer* »). Dans le cas de l'impôt de départ, on pourrait penser que les réserves latentes seront après leur transfert soumises à un impôt étranger du même type. Cependant, selon la conception dominante[2386] qui justifie le prélèvement de l'impôt de départ, l'impôt étranger n'est pas du même type que celui de la juridiction de départ. Il faut donc retenir que, d'une manière générale, une réalisation systématique se produit lorsque les réserves latentes ne sont plus soumises à un impôt du même type suisse.

En conséquence, nous retenons que l'impôt de départ est un cas de réalisation systématique[2387], ou plus précisément, selon la conception défendue ici, un cas d'application d'une règle fiscale correctrice**.**

C. Quelques distinctions importantes

La Suisse connaissant un système fédéral, la question de l'impôt de départ se pose aussi bien au niveau intercantonal qu'au niveau international. Dans ces deux cas de figure, des éléments économiques quittent le champ

---

2383 Dans ce sens : REYMOND, *transfert de siège*, p. 124 ; cf. également, arrêt de la commission de recours administratifs du canton de Saint-Gall du 11 septembre 1985, consid. 3. d. = SGGVP 1985, p. 61 ss.

2384 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 566 ; BLUMENSTEIN, *Verlegung des Geschäftssitzes*, p. 233.

2385 REYMOND, *transfert de siège*, p. 124 ; LOCHER, *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 209.

2386 Sur ce point : REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 566 ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 297.

2387 Implicitement également reconnu par l'ATF 116 Ia 81, consid. 6.d. = StR 1991, 151 = ASA 60, 443.

d'application territoriale de la loi fiscale d'une collectivité publique et se soumettent à une nouvelle souveraineté fiscale. La collectivité publique de départ (Confédération ou canton) perd son droit d'imposer la substance fiscale transférée. Comme nous le verrons, le transfert est actuellement traité de manière différente dans chacune des deux situations. Pour cette raison, ces variantes feront l'objet de chapitres distincts[2388].

En soi, la question de l'imposition lors du transfert au-delà du champ territorial de l'impôt est également pertinente dans des relations intercommunales[2389]. En effet, là aussi, de la substance fiscale passe d'une collectivité publique communale à celle d'une autre commune. Pour des raisons d'opportunité, nous décidons de renoncer à présenter la situation au niveau intercommunal.

Dans le cadre de la présente recherche, nous n'analyserons que la situation où la Suisse est l'Etat de départ et qu'elle court ainsi le risque de perdre de la substance fiscale. Il s'agit là de la seule situation où une réalisation systématique peut se produire, respectivement où une règle fiscale correctrice suisse est susceptible de s'appliquer. La situation où la Suisse est l'Etat d'immigration ne sera dès lors pas examinée[2390]. Il sera fait référence à cette situation uniquement en cas de besoin.

2388 Cf. *infra*, p. 470 ss pour les situations intercantonales et cf. *infra*, p. 487 ss pour les situations internationales.

2389 Dans ce sens : KÄNZIG, *Unternehmungskonzentrationen*, p. 192, nbp 1.

2390 Nous pouvons cependant relever qu'à notre sens la Suisse devrait renoncer à l'imposition de la substance fiscale créée à l'étranger et transférée sur son territoire. En effet, la capacité contributive qui fait l'objet de l'imposition d'une entreprise en Suisse ne prend naissance qu'au moment où cette dernière est assujettie à sa souveraineté. En outre, la renonciation à l'imposition des réserves latentes immigrantes est cohérante avec la conception de l'impôt de départ. En effet, si 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 cohérance renoncer à imposer celle qui migre sur son territoire. Ainsi, la Suisse, qui ne peut se baser sur l'art. 54 LIFD car ce dernier n'est pas une base légale fondant une imposition, devrait accorder un « step up » à hauteur de la valeur vénale des actifs immigrant à la date de l'immigration, sur ces aspects et plus en détail, cf. DANON, *apport de capital II*, p. 89 ss ; cf. également BRÜLISAUER/SUTER, *Kapitaleinlageprinzip II*, p. 199 ss.

II. Changement de système

A. Généralités

Les cas de figure dans lesquels de la substance fiscale est transférée hors de la souveraineté fiscale d'une collectivité publique sont variés[2391]. Dans chacune de ces situations, l'assujettissement subjectif ou objectif d'une entreprise entière ou d'éléments économiques individuels passe d'une souveraineté fiscale à une autre. Par ces opérations, la collectivité de départ court le risque de perdre définitivement le droit d'imposer la substance fiscale transférée.

La problématique de l'impôt de départ est fréquemment soulevée en cas de restructuration[2392]. De nombreux types de restructurations peuvent en effet avoir pour conséquence que des réserves latentes soient transférées dans une autre souveraineté fiscale. C'est notamment le cas des fusions, des scissions et des transferts de patrimoine (transfrontaliers)[2393]. Nous examinerons dans la partie ayant trait à l'impôt de départ international si ces différents cas de figure donnent effectivement lieu à une imposition selon la systématique fiscale[2394].

Selon la doctrine[2395], l'imposition de départ se produit sous trois différentes formes :

- La fin de l'assujettissement en raison d'un rattachement personnel ou économique ;
- La transformation de l'assujettissement en raison d'un rattachement personnel en un assujettissement de nature économique ;
- La poursuite de manière réduite de l'assujettissement (illimité ou limité).

2391 REYMOND, *transfert de siège*, p. 120.

2392 LOCHER, *Kommentar II*, n. 154 ad art. 58.

2393 Par contre, les transformations ne présentent en principe aucun caractère transfrontalier et ne peuvent pas conduire à une imposition de départ ; cf. PETER/BIRCHLER, *restructurations transfrontalières*, p. 172.

2394 Cf. *infra*, p. 536 ss.

2395 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, n. 11 ad art. 58 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 82 ad art. 57-58 ; ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 97 ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 302.

Le présent chapitre a pour objet de présenter sommairement ces différentes opérations et de souligner certaines particularités importantes. Les spécificités du traitement fiscal de chacun de ces cas de figure seront ensuite examinées dans la partie ayant trait à l'impôt de départ international[2396].

B. Fin de l'assujettissement en raison d'un rattachement personnel ou économique

1. Transfert de siège et transfert de l'administration effective

Les personnes morales sont assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement personnel, respectivement illimité à l'endroit où elles ont leur siège ou leur administration effective[2397]. Le siège et l'administration effective sont deux critères de rattachement alternatifs. En cas de transfert uniquement de l'un de ces critères, il conviendra de déterminer si l'assujettissement cesse dans l'Etat de départ malgré le maintien dans cet Etat de l'autre critère de rattachement. Il faudra ainsi notamment distinguer d'une part, la situation où le siège et l'administration effective sont déplacés dans une autre souveraineté fiscale et d'autre part celles où uniquement le siège ou uniquement l'administration effective est transféré[2398].

2. Transfert de domicile

Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt de manière personnelle, respectivement illimitée à l'endroit de leur domicile ou de leur lieu de séjour[2399]. En cas de transfert de domicile du territoire d'une collectivité publique à une autre, l'assujettissement illimité passe à la nouvelle collectivité publique.

L'examen de cette opération n'est pas d'importance primordiale en droit fiscal suisse dans la mesure où les gains en capital privés sont exonérés[2400]. Pour cette raison, le déplacement hors de la Suisse du domicile d'une personne physique disposant uniquement de fortune privée ne fait en

2396 Cf. *infra*, p. 487.

2397 Art. 50 LIFD et art. 20 LHID.

2398 Cf. *infra*, p. 496 ss.

2399 Art. 3 LIFD et art. 3 LHID.

2400 Art. 16 al. 3 LIFD.

principe pas courir le risque de perte fiscale à cette collectivité publique[2401]. En revanche, le transfert du domicile d'un indépendant dont les éléments de la fortune commerciale contiennent de la substance fiscale non imposée soulève des problèmes particuliers que nous présenterons plus bas[2402].

3. Transfert d'un établissement stable

Le transfert d'un établissement stable doit être distingué de celui du siège ou de l'administration effective[2403]. Alors que les entreprises sont assujetties de manière illimitée à l'endroit où elles ont leur siège ou leur administration effective, elles ne le sont que de manière limitée dans l'Etat où elle dispose d'un établissement stable[2404]. Ainsi, le transfert d'un établissement stable concerne uniquement le transfert d'un critère d'assujettissement limité dans une autre souveraineté fiscale.

Il est dans ce cas important de distinguer deux situations. La première a trait à un transfert d'un établissement stable dans l'Etat du siège ou de l'administration effective de l'entreprise. Dans ce cas, l'assujettissement cesse définitivement dans l'Etat de départ. La seconde de ces situations est celle du transfert dans un Etat autre que celui du siège ou de l'administration effective de l'entreprise, lorsque cette dernière reste assujettie dans l'Etat de départ en raison du maintien de son siège ou de son administration effective sur ce territoire. Dans cette seconde situation, un assujettissement illimité est maintenu dans l'Etat de départ. Cette divergence a, comme nous le verrons[2405], un impact sur le traitement fiscal de l'opération.

C. Transformation de l'assujettissement en raison d'un rattachement personnel en un assujettissement de nature économique

Cette situation se présente lors de la transformation d'une personne morale en un établissement stable d'une société sise à l'étranger. Lorsqu'au cours

---

2401 Une exception à ce point peut être notée lorsqu'une personne physique dispose d'options octroyées en tant que revenu d'une activité lucrative dépendante (et donc appartenant à la fortune privée), qui n'ont pas encore fait l'objet d'une imposition ; Ce point sera traité plus bas, cf. *infra*, p. 502 s.

2402 Cf. *infra*, p. 505.

2403 DANON, *CR-LIFD*, n. 90 ad art. 57-58.

2404 Art. 51 al. 1 lit b LIFD en relation avec l'art. 52 al. 2 LIFD.

2405 Cf. *infra*, p. 506 s.

d'une restructuration, une filiale (par hypothèse suisse) devient un établissement stable d'une société sise à l'étranger, l'assujettissement jusqu'ici illimité d'une société suisse se transforme en assujettissement limité d'une société étrangère. Il convient dès lors d'examiner si l'Etat de départ perd le droit d'imposer une substance fiscale et, le cas échéant, s'il y a lieu de prélever un impôt.

D. Poursuite de manière réduite de l'assujettissement (illimité ou limité)

Le transfert d'actifs, immobilisés ou non, entre des juridictions fiscales différentes, soulève la question de la réalisation des réserves latentes afférentes à ces actifs. Peu importe dans ce contexte qu'il comporte des déplacements physiques ou qu'ils soient ou non le résultat de transferts juridiques de propriété[2406].

Le transfert entre établissements stables doit être distingué du transfert entre sociétés mères et sociétés filles. Alors que le premier constitue une opération interne à l'entreprise, le second a trait à une transaction entre deux sujets fiscaux distincts. Dès lors, cette deuxième situation soulève une problématique différente (apport dissimulé à une filiale étrangère) qui sera présentée plus bas[2407]. Nous verrons également qu'un débat a lieu actuellement sur la question de savoir si le droit suisse contient une base légale suffisante pour imposer le transfert d'actifs isolés à un établissement stable à l'étranger ou d'un établissement stable suisse à un siège étranger[2408].

2406 IFA, *Résolution IFA New-York*, p. 508.

2407 Cf. *infra*, p. 525 ss.

2408 Cf. *infra*, p. 511 ss.

III. Impôt de départ intercantonal

A. Généralités

Avant l'entrée en vigueur de la LHID, la question de la constitutionnalité de l'imposition de départ cantonal était vivement débattue en doctrine et son prélèvement était sujet à de virulentes critiques[2409].

Cette mesure d'urgence[2410] pour éviter que le canton perde de la substance fiscale est basée sur la conception selon laquelle, en raison de la souveraineté et de l'autonomie fiscale des cantons essentielle au fédéralisme, le reste de la Suisse est considéré comme l'étranger pour les cantons[2411].

Il faut noter ici que la question de l'imposition des réserves latentes au moment du transfert dans un autre canton ne se pose évidemment qu'en relation avec le droit fiscal cantonal[2412]. Vu que lors d'un transfert dans un autre canton, les réserves latentes ne sortent pas du champ d'application de l'impôt fédéral[2413], on ne peut donc pas prétendre qu'une taxation intermédiaire doit avoir lieu par rapport à l'impôt fédéral direct[2414].

Le présent chapitre vise tous les cas où des réserves latentes sortent du champ de l'impôt cantonal, indifféremment du fait que le transfert ait lieu en

---

2409 Cette critique était notamment alimentée par le fait que tous les cantons ne prévoyaient pas d'imposition des gains en capital mobile privé (selon CAGIANUT, la plupart des cantons ne prévoient pas d'imposition des gains en capital mobile privé, cf. CAGIANUT, *Beteiligungsgewinne*, p. 433). Les cantons prévoyant une telle imposition se sentaient ainsi particulièrement floués lorsqu'un contribuable cessait son assujettissement à leur loi fiscale pour s'établir dans un canton où les gains en capital mobile privé n'étaient pas imposés (arrêt de la commission de recours administratifs du canton de Saint-Gall du 11 septembre 1985, consid. 3. d = SGGVP 1985, p. 61 ss). Une même rancœur était ressentie, lorsque des cantons plus permissifs dans l'admission d'amortissement constataient que des contribuables partaient s'installer dans un canton plus restrictif peu de temps avant d'aliéner des actifs ayant subi des amortissements (arrêt de la Commission de recours zurichoise du 18 décembre 1980 = StR 1983 p. 44, p. 47). Les cantons acceptant plus largement la création de réserves latentes perdaient plus de substances fiscales que les autres.

2410 « *Notmassnahme* ».

2411 BALTHASAR, *Reservenbesteuerung*, p. 112.

2412 REYMOND, *transfert de siège*, p. 121, nbp 7 ; concernant les fusions intercantonales ; cf. KÄNZIG, *Unternehmungskonzentrationen*, p. 196.

2413 BALTHASAR, *Reservenbesteuerung*, p. 116.

2414 La situation est différente lors de transferts internationaux qui soulèvent la problématique du prélèvement de l'impôt fédéral, cantonal et communal, vu que l'éventuelle substance fiscale transférée sort du champ d'application territoriale de la loi régissant chacun de ces impôts.

raison d'une opération de restructuration, de transfert de siège, d'administration effective, d'entreprise, d'établissement stable ou encore de transfert d'actifs isolés hors du territoire cantonal. Le but du présent examen est d'analyser, d'un point de vue constitutionnel notamment, la justification de l'impôt de départ cantonal afin d'offrir une base de comparaison avec les cas de figure internationaux. Il serait superflu d'entrer dans les détails de chacun des cas d'espèce. Ceci vaut d'autant plus que les lois cantonales faisaient preuve d'une grande diversité dans les solutions retenues, ce qui était autorisé par notre système fédéral. Cette limitation à l'examen de principe se justifie en outre au vu du fait que, comme nous le verrons[2415], la LHID interdit désormais aux cantons de prévoir un impôt de départ cantonal. La présente analyse n'a donc qu'un intérêt historique. Pour le surplus, il sied également de relever que la doctrine traitait en principe de manière identique ces différentes opérations transcantonales[2416]. A notre sens, la question fondamentale reste la même. Il s'agit de déterminer si le canton de départ peut imposer la substance fiscale créée sur son territoire au moment de la migration de cette dernière vers le territoire d'un autre canton[2417].

Le présent chapitre présente dans un premier temps la situation prévalant avant l'entrée en vigueur de la LHID (let. B). En analysant la position de la doctrine (let. B, ch. 2) puis la jurisprudence (let. B, ch. 3), nous constaterons que le sujet était très controversé. Nous porterons ensuite notre attention sur la situation depuis l'entrée en vigueur de la LHID (let. C) et conclurons par quelques remarques sous forme de résumé et réflexions (let. D).

2415 Cf. *infra*, p. 482 ss en particulier, p. 484.

2416 KÄNZIG, *Unternehmungskonzentrationen*, p. 194 ; pour REYMOND, une fusion intercantonale est comparable avec un transfert de siège uniquement lorsque les lois cantonales concernées prévoient que la fusion ordinaire (c'est-à-dire non intercantonale) est neutre fiscalement. Si c'est le cas, l'imposition des réserves latentes repose uniquement sur le transfert hors du champ d'application territoriale de la loi fiscale cantonale et la problématique est donc identique en cas de fusions et de transfert de siège, cf. REYMOND, *transfert de siège*, p. 128. Selon cet auteur, la fusion intercantonale peut-être décomposée en deux opérations distinctes. Une première opération consiste au transfert de siège, lequel est suivi d'une fusion cantonale effectuée dans le canton d' « accueil », cf. REYMOND, *traitement fiscal*, p. 197. Selon cette conception, les fusions intercantonales soulèvent donc le même problème de base que l'impôt de départ.

2417 Du même avis, REYMOND, *traitement fiscal*, p. 203.

B. Situation avant la LHID

1. Généralités

Le canton de Berne fut le premier à introduire une disposition selon laquelle, une entreprise ne pouvait désormais transférer son siège et se soustraire ainsi à la souveraineté fiscale du canton, sans acquitter un impôt spécial sur le montant des réserves latentes qu'elle aurait constituées pendant son séjour en territoire bernois[2418]. La constitutionnalité de cet impôt était déjà discutée au moment où le canton de Berne l'a introduite en 1945[2419]. On y invoquait notamment une violation du droit à l'égalité de traitement, la violation du principe de liberté d'établissement et celle de l'interdiction de double imposition intercantonale[2420]. Malgré les critiques de la doctrine, un certain nombre de cantons suisses, influencés sans doute par l'exemple bernois[2421], allaient adopter des dispositions similaires[2422].

Les normes cantonales existantes différaient les unes des autres de par leur contenu et de par leur champ d'application[2423]. Les cantons dont la loi fiscale contenait une norme sur l'impôt de départ cantonal pouvaient être répartis entre ceux qui exigeaient le transfert de toute l'exploitation d'une entreprise et ceux pour qui un transfert partiel suffisait pour qu'un impôt soit prélevé[2424]. En outre, certains cantons imposaient l'intégralité des réserves latentes alors que d'autres limitaient l'imposition des réserves latentes créées

---

2418 Art. 29 al. 2 et 123 al. 1 de la loi cantonale bernoise sur les impôts directs du canton et des communes du 29 octobre 1944.

2419 BLUMENSTEIN, *Verlegung des Geschäftssitzes*, p. 233 ; cf. ATF 116 Ia, 81, consid. 6.c, p. 83 = StR 1991, 151 ; la constitutionnalité d'un tel impôt fut également examinée lors de la révision de la loi fiscale du canton de Bâle-Ville en 1949 et, selon un rapport d'une commission du grand Conseil, on renonça à l'impôt de départ après qu'une expertise considéra qu'il était anticonstitutionnel, cf. GROUPE DE DÉFENSE DES SOCIÉTÉS ANONYMES PRIVÉES, *Gutachten Zusammenschluss*, p. 85, nbp 8.

2420 BLUMENSTEIN, *Verlegung des Geschäftssitzes*, p. 231 ss ; SCHREINER, *interkantonale Transfer*, p. 14.

2421 SCHREINER, *interkantonale Transfer*, p. 15.

2422 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 85 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 133. Selon LOCHER, la plupart des cantons avait prévu une telle disposition, cf. LOCHER, *Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht*, p. 628 ; ATF 116 Ia 81, consid. 6.c. cf. également : REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 616 ; pour un aperçu des cantons prévoyant un tel impôt de départ en septembre 1991, cf SCHREINER, *Intercantonalen Transfert*, p. 3, nbp 5. Pour un aperçu en 1970 : GROUPE DE DÉFENSE DES SOCIÉTÉS ANONYMES PRIVÉES (BASEL), *Gutachten Zusammenschluss*, p. 84.

2423 LOCHER, *Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht*, p. 628.

2424 Pour un aperçu, cf. REYMOND, *transfert de siège*, p. 120 ss ou REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 133.

par des amortissements ou des provisions[2425]. D'autres cantons encore prévoyaient un mécanisme, selon lequel une imposition avait lieu uniquement lorsque le contribuable aliénait les actifs transférés avant l'écoulement d'un certain délai de blocage qui commençait à courir depuis son départ du canton[2426]. L'analyse de ces distinctions et de leurs conséquences pratiques sortirait du cadre de la présente recherche et nou nous y réfèreront uniquement en cas de besoin.

Malgré le fait que la pratique de l'impôt de départ cantonal était très critiquée en doctrine, de longues années passèrent sans que le Tribunal fédéral, ni d'ailleurs à notre connaissance aucune autorité cantonale, n'ait l'occasion d'en examiner sa conformité à la Constitution[2427].

Après avoir analysé la position des principaux auteurs concernant la constitutionnalité de l'impôt de départ intercantonal (ch. 2), le présent chapitre présentera la solution retenue par la jurisprudence. Dans ce contexte, nous distinguerons la situation où la loi fiscale cantonale ne prévoyait pas l'imposition de départ intercantonale (ch. 3, a) de celle où une telle imposition était prévue expressément (ch. 3, b).

2. Position de la doctrine

La doctrine était très divisée sur la question de la constitutionnalité de l'impôt de départ intercantonal. Le présent chapitre vise à présenter les avis des auteurs egagés dans le débat.

Le premier auteur a s'être exprimé sur l'impôt de départ intercantonal a été BLUMENSTEIN[2428]. Dans un article paru en 1945, cet auteur, qui y voit une réminiscence des anciennes traites foraines intercantonales interdites par l'art. 62 de l'ancienne Constitution fédérale[2429], critique vivement la nouvelle

2425 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 82.

2426 Arrêt de la commission de recours administratif du canton de Saint-Gall, du 11 septembre 1985, consid. 3. C = SGGVP 1985, p. 61 ss ; les cantons du Tessin (art. 41 al. 2 lit. b LI-TI) et du Valais (art. 35 al. 2 lit. b LI-VS) prévoyaient un système similaire mais s'appliquant uniquement en cas de départ à l'étranger, cf. également DAVID, *st. gallische Beteiligungsgewinnsteuer*, p. 1 ss.

2427 REYMOND, *transfert de siège*, p. 120 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 134.

2428 BLUMENSTEIN, *Verlegung des Geschäftssitzes*, p. 225 ss.

2429 « *Das Phänomen könnte an sich rechtsgeschichtliche Reminiszenzen wecken an die alten Abzugrechte (gabella emigrationis), die auch in der Schweiz bis zur Helvetik noch vielerorts bestanden und deren Abschaffung zu den Anzeichen einer neuen Staatsauffassung gehörte »,* cf. BLUMENSTEIN, *Verlegung des Geschäftssitzes*, p. 226.

norme introduite dans le canton de Berne[2430]. Selon lui, une telle imposition, même lorsqu'elle est prévue par la loi représente sans aucun doute une violation du principe de l'égalité de traitement[2431], l'entreprise transférante était moins bien traitée que celle qui maintenait son assujettissement dans le canton pour qui aucune imposition (fictive) n'avait lieu. Un tel impôt viole le principe de la double imposition intercantonale et la jurisprudence qui en découle, selon lesquels un canton ne peut pas défavoriser une entreprise soumise à deux juridictions par rapport à une entreprise soumise à une seule. Un tel traitement défavorable prohibé interviendrait dans la mesure où les réserves latentes de l'entreprise transférée seraient imposées avant leur liquidation effective alors que l'entreprise qui conserve son assujettissement cantonal peut attendre la liquidation effective et faire valoir certains facteurs qui influencent la valeur de liquidation[2432].

Dans sa thèse sur l'imposition des réserves latentes lors de transferts intercantonaux de biens économiques, SCHREINER[2433] relève également l'anticonstitutionnalité d'une norme prévoyant un impôt de départ intercantonal. Il souligne en substance qu'une telle imposition violerait, outre le principe de l'égalité de traitement, la liberté de commerce et d'industrie et le principe qui en est déduit selon lequel une imposition doit être neutre du point de vue de la concurrence[2434].

Selon SPORI[2435], l'imposition de départ cantonal est problématique du point de vue de la liberté d'établissement, de l'égalité de traitement ainsi que de celui de l'interdiction de la double imposition intercantonale. SPORI relève également qu'une éventuelle imposition doit se limiter dans tous les cas aux réserves latentes dont le canton de départ perd le pouvoir d'imposer et ne peut en aucune façon s'étendre aux plus-values immobilières ou aux autres actifs qui restent dans le canton et constituent un établissement stable dès le moment du transfert de siège[2436].

2430 BLUMENSTEIN, *Verlegung des Geschäftssitzes*, p. 225 ss.

2431 BLUMENSTEIN, *Verlegung des Geschäftssitzes*, p. 231 ; en outre, selon la réglementation bernoise, seul le transfert de siège des personnes physiques et non pas des personnes morales était soumis à l'impôt de départ ; BLUMENSTEIN y voyait là aussi une violation du principe de l'égalité de traitement, cf. BLUMENSTEIN, *Verlegung des Geschäftssitzes*, p. 233.

2432 BLUMENSTEIN, *Verlegung des Geschäftssitzes*, p. 234.

2433 SCHREINER, *interkantonale Transfer*, p. 58 ss.

2434 « *Wettebewerbsneutralität der Besteuerung* », cf. SCHREINER, *interkantonale Transfer*, p. 78.

2435 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 85-86.

2436 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 82 s.

La majorité de la doctrine[2437] considérait, avec certaines nuances toutefois, que le prélèvement d'un impôt de départ cantonal n'était pas conforme à la Constitution fédérale. Cette conception ne faisait cependant pas l'unanimité et le clan des adhérents à la constitutionnalité de l'impôt de départ intercantonal comptait dans ses rangs des représentants de choix. Les paragraphes suivants visent à présenter les avis des principaux auteurs soutenant que la Constitution fédérale ne s'opposait pas à ce qu'un canton taxe les réserves latentes échappant à sa souveraineté[2438].

BIENTENHOLZ-GERHARD[2439] prend une position diamétralement opposée à celle de BLUMENSTEIN présentée ci-dessus. Ce dernier considère que l'imposition de départ ne viole ni l'interdiction des « *Abzugsrechte* », prescrits à l'art. 62 de la Constitution fédérale de 1798, ni l'interdiction de double imposition intercantonale, ni celle d'égalité de traitement, ni encore la liberté d'établissement[2440]. Au contraire, l'imposition des transferts de siège était non seulement admissible, mais aussi nécessaire pour assurer le respect du principe de l'égalité devant la loi[2441]. Selon lui, une entreprise qui transfert son siège dans un autre canton pourra éventuellement profiter de l'exonération de certains gains en capital ou profiter d'une imposition moins lourde alors qu'une entreprise restant dans le canton devra subir l'imposition de toutes ses réserves latentes au taux ordinaire. Une telle imposition violerait le principe de l'égalité devant la loi.

KÄNZIG[2442] se rallie à la position de BIETENHOLZ-GERHARD. Selon lui, le prélèvement d'un impôt de départ cantonal prévu par la loi ne viole aucune disposition constitutionnelle. Pour KÄNZIG, le droit à l'égalité de traitement[2443] n'est notamment pas violé dans la mesure où chaque entreprise

---

2437 BÖCKLI rejette de manière très vive l'idée d'un impôt de départ intercantonal. Selon lui, toute forme d'imposition due à un changement d'assujettissement cantonal est « *mit der Verfassung absolut unvereinbar* », cf. BÖCKLI, *Hemmschuhe*, p. 228 ss ; cf. également SCHREINER, *interkantonale Transfer*, p. 43 ss ; GROUPE DE DÉFENSE DES SOCIÉTÉS ANONYMES PRIVÉES, *Gutachten Zusammenschluss*, p. 85 propose *de lege ferenda* l'abolition générale des impôts de départ.

2438 Outre les auteurs cités ci-dessous, CAGIANUT/HÖHN considéraient que l'imposition de départ était indispensable (« *unerlässlich* »), pour que la souveraineté de départ ne perde pas définitivement toutes les plus-values créées par l'entreprise, cf. CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 567 ; selon JAKOB, un transfert au delà de la frontière cantonale est imposable lorsque la loi cantonale le prévoit, cf. JAKOB, *Strukturveränderungen*, p. 179.

2439 Cet article intervient en réponse à celui de BLUMENSTEIN, citée ci-dessus.

2440 BIETENHOLTZ-GERHARD, *Wegzug*, p. 273.

2441 BIETENHOLTZ-GERHARD, *Wegzug*, p. 277.

2442 KÄNZIG, *Unternehmungskonzentrationen*, p. 194-195.

2443 Tiré à l'époque de l'art. 4 aCst. féd.

et chaque entrepreneur doivent tôt ou tard subir une imposition ordinaire sur les réserves latentes créées sur des éléments économiques alors que ces derniers se trouvent sur le territoire d'un canton. Il n'est pas arbitraire d'imposer ces réserves latentes lorsqu'elles sortent du territoire cantonal et qu'elles ne pourraient ainsi plus être imposées ultérieurement. Selon cet auteur, l'interdiction de la double imposition intercantonale n'est pas non plus violée par un impôt de départ cantonal[2444]. Le droit de taxer les réserves latentes d'une entreprise revient au canton qui est compétent pour l'imposition de la fortune sur laquelle les réserves latentes se trouvent. Si le canton impose ces réserves lors du transfert de siège ou d'une fusion intercantonale, il ne viole pas le droit d'imposer de l'autre canton. Au contraire, le canton dans lequel le siège est transféré ou dans lequel la société reprenante a son siège doit traiter les réserves imposées par l'autre canton comme des réserves qu'il aurait imposées lui-même et ne peut plus procéder à une seconde imposition de la même substance fiscale. Selon KÄNZIG, une autre conception se méprendrait de l'essence même de la comptabilité fiscale et de la fonction du bilan fiscal[2445]. Cela dit, malgré le fait qu'il soutient que l'impôt de départ intercantonal ne viole pas la Constitution fédérale, KÄNZIG propose que seules les réserves créées par des amortissements soient imposées (reprises d'amortissement) au moment du départ en excluant les plus-values conjoncturelles. Ces dernières pouvant ainsi être transférées en franchise d'impôt dans l'autre canton[2446].

Selon BALTHASAR[2447], qui met des conditions élevées pour retenir qu'une norme est arbitraire ou violerait le principe d'égalité de traitement, ce dernier principe ne s'oppose pas à une imposition de départ cantonal. Selon lui, un impôt de départ a comme unique effet que le moment de la réalisation est anticipé. On ne saurait dès lors pas retenir qu'un tel impôt entrave l'entreprise dans sa liberté d'établissement[2448]. En outre, dans la mesure où et à condition que les mêmes réserves latentes ne soient pas imposées par le canton d'arrivée, cet auteur considère que l'imposition analysée ici ne viole pas l'interdiction de double imposition intercantonale[2449] pas plus qu'elle ne

2444 Tirée à l'époque de l'art. 46 al. 2 aCst. féd.

2445 KÄNZIG, *Unternehmungskonzentrationen*, p. 195.

2446 KÄNZIG, *Unternehmungskonzentrationen*, p. 196.

2447 BALTHASAR, *Reservenbesteuerung*, p. 122.

2448 Il faut noter qu'au moment où BALTHASAR se prononce une part importante de la doctrine retenait que les personnes morales ne pouvaient pas invoquer la liberté d'établissement vu qu'elles n'avaient pas d'établissement mais un siège, cf. BALTHASAR, *Reservenbesteuerung*, p. 124 ; cf. également AUBERT, *Traité*, p. 701.

2449 BALTHASAR, *Reservenbesteuerung*, p. 132.

viole d'ailleurs l'interdiction constitutionnelle des *« Abuzugsrechte »,* ces deux impôts étant de nature totalement différente[2450].

REICH adopte une position plus nuancée et prend en compte des éléments de politique économique. Selon lui, une imposition au moment du départ du canton n'est pas satisfaisante. L'intérêt fiscal de certains cantons ne devrait pas entraver le libre déroulement de l'économie. Les lois fiscales doivent être conçues de manière à ce que la libre circulation intercantonale soit entièrement garantie et que la Suisse apparaisse comme un espace économique unique[2451]. En outre, il rétorque aux cantons qui font valoir une perte de substance fiscale que ceux-ci peuvent également recevoir de la substance fiscale lorsqu'une entreprise migre sur leur territoire[2452]. Cet argument du « *gesamtschweizerisch Wirtschaftsraum* » est intéressant et sera commenté ci-dessous[2453].

YERSIN[2454] soulève l'argument de la « péréquation », selon lequel le canton de Vaud, qui ne prévoyait pas d'impôt de départ cantonal, pourra imposer les plus-values réalisées par des entreprises venant d'autres cantons et qui sont nées sur le territoire de ces cantons[2455]. Selon cette auteure, le droit vaudois ne permet pas d'imposer les réserves latentes lors du départ du canton dans la mesure où cette opération ne peut pas être assimilée à un acte de réalisation[2456].

REYMOND[2457] adopte également une position comportant des nuances. Selon lui, le fait que l'impôt de départ soit justifié par l'unique crainte de perdre de la substance fiscale ne suffit pas à le rendre arbitraire. La situation

---

2450 Les *Abzugsrechte* sont des impôts spéciaux sur la fortune alors que l'impôt de départ est un impôt sur le revenu, cf. BALTHASAR, *Reservenbesteuerung*, p. 134.

2451 REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 136 ; cet argument est également repris par BÖCKLI, *Hemmschuhe*, p. 215, puis développé par SCHREINER, *interkantonale Transfer*, p. 61.

2452 Le même argument a également été repris dans l'ouvrage « Steuerharmonisierung » dans lequel on reconnait la plume de REICH, cf. ZUPPINGER, *et al.*, *Steuerharmonisierung*, p. 178 ; comme nous le verrons, cet argument ne s'applique pas en cas de départ international, raison pour laquelle, les clauses prévoyant un impôt de départ international sont soumises à un traitement différencié, cf. REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 136 et 137.

2453 Cf. *infra*, p. 485 ss.

2454 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 179.

2455 Cette auteure souligne cependant que cela n'est possible que si les entreprises viennent de cantons qui n'imposent pas les réserves latentes au moment du départ, cf. YERSIN, *Apports et retraits*, p. 180, nbp 63.

2456 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 179.

2457 REYMOND, *transfert de siège*, p. 125.

d'une société restant assujettie à la souveraineté d'un canton et celle d'une société transférant son siège dans un autre canton ou encore dans un lieu à l'intérieur du même canton sont trois situations différentes et la prise en considération de ces différences, de surcroît importantes, n'est pas en soi contraire au principe d'égalité de traitement. En outre, REYMOND écarte l'argument de l'éventuelle violation du principe de l'interdiction de double imposition. Le risque de double imposition peut, selon lui, être aisément écarté par la réévaluation, dans son bilan fiscal, des actifs sur lesquels des réserves latentes ont été imposées au titre de l'impôt de départ[2458]. Une telle réévaluation, que l'on ne saurait refuser à la société transférée, éviterait une nouvelle imposition dans le canton d'accueil. REYMOND relève également que contrairement aux apparences, le simple transfert de siège n'entraîne pas obligatoirement pour le canton de départ la perte de tous ses droits d'imposer les réserves de la société quittant son territoire[2459]. Le départ entraîne la création d'une entreprise intercantonale soumise aux règles de répartition intercantonale. La création d'un domicile secondaire dans le canton de départ assure à ce dernier une certaine part à l'imposition ultérieure des réserves latentes. Ce poinit est important, dans la mesure où l'imposition de départ est basée uniquement sur la perte de substance fiscale du canton de départ.

Au vu des différentes opinions exposées ci-dessus, il faut constater que la doctrine est très partagée sur la question de la constitutionnalité de l'impôt de départ intercantonal[2460]. Les arguments retenus sont multiples et variés pour rejeter l'idée selon laquelle les réserves latentes doivent être imposées au moment de leur sortie de la souveraineté territoriale d'un canton. En revanche, on peut dire que l'unanimité régnait en doctrine sur la question de la nécessité d'avoir une base légale expresse la prévoyant[2461].

2458 REYMOND, *transfert de siège*, p. 127.

2459 REYMOND, *transfert de siège*, p. 121.

2460 Selon SCHREINER, la majorité de la doctrine considérait que l'impôt de départ intercantonal violait le droit, cf. SCHREINER, *interkantonale Transfer*, p. 14. A notre avis, il est difficile de distinguer dans quel camp se trouve la majorité de la doctrine.

2461 REICH arrive également à cette conclusion, cf. REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*, p. 395.

3. Jurisprudence

a. Situation lorsque la loi cantonale ne prévoyait pas l'impôt de départ

Comme nous l'avons vu[2462], une imposition basée sur un changement de système doit reposer sur une base légale expresse. Partant, en accord avec la doctrine[2463], lorsque la loi cantonale ne fait pas mention des transferts de siège, le fisc tomberait dans l'arbitraire en imposant les réserves d'une société quittant le canton.

Dans un arrêt du 18 décembre 1980[2464], la Commission de recours zurichoise eut à traiter de l'admissibilité d'un impôt de départ cantonal. Dans cet arrêt, un établissement stable d'une société de personnes zurichoise est transformé en société anonyme dont le siège se trouve Saint-Gall. Après avoir constaté qu'une telle opération aurait été neutre fiscalement si elle n'avait pas conduit à une perte de substance fiscale pour le canton de Zurich, la Commission de recours retient qu'un impôt ne pouvait pas être prélevé sur la seule constatation que des réserves latentes cessaient d'être assujetties à l'impôt zurichois. En outre, cette autorité considéra que l'impôt de départ cantonal était contraire à la Constitution fédérale[2465]. Dans cette mesure, le fisc zurichois ne pouvait pas introduire un impôt de départ « par la petite porte » de la pratique[2466]. La Commission de recours considéra donc implicitement qu'une base légale était nécessaire.

Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se prononcer sur la validité d'une imposition de départ non prévue par la loi dans un cas datant du 19 janvier 1955[2467]. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral retient que « si le législateur du canton d'Obwald avait voulu soumettre les réserves transférées lors d'un

---

2462 Cf. *supra*, p. 113.

2463 REYMOND, *transfert de siège*, p. 122 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 135 ; LOCHER, *Grenzen der Rechtsfindung*, p. 209 ; GROUPE DE DÉFENSE DES SOCIÉTÉS ANONYMES PRIVÉES, *Gutachten Zusammenschluss*, p. 85.

2464 Arrêt de la Commission de recours zurichoise du 18 décembre 1980 = StR 38, 44.

2465 « *Das zürcherische Steuerrecht betrachtet eine sogenannte « Wegzugsteuer », d.h. eine Besteuerung von nicht realisierten stillen Reserven aus Anlass der Verlegung des Sitzes bzw. Betriebsstätte an einen außerhalb des Kantons gelegenen Ort als bundesverfassungswidrig* », cf. arrêt de la Commission de recours zurichoise du 18 décembre 1980 = StR 38, 44.

2466 « *Indem die Zürcherische Steuerrechtsordnung die Besteuerung aus Anlass des Wegzuges aus dem Kanton verwirft, wird dem Fiskus verunmöglicht, auf dem Wege der Praxis die Wegzugbesteuerung in bestimmten Fällen einzuführen* », cf. arrêt de la Commission de recours zurichoise du 18 décembre 1980 = StR 38, 44.

2467 Arrêt du TF du 19 janvier 1955 = RDAF 1973, 11.

déplacement d'une entreprise dans un autre canton à l'impôt sur le bénéfice de liquidation, il aurait dû le dire explicitement dans la loi, comme c'est le cas par exemple à l'art. 29 al. 2 de la loi fiscale bernoise du 29 octobre 1944 (dont la constitutionnalité est par ailleurs discutable) »[2468]. Les juges de Mon-Repos ont ainsi constaté qu'un impôt de départ n'était envisageable que s'il est expressément prévu par la loi. Dans le cas contraire, l'opération transcantonale doit être considérée comme neutre fiscalement[2469]. De par l'ajout « dont la constitutionnalité est par ailleurs discutable »[2470] notre haute Cour fait cependant part de ses doutes quant à la constitutionnalité de l'impôt de départ intercantonal, même dans les cas où cela était prévu expressément.

Le Tribunal administratif fribourgeois a eu également l'occasion de confirmer cette jurisprudence par un arrêt datant du 3 mai 1996[2471]. En l'espèce, cette instance a retenu que « le canton de Fribourg ne dispose pas de base légale permettant d'imposer les réserves latentes qui ont été constituées aux dépens des résultats antérieurs en cas de départ du canton[2472] ».

b. Situation lorsque la loi cantonale prévoyait expressément l'impôt de départ

La situation était différente, et le débat sur la constitutionnalité de la norme était plus fourni, dans les cas où la loi cantonale prévoyait expressément une imposition de départ lors du transfert de siège. Une bonne moitié des lois fiscales des cantons suisses prévoyaient expressément une telle imposition[2473]. La jurisprudence est extrêmement rare à ce sujet.

2468 Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est le suivant : « *Hätte der Steuergesetzgeber des Kantons Obwalden im Falle der Verlegung des Geschäfts in einen anderen Kanton die Reserven dem Liquidationsgewinn gleichstellen wollen, dann hätte er es im Gesetz ausdrücklich sagen müssen, wie es z.B. im bernischen Steuergesetz vom 29. Oktober 1944 in Art. 29 al. 2 (dessen Verfassungsmässigkeit übrigens zweifelhaft ist) der Fall ist* » ; cf. arrêt du TF du 19 janvier 1955 = RDAF 1973, p. 11.

2469 D'un même avis et citant le même arrêt : KÄNZIG, *Unternehmungskonzentrationen*, p. 194.

2470 *« dessen Verfassungsmässigkeit übrigens zweifelhaft ist »*.

2471 Arrêt du TA-FR du 3 mai 1996 = StR 1997, 362.

2472 Arrêt du TA-FR du 3 mai 1996 = StR 1997, 362.

2473 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 85 ; REICH, *Realisation stiller Reserven*, p. 133 ; ATF 116 Ia 81, consid. 6.c ; pour un aperçu des cantons dont la loi fiscale prévoit un impôt de départ intercantonal en septembre 1991, cf. SCHREINER, *interkantonale Transfer*, p. 3, nbp 5.

Il fallut attendre jusqu'en 1990, pour que notre haute Cour se prononce sur la question. Dans un arrêt du 27 avril 1990[2474], cette dernière se prononce en faveur de la constitutionnalité de l'impôt de départ cantonal. Selon elle, en cas d'abolition de la souveraineté fiscale due au déplacement de l'exploitation d'une entreprise hors du canton, il est justifié de soumettre à l'impôt sur le bénéfice de liquidation les réserves latentes constituées à charge de rendements antérieurs. Notre haute Cour constate qu'une imposition reposant uniquement sur une réalisation systématique n'est pas en soi arbitraire[2475]. L'intérêt fiscal de couvrir les besoins financiers de l'Etat représente une raison valable, permettant de justifier l'imposition. Cette dernière respecte les principes de la généralité et de l'égalité (« *Gleichmässigkeit* ») de l'impôt ainsi que ceux de l'imposition selon la capacité contributive et de la proportionnalité. Le Tribunal fédéral déclare également que, malgré le fait que le projet de LHID (en consultation à l'époque) prévoit de supprimer l'impôt de départ dans les relations intercantonales, l'autonomie cantonale ne doit pas être remise en question et il est admissible qu'un canton impose les réserves latentes qui échappent à sa souveraineté territoriale même si leur imposition est encore possible dans un autre canton[2476].

Il y a ainsi lieu de constater que le Tribunal fédéral admet l'impôt de départ cantonal, pour autant qu'il soit prévu dans une loi. Cette position va à l'encontre d'une grande partie des avis exprimés en doctrine qui ont été décrits ci-dessus[2477]. La jurisprudence est rare dans ce domaine (nous ne connaissons qu'un seul cas jugé par le Tribunal fédéral) et intervient tardivement alors que le projet de LHID était déjà en consultation. Elle est cependant sans équivoque[2478].

2474 ATF 116 Ia 81 = StR 1991, 151 = ASA 60, 443.

2475 ATF 116 Ia 81, consid. 6.d, p. 84 = StR 1991, 151 = ASA 60, 443.

2476 ATF 116 Ia 81, consid. 6.d, p. 84 = StR 1991, 151 = ASA 60, 443.

2477 Cf. *supra*, p. 473 ss.

2478 SCHREINER relève cependant que le Tribunal fédéral rejette le recours sans entrer dans les détails de la problématique de la conformité de l'impôt de départ avec le principe de l'égalité de traitement, ni celui de la capacité contributive qui en est déduit, cf. SCHREINER, *interkantonale Transfer*, p. 103.

C. Situation depuis l'entrée en vigueur de la LHID

1. Au niveau de l'impôt cantonal et communal

a. Généralités

La situation a été modifiée par l'entrée en vigueur de la LHID. Depuis 2001, plusieurs dispositions prévoient (expressément ou implicitement) une interdiction du décompte des réserves latentes en raison de leur transfert dans le territoire d'un autre canton. Selon le MESSAGE du Conseil fédéral concernant la LHID, une imposition des réserves latentes ensuite du départ du canton, n'avait plus sa place dans une loi d'harmonisation[2479]. La LHID crée une « *Umstrukturierungsraum Schweiz* » dans laquelle il est interdit aux cantons de prélever un impôt de départ lorsque des réserves latentes sont transférées dans un autre canton[2480].

Les dispositions prévues par la LHID dans ce contexte sont relativement complexes et incohérentes. Il n'est, à notre sens, pas vain de les présenter. Lors de cet exercice, nous distinguerons les dispositions ayant trait aux personnes physiques (b) de celles concernant les personnes morales (c).

b. Pour les personnes physiques

Pour les personnes physiques, la loi d'harmonisation ne prévoit pas expressément l'interdiction aux cantons de prélever un impôt de départ intercantonal. Cette interdiction découle cependant d'une interprétation *a contrario* de l'art. 8 al. 1 LHID selon lequel « le produit de l'activité lucrative indépendante comprend notamment tous les bénéfices en capital provenant du transfert d'éléments de la fortune commerciale dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger ». Au vu du fait que la loi prévoit expressément une imposition uniquement pour les transferts à l'étranger, la doctrine en déduit que le transfert dans un autre canton ne conduit pas au décompte des réserves latentes[2481]. Cette interprétation découle également du principe de libre circulation intercantonale à l'intérieur

---

2479 MESSAGE LHID, p. 118 ; ce point est également relevé par le Conseil fédéral dans le Message Lfus dans lequel il retient que « les fusions intercantonales ne posent aucun problème, car la LHID ne prévoit aucune clause d'établissement », cf. MESSAGE LFus, p. 4027.

2480 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 564.

2481 ATHANAS, *Aussensteuerliche Bestimmungen*, p. 440 ; GURTNER, *Steuerobjekt*, p. 363 ; REICH, *Grundriss*, p. 65.

de l'espace économique suisse[2482] qui vaut non seulement pour les personnes morales mais aussi pour les personnes physiques[2483]. Il n'y a ainsi aucune raison de défavoriser les personnes physiques par rapport aux personnes morales dans ce contexte[2484].

c. Pour les personnes morales

Pour les personnes morales, l'art. 24 al. 2 lit. b LHID prévoit expressément que « le transfert du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable dans un autre canton ne constitue pas un bénéfice imposable, à condition qu'il n'y ait ni aliénation ni réévaluation comptable[2485] ». En vertu des dispositions précitées, les nombreux cantons dont la loi fiscale prévoyait une clause de départ intercantonal ont dû adapter leur législation[2486].

Le transfert d'actifs isolés dans un autre canton n'est pas expressément réglé dans la LHID[2487]. Au vu du fait que même le transfert de l'assujettissement illimité et d'assujettissement limité dans un autre canton est traité comme une opération neutre fiscalement, la doctrine retient qu'il faut interpréter la LHID comme permettant le transfert intercantonal d'actifs isolés appartenant à une personne morale en neutralité fiscale[2488].

2. Au niveau de l'impôt fédéral

La LIFD contient une disposition valable pour l'impôt fédéral direct dont le sens est similaire à celle de la LHID prévoyant l'interdiction d'imposition de départ intercantonal. Selon l'art. 60 lit. b LIFD, « le transfert du siège, de l'administration d'une entreprise ou d'un établissement stable à l'intérieur de

2482 DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 67.

2483 REICH relève qu'il n'y a pas de raison que cette libre circulation intercantonale vaille uniquement pour les personnes morales, cf. REICH, *Grundriss*, p. 65 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 565 et p. 601 ; ATHANAS/BAUER-BALMELLI, *Besteuerung der Unternehmung*, p. 572.

2484 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 327.

2485 Nous reviendrons plus bas sur la question controversée en pratique de l'application *a contrario* de l'art. 24 al. 2 lit. b LHID dans les relations internationales, cf. *infra*, p. 491.

2486 KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 60 ad art. 24.

2487 ATHANAS, *Aussensteuerliche Bestimmungen*, p. 440.

2488 KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 60 ad art. 24 ; ATHANAS, *Aussensteuerliche Bestimmungen*, p. 440 et 442 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 327 ; REICH, *Realisation stiller Reserven und Unternehmensumstrukturierungen*, p. 580.

la Suisse ne constitue pas un bénéficie imposable, à condition qu'aucune aliénation ni réévaluation comptable n'ait lieu[2489] ».

La doctrine est unanime sur le fait que la disposition de l'art. 60 lit. b LIFD n'aurait pas été nécessaire à l'impôt fédéral direct[2490]. Il est depuis toujours admis dans ce domaine qu'en cas de transfert du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable en Suisse, l'assujettissement en Suisse ne cesse pas et que ces opérations sont donc sans influence sur le résultat au niveau de l'impôt fédéral. Vu que les impôts de départ cantonaux ont été abolis, le législateur a jugé opportun de rappeler également ce principe en matière d'impôt fédéral direct[2491] mais l'art. 60 lit. b LIFD ne fait que de concrétiser la pratique développée sous l'AIFD[2492].

3. Constat

Il faut ainsi constater que les réserves latentes peuvent être transférées d'un canton à un autre en neutralité fiscale indépendamment du fait qu'elles soient liées à une personne morale ou physique et indépendamment du fait qu'une entreprise dans son ensemble ou que des actifs isolés soient transférés. Une différenciation entre ces situations ne se justifie pas et il faut retenir que la LHID interdit de manière générale l'imposition des réserves latentes en cas de changement de canton[2493].

Cette modification importante pour la pratique a été bien accueillie par la doctrine[2494]. Elle a pour conséquence que le canton de départ doit renoncer de manière définitive à l'imposition des réserves latentes créées sur son

---

2489 Le fait que l'aliénation et la réévaluation comptable conduisent à une réévaluation est évident et n'aurait pas dû être mentionné, cf. GURTNER, *Steuerobjekt*, p. 363, nbp 19 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 46 ad art. 60.

2490 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, n. 2 ad art. 61 ; DANON, *CR-LIFD* n. 46 ad art. 60 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar*, n. 8 ad art. 6 ; BRÜLISAUER/HELBING, *DBG-Komm*, n. 51 ad art. 60 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 42 ad art. 60 ; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 327.

2491 DANON, *CR-LIFD*, n. 46 ad art. 60 ; AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, n. 2 ad art. 60.

2492 BRÜLISAUER /HELBING, *DGB-Komm*, n. 51 ad art. 60.

2493 Dans ce sens, cf. REICH/DUSS : « *Das Steuerharmonisierungsgesetz verbietet indes die Reservenbesteuerung bei Kantonswechsel* », cf. REICH/DUSS, *Unternehmens-umstrukturierungen*, p. 53 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 370 ; DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 67 ; MONTAVON, *Droit suisse de la SA*, p. 34 ; REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*, p. 395.

2494 GURTNER, *Steuerobjekt*, p. 363 et p. 371 ; REICH, *Grundriss*, p. 65 ; ATHANAS/BAUER-BALMELLI, *Besteuerung der Unternehmung*, p. 572.

territoire[2495]. Cette renonciation repose sur l'idée que les pertes fiscales des cantons de départ étaient à long terme compensées par l'arrivée de nouveaux substrats fiscaux sur des biens importés[2496]. La LHID concrétise ainsi la conception que la Suisse représente un espace économique unifié[2497].

Dogmatiquement, un autre point peut être relevé. Selon la conception traditionnelle de la réalisation systématique, les réserves latentes sont imposées lorsqu'elles sont transférées dans un domaine où elles ne seront plus soumises à un impôt du même type (« *gleichartige Steuer* »)[2498]. Selon la pratique de l'impôt de départ intercantonal, on estimait que l'impôt sur le revenu ou le bénéfice du canton de départ n'était pas de la même nature que celui du canton d'arrivée. En conséquence, le transfert de l'un à l'autre de ces domaines était constitutif d'un changement de système qui donnait lieu au prélèvement d'un impôt. Cette conception ayant été modifiée lors de l'entrée en vigueur de la loi d'harmonisation, on peut retenir que l'abolition de l'impôt de départ intercantonal a redéfini le système fiscal. L'ensemble du territoire suisse était désormais vu comme un système uniforme.

D. Résumé et réflexions

Avant l'entrée en vigueur de la LHID, la problématique de la constitutionnalité de l'impôt de départ intercantonal a engendré un vaste débat doctrinal. Elle a fait l'objet de plusieurs études de fond et de très nombreux articles scientifiques. Dans les grandes lignes, les auteurs étaient ainsi divisés entre ceux qui soutenaient qu'une imposition de départ, même prévue par la loi, était inconstitutionnelle, d'une part et ceux pour qui un tel impôt n'était pas problématique, pour autant qu'il ne conduisait pas à une situation où des mêmes réserves latentes étaient taxées à deux reprises et qu'il dispose d'une base légale, d'autre part.

Une analyse de la (rare) jurisprudence de nos instances judiciaires laisse apparaître une tendance très nette. Une imposition de départ intercantonale devait reposer sur une base légale. A défaut, l'imposition ne peut pas être justifiée par le seul fait que le canton de départ perde de la substance

2495 KUHN /BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 60 ad art. 24.

2496 ZUPPINGER*, et al.*, *Steuerharmonisierung*, p. 178 ; LOCHER, *Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht*, p. 629.

2497 Dans ce sens : REICH, *StHG-Komm*, n. 43 ad art. 8.

2498 Sur ce point, notamment : REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 566.

fiscale[2499]. En revanche, le Tribunal fédéral considérait qu'en présence d'une base légale claire et précise, une imposition en raison du transfert de réserves latentes dans une autre souveraineté fiscale cantonale ne violait pas l'interdiction de double imposition intercantonale et était dès lors admissible[2500].

L'entrée en vigueur de la LHID a eu le mérite de clarifier la situation. La loi d'harmonisation a créé un ensemble de dispositions légales prévoyant que le transfert de réserves latentes dans un autre canton ne constitue pas une opération donnant lieu à une imposition[2501]. Nous pouvons ainsi constater que les cantons ne sont pas autorisés à prévoir une imposition lorsque des réserves latentes sortent de leur souveraineté fiscale en direction d'un autre canton suisse. Cette affirmation vaut indépendamment du fait que les réserves latentes soient rattachées à des actifs en possession de personnes morales ou de personnes physiques ou que l'entreprise elle-même ou uniquement une partie de celle-ci soit transférée.

Dans la mesure où, l'imposition de départ cantonal n'est plus tolérée depuis l'entrée en vigueur de la LHID, cette problématique n'a qu'un intérêt historique. Son analyse nous a cependant permis de cristalliser certains éléments que nous reprendrons dans le chapitre concernant l'imposition de départ international. Mais saisissons tout de même ici l'occasion de faire quelques réflexions et de tirer quelques parallèles entre la situation analysée ci-dessus et la situation où des réserves latentes sortent de la souveraineté étatique de la Suisse.

Avant que la LHID ne règle la question, un courant de doctrine considérait que l'impôt de départ intercantonal ne se justifiait pas car l'ensemble du territoire suisse doit être considéré comme un seul espace économique et que les lois fiscales cantonales ne doivent pas entraver le libre déroulement du commerce. Dans un petit état comme le nôtre, il est injustifié que le déplacement du siège d'une société ou d'un élément économique de quelques kilomètres mais au-delà d'une frontière cantonale entraîne une imposition. Prétendre le contraire constituerait une interprétation excessive et erronée de la notion de fédéralisme. Qui plus est, une telle imposition, basée sur la systématique fiscale, créait des problèmes de liquidité dans le chef de la société transférante.

[2499] Cela est conforme au principe de la légalité dont nous préconisons une application stricte dans la présente recherche, cf. *supra*, p. 113.

[2500] ATF 116 Ia 81 = StR 1991, 151 = ASA 60, 443.

[2501] Art. 8 al. 1 *a contrario* et art. 24 al. 2 lit. b LHID pour l'impôt cantonal et communal et 60 lit. b LIFD pour l'impôt fédéral.

Il faut cependant ici s'interroger sur la nécessité de différencier une situation intercantonale d'une situation internationale. En effet, la tendance actuelle est de faire fi des frontières étatiques et de considérer non plus les seuls Etats mais les régions comme des espaces économiques homogènes[2502]. Dans ce sens, les lois fiscales d'un Etat ne devraient pas entraver la libre circulation et le libre échange entre les différents Etats d'une même région ou espace économique. Une telle solution reviendrait à prohiber les impôts de départ internationaux. Cette tendance est suivie depuis quelque temps au sein de l'Union européenne, pour qui ce type d'impôt n'apparaît désormais plus compatible avec la jurisprudence récente de la Cour de justice des Communautés européennes en matière de liberté d'établissement des personnes physiques[2503]. Ce développement a été possible en partie notamment en raison des possibilités toujours plus étendues d'échange de renseignements et d'aide à la perception de l'impôt entre les Etats membres de l'Union européene.

Cette tendance à la diminution des obstacles géographiques au niveau intercantonal et international est à garder en tête lors de la lecture du chapitre suivant concernant les situations internationales.

IV. Impôt de départ international

A. Généralités

Nous avons vu dans le chapitre précédent que le transfert de substance fiscale d'un canton à l'autre n'est plus constitutif d'une imposition en raison du changement de système. On considère que le territoire suisse forme une unité à l'intérieur de laquelle les éléments économiques peuvent circuler librement. Il en va différemment du transfert hors des limites de la souveraineté territoriale suisse dont l'examen est l'objet du présent chapitre.

Il est en général reconnu que les réserves latentes qui quittent définitivement la souveraineté fiscale suisse doivent en principe être imposées. Cette conception, soutenue par la doctrine[2504], correspond à celle

2502 Nous pensons dans ce contexte notamment à l'Union européenne.

2503 Notamment arrêt de la CJCE du 11 mars 2004, C-9/02, Lasteyrie du Saillant.

2504 ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch,* p. 114 ; « *ganz zu recht* », cf. ATHANAS/BAUER-BALMELLI, *Besteuerung der Unternehmung*, p. 572.

qui règne dans la plupart des Etats industriels[2505]. La majorité des pays de l'OCDE prélèvent actuellement un impôt de départ lors de transferts d'actifs transfrontaliers, notamment suite à des opérations de restructurations[2506]. Cette forme d'imposition constitue l'un des principaux obstacles aux réorganisations internationales[2507] et, par voie de conséquence, entrave le commerce international. L'analyse détaillée de ce phénomène, qui représente le cas de réalisation systématique le plus important en pratique selon certains auteurs[2508] fait l'objet du présent chapitre.

Après avoir présenté succinctement les dispositions légales en présence (ch. 1), nous examinerons la problématique de l'étendue de l'imposition, à savoir si, en présence d'un cas de transfert, le fisc est habilité à appréhender toutes les réserves latentes de l'entreprise ou uniquement celles sur lesquelles son droit d'imposer n'est plus garanti (ch. 2). Ensuite, nous analyserons les différents cas dans lesquels la question de l'impôt de départ international se pose. Dans ce contexte, nous distinguerons le transfert du siège et/ou de l'administration effective (let. B), le transfert du domicile d'une personne physique (let. C), le transfert d'un établissement stable (let. D), le transfert d'actifs isolés (let. E) et les cas de restructurations internationales (let. F). Ensuite, nous nous concentrerons sur la problématique de l'assiette de l'impôt (let. G).

1. Base légale

a. Aperçu historique

L'AIFD ne réglait pas expressément la question de l'imposition des réserves latentes lorsqu'une entreprise quittait la Suisse[2509]. La situation était également floue dans les cantons qui, bien que ne disposant pas tous d'une base légale expresse, procédaient en principe à une taxation au moment du départ à l'étranger. Une partie de la doctrine considérait que cette pratique était anticonstitutionnelle[2510].

2505 REICH, *Realisation stiller Reserven und Unternehmensumstrukturierungen*, p. 583.

2506 DANON, *restructurations internationales*, p. 258.

2507 DANON, *restructurations internationales*, p. 259.

2508 LOCHER, *Kommentar II*, n. 149 ad art. 58 LIFD ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 295.

2509 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 178 ; ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch* p. 96 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 620.

2510 MÄUSLI, *Ansässigkeit*, p. 90.

L'art. 43 al. 1 AIFD prévoit bien l'imposition des bénéfices en capital et de l'augmentation de valeur « réalisés » mais la doctrine s'interrogeait sur la possibilité d'appliquer cette clause en tant que base légale prévoyant un impôt de départ. Selon YERSIN[2511] notamment, il paraissait difficile d'admettre que le simple départ de Suisse puisse être considéré comme un acte de réalisation au sens de l'art. 43 al. 1 AIFD. Pour KÄNZIG[2512] en revanche, le transfert du siège d'une personne morale à l'étranger devait être assimilé à une liquidation.

Malgré les hésitations de la doctrine quand à la validité de la base légale, les réserves latentes transférées à l'étranger étaient imposées car on assimilait le transfert de siège à la liquidation de l'entreprise[2513]. Cette pratique était en principe acceptée[2514].

Au vu de ce manque de clarté, la doctrine majoritaire réclamait depuis un certain temps l'instauration d'une clause prévoyant l'impôt de départ au niveau fédéral[2515].

b. Droit actuel

(i) Remarques générales

Le droit positif actuel qui réglemente l'impôt de départ international de la Suisse est caractérisé par sa brièveté et son manque de cohérence. Selon REICH[2516], « le législateur a tenté de créer un ensemble de normes relativement peu denses et est tombé dans le piège de l'incohérence et de la

2511 YERSIN, *Apports et retraits*, p. 178.

2512 KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer II*, n. 277 ad art. 49 al. 1 lit. b et n. 13 ad art. 53 al. 2 et n. 2 ad art. 9.

2513 « Le transfert à l'étranger du siège d'une société de capitaux ou coopérative suisse doit être traité, selon le droit régissant l'IDN, comme une liquidation de l'entreprise », cf. MASSHARDT/GENDRE, *Commentaire IDN*, n. 43 ad art. 53 ; KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer II*, n. 277 ad art. 49 al. 1 lit b, KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer*, n. 2 ad art. 9 ; REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*, p. 396.

2514 « *Hingegen wird abgerechnet, wenn Wirtschaftsgüter in ausländische Unternehmen überführt werden. Bei den Entnahmetatbeständen wird das in der Regel ohne weiteres akzeptiert* », cf. REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*, p. 396.

2515 Notamment : LOCHER, *Kommentar II*, n. 150 ad art. 58 ; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 566 ; ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 96.

2516 REICH, *Realisation stiller Reserven und Unternehmensumstrukturierungen*, p. 580.

contradiction, laissant le soin à la pratique de trouver des solutions qui doivent parfois s'écarter de la lettre de la loi »[2517].

Le législateur n'a en effet pas choisi une réglementation uniforme de l'imposition de départ. Des divergences existent entre les formulations prévues dans la LHID et dans la LIFD, d'une part et entre celles valant pour les personnes physiques et les personnes morales d'autre part. Ces divergences de formulations et imprécisions[2518] ont fait naître certaines controverses doctrinales. Le texte étant parfois si flou que certains auteurs préconisent une interprétation quant au sens et non pas quant à la lettre de la loi[2519].

Avant d'examiner en détail les cas de figure dans lesquels la problématique de l'impôt de départ est soulevée, il nous semble opportun de nous arrêter un instant sur ses fondements légaux en droit suisse. Dans ce contexte, le présent chapitre vise à présenter de manière sommaire et préliminaire les normes légales applicables. Ces normes seront ensuite reprises dans le cadre de l'examen plus précis des différents cas de figure.

(ii) Pour les personnes physiques

Le droit actuel dispose d'une base légale concernant le transfert de réserves latentes appartenant à des personnes physiques (ou des sociétés de personnes) à l'étranger. En effet, l'art. 18 al. 2 LIFD prévoit notamment que les transferts d'éléments de la fortune commerciale dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger sont assimilés à une aliénation.

Depuis l'entrée en vigueur de la LFus[2520], la LIFD contient également une disposition concernant le traitement fiscal du départ de réserves latentes en cas de restructurations de société de personnes. L'art. 19 al. 1 LIFD prévoit à cet effet que la neutralité fiscale de restructurations de sociétés de personnes peut être accordée pour autant que l'entreprise restructurée reste assujettie à l'impôt en Suisse.

2517 Traduction libre de l'auteur. Le texte original correspondant est le suivant : « *Der Gesetzgeber hat sich im Bestreben, ein relativ engmaschiges normatives Netz zu knüpfen, in Widersprüche und Ungereimtheiten verstrickt, die in der Steuerpraxis nur dadurch zu beheben sein werden, dass der Wortlaut der Bestimmungen weitgehend beiseite geschoben wird* ».

2518 ATHANAS/BRÜLISAUER parlent de « *Ungereimtheit* », cf. ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 114 ; ATHANAS/BAUER-BALMELLI parlent même d'erreurs rédactionnelles (« *redaktionnelles Versehen* »), cf. ATHANAS/BAUER-BALMELLI, *Besteuerung der Unternehmung*, p. 573.

2519 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 621.

2520 La LFus est entrée en vigueur au 1er juillet 2004.

Se pose dès lors la question de la relation entre l'art. 18 al. 2 et 19 LIFD. A notre sens, ces deux dispositions visent deux situations différentes. Alors que la première appréhende la situation dans laquelle un actif isolé est transféré, la deuxième disposition mentionnée ici vise le transfert d'ensemble de biens qui intervient dans le cadre d'une restructuration (« *Vermögensgesamtheit* »)[2521]. En outre, ces deux dispositions ont une fonction différente. L'art. 18 al. 2 LIFD vise à éviter les pertes de substance fiscale lors de transfert d'actifs à l'étranger. L'art. 19 LIFD quant à lui a la fonction de neutraliser certains types de restructuration de sociétés de personnes[2522]. Ces deux dispositions sont donc conceptuellement différentes.

(iii) Pour les personnes morales

L'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD prévoit que le transfert à l'étranger du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable est assimilé à une liquidation. Notons d'ores et déjà que le transfert à l'étranger d'éléments économiques isolés appartenant à une personne morale n'est pas mentionné expressément par la loi. La doctrine distingue à cet égard le cas de transfert qualifié prévus par la loi, d'une part, du cas de transfert simple pour lequel une base légale fait défaut, d'autre part[2523]. Nous reviendrons plus bas sur la problématique du défaut de base légale pour les cas de transfert simple et la controverse doctrinale qui l'entoure[2524].

Outre la disposition mentionnée ci-dessous, l'art. 61 LIFD prévoit que les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructurations pour autant que cette dernière reste assujettie en Suisse. Cette disposition, comme l'art. 19 LIFD, n'est à notre sens pas une base légale fondant une imposition mais vise à neutraliser certaines opérations de restructuration.

(iv) Dans la LHID

L'art. 8 al. 1 LHID prévoit une clause permettant d'imposer les transferts à l'étranger d'actifs isolés de la fortune commerciale de personnes physiques. Contrairement à l'art. 18 al. 2 LIFD, cette disposition n'assimile pas le transfert à l'étranger à une aliénation mais prévoit uniquement que « le

---

2521 LOCHER, *Kommentar I*, n. 114 ad art. 18.

2522 Conformément à la conception défendue dans le cadre de la présente recherche, les normes de restructurations n'ont qu'une portée limitative de l'imposition et ne fondent pas cette dernière, cf. *supra*, p. 54.

2523 Notamment : ATHANAS, *Aussensteuerliche Bestimmungen*, p. 442.

2524 Cf. *infra*, p. 511 ss.

produit de l'activité lucrative indépendante comprend également tous les bénéfices en capital provenant […] du transfert dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger d'éléments de la fortune commerciale ». Cette disposition, qui ne s'applique pas aux personnes morales[2525], ne prévoit pas une fiction d'aliénation ou de liquidation[2526].

La LHID contient également une clause de réserve pour les restructurations internationales aux articles art. 8 al. 3 et 24 al. 3 LHID, dont la portée est identique à celle prévue dans la LIFD[2527]. Conformément à la conception défendue ici[2528], les dispositions prévoyant une réserve à la neutralité fiscale des opérations de restructuration[2529] ne fournissent pas une base légale permettant d'appréhender les transferts de siège, d'administration effective ou de l'établissement stable d'une personne morale qui interviendrait en dehors d'un cas de restructuration[2530].

En revanche, à part ces deux dispositions, elle ne contient pas de disposition prévoyant expressément un impôt de départ en cas de transfert à l'étranger de siège, de l'administration ou d'un établissement stable d'une personne morale[2531]. Selon la doctrine majoritaire[2532], l'impôt de départ international ne peut pas être simplement déduit par opposition de l'art. 24 al. 2 lit. b LHID. Cette disposition qui prévoit que « le transfert du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable dans un autre canton ne constitue pas un bénéfice imposable » n'a qu'un aspect intercantonal et ne trouve pas d'application *a contrario* dans les relations internationales. Une telle interprétation *a contrario* violerait le principe de la légalité qui requiert que les règles fiscales correctrices disposent d'une base

2525 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 564.

2526 Ce point sera abordé ci-dessous, cf. *infra*, p. 545.

2527 C'est-à-dire qu'elle ne fonde pas une imposition mais permet la neutralité fiscale de certaines opérations de restructuration.

2528 Cf. *supra*, p. 54 s.

2529 Art. 8 al. 3 et 24 al. 3 LHID.

2530 Du même avis : REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 564.

2531 Ce point est également relevé par REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 565 ; HONOLD/STOCKER, *Cross-border*, p. 704, nbp 21.

2532 Notamment REICH, *Grundriss*, p. 66 ; ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 96 ; KUHN /BRÜLISAUER, *StHG Komm*, n. 62 ad art. 24 ; Cf. également MESSAGE LHID, p. 118 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 564 et implicitement, p. 625.

légale claire et précise[2533]. A notre sens, on ne saurait dès lors conférer une portée internationale à cette disposition[2534].

Au vu de l'absence de prescription dans la LHID, une base légale cantonale est nécessaire pour appréhender les réserves latentes afférantes à des personnes morales qui sortent de la souveraineté fiscale suisse[2535]. La plupart des cantons ont une disposition légale dont le libellé se base en général sur la réglementation prévue par la LIFD[2536]. Pour cette raison, la présente recherche se fonde sur la situation prévalant selon cette loi fédérale.

2. Imposition partielle versus imposition totale

a. Problématique

La loi assimile à une liquidation le transfert à l'étranger du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable[2537] et à une aliénation le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger[2538]. *A priori*, on pourrait penser que dès qu'un des cas de transfert qualifié mentionné par la loi est réalisé, toutes les réserves latentes afférentes au sujet fiscal doivent être imposées[2539]. Le but du présent chapitre est de démontrer que tel ne saurait être le cas.

2533 Concernant l'application du principe de la légalité en droit fiscal, cf. *supra*, p. 102 ss.

2534 *Contra* : GURTNER, *Steuerobjekt*, p. 363 ; WIDRIG, *Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften*, p. 133 ; ATHANAS, *Aussensteuerliche Bestimmungen*, p. 442.

2535 ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 96 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 564 ; KUHN/BRÜLISAUER, *StHG Komm,* n. 166 ad art. 24.

2536 REICH, *Grundriss*, p. 66.

2537 Art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD.

2538 Art. 18 al. 2 LIFD.

2539 WIDRIG, *Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften*, p. 135 ; GURTNER, *Steuerobjekt*, p. 363, nbp 21 ; cf. également ATHANAS, qui relève que cette conclusion pourrait *a priori* également être déduite de la formulation de la LHID mais que c'est moins évident (« *weniger zwingend* »), cf. ATHANAS, *Aussensteuerlich Bestimmungen*, p. 443 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 565 et 620 ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 309.

La plupart des auteurs[2540] considèrent en effet que la fiction de liquidation respectivement d'aliénation est une fiction partielle et non pas totale[2541]. Ainsi, seules les réserves latentes dont l'imposition future échappe au fisc suisse doivent être appréhendées. Il est dès lors indispensable d'identifier la substance fiscale qui était auparavant imposable en Suisse en cas de liquidation effective mais qui ne le sera plus en raison de l'émigration. Une imposition qui excéderait cette limite, irait au-delà du but de l'impôt de départ et serait problématique d'un point de vue constitutionnel[2542]. Selon la doctrine[2543], cette solution doit être retenue aussi bien dans le cadre de l'application de l'art. 18 al. 2 LIFD que dans celui de l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD.

En outre, cette conception domine également par rapport au traitement fiscal des restructurations transfrontalières[2544]. En effet, le législateur a préféré le terme « pour autant » à celui de « à condition que » car il permettait de mieux tenir compte du fait que seules les réserves latentes dont l'imposition n'était plus assurée ne bénéficient pas de la neutralité fiscale prévue par les art. 19 et 61 LIFD[2545]. La substance fiscale qui demeure

---

2540 LOCHER, *Kommentar I*, n. 111 ad art. 18 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 153 ad art. 58. Selon REICH, seules les réserves latentes qui ne seront plus « *fiskalisch verknüpft* » en Suisse seront imposées, cf. REICH, *DBG-Komm*, n. 36 ad art. 18 ; REICH, *Grundriss*, p. 66 ; REICH, *Realisation stiller Reserven und Unternehmensumstrukturierungen*, p. 580 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 370 ; ATHANAS/BAUER-BALMELLI, *Besteuerung der Unternehmung*, p. 572 ; BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 284 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 92 ad art. 57-58 ; ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 98 ; ATHANAS, *Aussensteuerliche Bestimmungen*, p. 441 et 443 ; GURTNER, *Steuerobjekt*, p. 363 ; OECHSLIN-SAUPPER, *Cross border reorganization*, p. 259 ; PROBST, *DBG Kommentar, Band 2*, p. 89 ; WIDRIG, *Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften*, p. 136 et 144 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 565 et 621 ; DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 66 ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 304 et 310 ; HONOLD/STOCKER, *Cross-border*, p. 705.

2541 Ce point de vue était déjà partagé par la doctrine avant même l'entrée en vigueur de la LIFD et la LHID, p. ex. YERSIN : « Lorsque, seul le siège est déplacé à l'étranger et que l'entreprise suisse subsiste en tant qu'établissement stable, il n'y a pas lieu d'imposer les réserves latentes, car l'entreprise reste assujettie à l'impôt de façon limitée en Suisse », cf. YERSIN, *Apports et retraits*, p. 179 ; KÄNZIG considérait également que seules les réserves latentes qui sortaient objectivement de l'assujettissement en Suisse devaient être décomptées, cf. KÄNZIG, *Kommentar Wehrsteuer*, n. 16 ad art. 12 al. 2 ; notons toutefois que l'existence d'une base légale prévoyant l'impôt de départ international était débattue, cf. *supra*, p. 488 ss.

2542 LOCHER, *Kommentar II*, n. 153 ad art. 58.

2543 LOCHER, *Kommentar II*, n. 153 ad art. 58 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 111 ad art. 18 ; REICH, *Realisation stiller Reserven und Unternehmensumstrukturierungen*, p. 580 ; ATHANAS, *Aussensteuerliche Bestimmungen*, p. 441.

2544 Art. 19 al. 1 LIFD et 61 al. 1 LIFD.

2545 Cette problématique sera examinée ci-dessous, cf. *infra*, p. 536 ss.

assujettie en Suisse est couverte par ces dispositions et ne doit pas être frappée par une imposition en cas de restructuration internationale.

b. Prise de position

A notre sens, il ne fait aucun doute que l'imposition doit se limiter aux réserves latentes qui quittent la souveraineté fiscale suisse. On ne saurait d'ailleurs parler de « départ » tant que ces dernières restent soumises à l'assujettissement en Suisse. Le fait que les réserves latentes (où les éléments de fortune auxquels elles se rattachent) soient transférées physiquement à l'étranger ne joue aucun rôle dans ce contexte. En outre, le transfert de siège ou même de l'administration effective de la société qui possède des actifs en Suisse n'est pas non plus gage du départ de l'ensemble de la substance fiscale afférente à la société. Seule est déterminante la cessation de l'assujettissement subjective des réserves latentes concernées. Ce principe vaut à notre sens aussi bien lorsque le sujet transférant ou transféré est une personne physique ou une personne morale.

Pour déterminer si l'assujettissement perdure, il faut en conséquence examiner l'ensemble des circonstances du cas concret. Pour ce faire, les conventions de double imposition conclues par l'Etat de départ jouent naturellement un rôle essentiel. Elles sont, avec l'examen du droit fiscal interne, le point de départ de l'analyse. Toutes les réserves latentes dont le droit d'imposer ne sera plus attribué à l'Etat de départ peuvent être appréhendées par les dispositions topiques de la loi suisse[2546]. En revanche, rien ne justifie que l'autorité fiscale suisse taxe des réserves latentes dont l'imposition ultérieure en Suisse reste garantie.

Une interprétation conforme au but de la loi doit déboucher sur un tel résultat. Certains auteurs germanophones parlent à juste titre de « *teleologische Reduktion* », faisant référence à l'interprétation restrictive qui s'impose dans ce contexte en raison du sens et de l'esprit des dispositions analysées. Nous nous rallions à ce point de vue qui préconise donc une fiction de réalisation partielle[2547]. Une autre interprétation serait contraire au sens de la loi qui est d'imposer les réserves latentes qui quittent définitivement la souveraineté fiscale suisse. Elle correspond également à la

[2546] Art. 18 al. 2 LIFD et art. 58 al. 1 lit. c LIFD.

[2547] C'est-à-dire de liquidation (pour les personnes morales, art. 58 al. 1 lit. c LIFD) ou d'aliénation partielle (pour les personnes physiques, art. 18 LIFD). Nous présenterons ci-dessous notre position sur la différence de terminologie employée dans ce contexte entre les personnes physiques et morales, cf. *infra*, p. 540.

nature de la réalisation systématique qui, en tant qu'*ultima ratio*, doit être interprétée de manière restrictive.

B. Transfert du siège et/ou de l'administration effective d'une personne morale suisse

1. Généralités

L'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD prévoit que le transfert du siège ou de l'administration effective est assimilé à une liquidation. A la lecture de cette disposition, on pourrait penser que le transfert d'un de ces deux critères de rattachement déclenche inconditionnellement les conséquences fiscales d'une aliénation[2548]. Or, tel n'est pas le cas. En effet, ces deux critères sont employés de manière alternative pour déterminer l'assujettissement illimité en Suisse[2549]. Ainsi, dans l'hypothèse où uniquement l'un de ces deux critères de rattachement est transféré à l'étranger, il faut déterminer si l'assujettissement en Suisse est modifié ou non[2550].

Les développements qui vont suivre appellent aussi les remarques suivantes. Lorsque la loi prévoit que le transfert de siège est assimilé à une liquidation, elle règle uniquement les conséquences fiscales au niveau de l'impôt sur le bénéfice dont doit s'acquitter la société[2551]. Le sort des actionnaires n'est pas touché dans la mesure où la société continue à exister[2552] et ces derniers ne reçoivent pas de dividende de liquidation. Après l'opération, ils détiendront des actions d'une société étrangère alors qu'auparavant, ils détenaient des actions d'une société suisse. En

---

2548 Pour HELBING, le libellé de cette disposition est rédigé de manière trop large (« *zu weit gefasst* »), cf. HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 303.

2549 Les personnes morales sont assujetties en Suisse en raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles y ont leur siège ou leur administration effective, cf. art. 50 LIFD ; la même règle est applicable pour les impôts directs des cantons et des communes et ceci aussi bien pour les impôts sur le bénéfice que sur le capital, cf. art. 20 LHID ; MARAIA, *Swiss Residence of Companies*, p. 803 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 2 ad art. 50.

2550 WIDRIG, *Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften*, p. 133, nbp 620.

2551 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 623.

2552 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 287.

conséquence, l'opération est en principe neutre fiscalement pour les actionnaires du point de vue de l'impôt sur le revenu[2553].

Dans le chapitre suivant, nous distinguons deux situations de base. Le transfert du siège et de l'administration effective à l'étranger (ch. 3) d'une part, et le transfert du siège mais maintien de l'administration effective en Suisse et sa situation inverse, c'est-à-dire le transfert de l'administration effective mais maintien du siège en Suisse (ch. 4), d'autre part. A titre préliminaire, il nous semble intéressant de présenter la situation qui prévaut en droit civil (ch. 2).

2. Excursus : aperçu en droit civil

La disposition topique du droit civil dans le contexte du départ d'une société suisse à l'étranger[2554] se trouve aux articles 163 ss LDIP. Selon cette disposition, une société suisse peut, sans procéder à une liquidation ni à une nouvelle fondation, se soumettre au droit étranger si elle satisfait aux conditions fixées par le droit suisse[2555] et si elle continue d'exister en vertu du droit étranger.

La doctrine ancienne fait une distinction entre les transferts de siège à proprement ou à improprement parlé[2556] respectivement au sens large ou au sens étroit du terme[2557]. On parle de transfert de siège proprement dit lorsqu'une personne morale abandonne son siège social sans liquidation et en fonde un nouveau dans un autre Etat, sans nouvelle incorporation et en maintenant son identité et sa personnalité juridique[2558]. On parle de transfert de siège improprement dit lorsque la personne morale est dissoute et est nouvellement créée dans le nouvel Etat[2559]. Dans ce dernier cas, la société

2553 En revanche, cette opération déclenche le prélèvement d'un impôt anticipé en vertu de l'art. 4 al. 2 LIA selon lequel le transfert du siège d'une personne morale est assimilé, pour l'impôt anticipé, à une liquidation du point de vue fiscal, cf. BRÜLISAUER, *Sitzverlegung*, p. 48 ss ; dans ce cas, la procédure de déclaration est applicable selon l'art. 24 al. 1 lit. d OIA.

2554 Les articles 161 ss LDIP traitent quant à eux du transfert d'une société étrangère en Suisse.

2555 Cf. notamment l'art. 171 LIFD selon lequel une personne morale ne peut être radiée du registre du commerce que lorsque l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct communique à l'office du registre du commerce que les impôts dus sont payés ou qu'ils ont fait l'objet de sûretés.

2556 EGLI, *Sitzverlegung*, p. 25 ; cf. également BALTHASAR, *Reservenbesteuerung*, p. 65.

2557 MEIER-HAYOZ, *Sitzverlegungen*, p. 63 ss.

2558 MÜLLER, *Sitzverlegung*, p. 80 ; EGLI, *Sitzverlegung*, p. 25.

2559 EGLI, *Sitzverlegung*, p. 26 ; MEIER-HAYOZ, *Sitzverlegungen*, p. 67s ; PFUND, *Verrechnungssteuer*, n. 6.2 ad art. 4.

disparaît et est reprise par une nouvelle société ayant une personnalité juridique différente.

3. Transfert à l'étranger du siège et de l'administration effective

a. Sans maintien d'un établissement stable en Suisse

Lorsque le transfert du siège coïncide avec le transfert définitif de l'administration effective à l'étranger, l'assujettissement en Suisse cesse[2560] et ceci indépendamment de l'application de toute convention de double imposition[2561]. Dans ce sens, l'imposition des réserves latentes transférées n'est plus garantie et un prélèvement de l'impôt se justifie. Ce cas est couvert par l'art. 58 al. 1 lit. c, *in fine* LIFD qui fournit à cet égard une base légale suffisante.

Cela dit, lors de l'émigration du siège et de l'administration effective d'une société, il y a lieu de limiter l'imposition aux seules réserves latentes dont l'assujettissement en Suisse cesse[2562]. Ce ne sera généralement pas le cas de la substance fiscale rattachée à un immeuble ou à un établissement stable sis en Suisse. L'examen de cette situation fait l'objet du paragraphe suivant.

b. Avec maintien d'un établissement stable ou d'un immeuble en Suisse

La situation présentée ci-dessous doit être distinguée de celle où le siège et l'administration effective d'une société sont transférés à l'étranger mais que cette dernière maintient en Suisse un établissement stable ou un immeuble. L'opération envisagée ici a pour effet que l'assujettissement illimité se transforme en assujettissement limité.

La doctrine majoritaire[2563] considère, à juste titre, que seules les réserves latentes transférées qui quittent la souveraineté de la Suisse peuvent

---

2560 Cf. art. 54 al. 2 LIFD.

2561 Du même avis : DANON, *CR-LIFD*, n. 91 ad art. 57-58 ; BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 293, nbp 848.

2562 VON SIEBENTHAL/SPORI, *Transfer von Wirtschaftsgütern*, p. 525 ; PROBST, *DBG Kommentar, Band 2*, p. 89 ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 303, nbp 988.

2563 DANON, *CR-LIFD*, n. 92 ad art. 57-58 ; VON SIEBENTHAL/SPORI, *Transfer von Wirtschaftsgütern*, p. 525 ; BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 282 ; pour REICH, seules les réserves latentes qui ne sont plus « *fiskalisch verknüpft* » peuvent être imposées, cf. REICH, *Grundriss*, p. 65 ; WIDRIG, *Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften*, p. 136.

être imposées. Les réserves latentes qui restent assujetties en Suisse car elles sont liées à un établissement stable ou à un immeuble ne doivent pas être décomptées[2564]. Ainsi, malgré le fait que la loi assimile le transfert à l'étranger du siège et de l'administration à une liquidation, il faut retenir que seules les réserves latentes qui migrent peuvent être appréhendées.

4. Transfert du siège uniquement et transfert de l'administration effective uniquement

Dans la mesure où les critères de rattachement personnel des personnes morales sont des critères alternatifs[2565], la disparition de l'un d'eux ne conduit pas automatiquement à la cessation de l'assujettissement en Suisse. Il n'est pas certain que le déplacement à l'étranger du siège statutaire de la société modifie l'assujettissement subjectif de la société en Suisse. Au contraire, l'assujettissement en Suisse peut très bien être maintenu en raison de l'administration effective dans ce pays[2566]. Ce sera notamment le cas lorsqu'une société de capitaux transfert son siège à l'étranger mais maintien en Suisse l'ensemble de son exploitation de production, ainsi que tous ses actifs et son administration effective. Dans cette situation aucun décompte des réserves latentes ne peut avoir lieu. Il s'agit d'un simple changement d'habit juridique (« *rechtlicher Gewand* ») qui n'a aucune incidence d'un point de vue économique[2567]. D'un autre côté, il est également possible comme nous le verrons ci-dessous que le transfert à l'étranger de l'administration effective ne conduise pas à une modification de l'assujettissement si le siège statutaire reste dans l'Etat de départ.

Pour déterminer si un transfert dans une autre souveraineté fiscale a lieu, il sied d'examiner en premier lieu si une éventuelle convention de double imposition est applicable. Le cas échéant, on recherchera selon les dispositions applicables si les critères déterminant l'assujettissement en Suisse sont modifiés de sorte que ce dernier se termine.

A cet égard, il faut constater qu'en principe, le droit fiscal international donne plus d'importance à l'administration effective qu'au lieu du siège statutaire. En effet, la presque totalité des conventions de double imposition

---

2564 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 284, nbp 802.

2565 MARAIA, *Swiss Residence of Companies*, p. 803 ; LOCHER, *Kommentar II*, n, 2 ad art. 50.

2566 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 282.

2567 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 284, nbp 802.

conclues par la Suisse donne la priorité à l'administration effective[2568]. C'est également ce qui est prévu par le modèle de convention de l'OCDE[2569]. Ainsi, dans le cas classique où la CDI applicable correspond au modèle de convention de l'OCDE, le transfert du siège statutaire uniquement, ne devra pas donner lieu au prélèvement de l'impôt sur le bénéfice[2570].

La situation est différente si le siège ou l'administration effective est transféré dans un Etat avec lequel la Suisse n'a pas conclu de convention de double imposition. Dans la mesure où l'impôt sur le bénéfice se rattache alternativement à la notion de siège ou d'administration effective en Suisse[2571], l'assujettissement en Suisse ne prend fin que lorsque l'un et l'autre sont déplacés ensemble à l'étranger[2572]. C'est seulement à cette condition qu'un impôt de départ devrait en principe être prélevé.

C. Transfert du domicile d'une personne physique suisse

1. Généralités

La globalisation a engendré une hausse de la fréquence des transferts de domicile à l'étranger[2573]. Ce phénomène a pour effet que les Etats d'émigration craignent de perdre des recettes fiscales et cherchent à imposer les plus-values créées alors que les personnes physiques étaient domiciliées sur leur territoire. Malgré cet état de fait, il est intéressant de relever que le

2568 La convention de double imposition de 1951 entre la Suisse et les Pays-Bas qui était l'une des seules selon laquelle l'état du siège statutaire était considéré comme l'Etat de domicile, en cas de conflit de résidence entre l'Etat dans lequel se trouve le siège et l'autre Etat dans lequel se trouve sa direction effective a été amendé sur ce point et suivra désormais le Modèle de convention de l'OCDE, cf. MESSAGE CDI CH-NL, p. 5248.

2569 C'est en effet ce qui ressort de l'art. 4 al. 3 CM-OCDE, pour qui, lorsqu'une personne autre qu'une personne physique est résidente de deux états contractants, elle est considérée comme un résident de l'état où son siège de direction effective est situé. MARAIA relève que sur les 70 conventions de double imposition conclues actuellement par la Suisse, plus de 50 suivent exactement ce modèle. En outre, plus de 10 conventions contiennent simplement un critère supplémentaire de l'incorporation et deux autres mentionnent expressément le siège principal comme critère de rattachement additionnel, cf. MARAIA, *Swiss Residence of Companies*, p. 809.

2570 Des règles particulières prévalent pour l'impôt anticipé, cf. art. 4 al. 2 LIA.

2571 Art. 50 LIFD.

2572 DANON, *CR-LIFD*, n. 91 ad art. 57-58 ; AGNER/JUNG/STEINMANN, *Kommentar*, n. 2 ad art. 54 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 32 ad art. 54.

2573 IFA, *transfert of residence*, p. 1.

Modèle de convention de l'OCDE ne traite pas la problématique du transfert de domicile d'un individu d'un Etat à un autre[2574].

En droit suisse, aucune disposition légale ne prévoit expressément le prélèvement d'impôt lors du transfert de domicile d'une personne physique dans un autre Etat[2575]. L'art. 18 al. 2 LIFD notamment mentionne uniquement le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger mais ne fait pas référence au transfert de domicile.

Selon la doctrine[2576], le fait que l'art. 18 al. 2 LIFD aille moins loin que l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD qui prévoit le transfert à l'étranger des critères de rattachement personnel des personnes morales[2577] ne change rien au fait que lorsque des réserves latentes sortent de la souveraineté fiscale suisse, elles doivent être considérées comme réalisées et imposées en conséquence. Ce point de vue, discutable du point de vue du principe de la légalité, appelle quelques remarques qui font l'objet du présent chapitre. Dans ce contexte, nous examinerons en premier lieu l'effet du transfert de domicile sur la fortune privée du contribuable (let. b) puis sur sa fortune commerciale (let. c)[2578].

2. Fortune privée

a. En général

Lorsqu'une personne physique transfert son domicile dans un autre Etat, son assujettissement illimité à l'impôt en Suisse cesse[2579]. On pourrait donc à priori penser que la Suisse, en tant qu'Etat de départ, coure le risque de perdre de la substance fiscale non imposée. Or tel n'est pas le cas en raison de l'exonération des gains en capital privés[2580]. Vu que les gains effectués

2574 IFA, *transfert of residence*, p. 1.

2575 Ce point est reconnu par le Conseil fédéral qui retient qu'« en l'occurrence, une imposition au départ n'aurait aucun sens : d'une part, la LIFD ne connaît pas un tel impôt et, d'autre part, le collaborateur ne réalise rien en quittant la Suisse », cf. MESSAGE participations de collaborateurs, p. 541.

2576 REICH, *DBG-Komm*, n. 35 ad art. 18.

2577 Transfert de siège ou d'administration effective.

2578 Pour un aperçu de la distinction entre la fortune commerciale et la fortune privée, cf. *supra*, p. 179 ss.

2579 Relevons que selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'assujettissement en Suisse d'une personne physique ne cesse que lorsque cette dernière prouve avoir élu domicile dans un nouvel état, cf. ATF n°2A.475/2003 = RDAF 2005 II 103.

2580 Art. 16 al. 3 LIFD.

sur la fortune privée sont exonérés, les éléments économiques de la fortune privée n'englobent pas de substance fiscale non imposée. Le fisc suisse ne subit par conséquent pas de préjudice lors du transfert à l'étranger du domicile d'une personne physique détenant des éléments économiques uniquement dans sa fortune privée. Le transfert d'éléments de la fortune privée hors de la Suisse n'a donc pas d'incidence fiscale[2581]. Pour cette raison, la problématique de l'impôt de départ en cas de transfert de domicile n'est pas d'une importance pratique fondamentale en droit suisse.

Il faut cependant faire une réserve concernant les options que le contribuable transférant a perçues en tant que revenu de son activité lucrative dépendante et qui n'ont pas encore fait l'objet d'une imposition. Dans la mesure où la situation est sur le point de changer avec l'entrée en vigueur de la nouvelle loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateurs, nous proposons de présenter dans un premier temps la situation avant cette modification législative (let. b, i) puis nous présenterons la situation consécutive à cette révision (let. b, ii).

b. Imposition des options

(i) Situation avant l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateurs

Selon la pratique de l'administration fédérale des contributions[2582], les options de collaborateurs sont en principe imposées lors de leur octroi. Tel n'est cependant pas le cas lorsque les options ont une durée supérieure à 10 ans, lorsqu'elles sont assorties d'un délai de blocage de plus de 5 ans ou encore lorsqu'elles sont liées à de nombreuses conditions personnelles. Dans ces cas, l'administration fédérale des contributions considère qu'elles ne peuvent pas être évaluées objectivement et qu'en conséquence, la réalisation n'intervient qu'au moment où l'option est exercée[2583]. Il en va de même lorsque l'option est liée à une clause de vesting[2584] ou d'une clause de troncature[2585]. Dans ces cas également, une réalisation intervient en principe

---

2581 LANG/LÜDICKE/REICH, *Wegzug*, p. 2.

2582 Circulaire AFC, options de collaborateurs, ch. 4.1 ; la circulaire prévoit un abattement en cas d'options assorties d'une période de blocage, cf. circulaire AFC, options de collaborateurs, ch. 4.3.

2583 Circulaire AFC, options de collaborateurs, ch. 4.1.

2584 Il s'agit d'une clause résultoire selon laquelle, en présence de certains critères (p. ex. perte de l'emploi), l'employé n'a pas droit à l'option.

2585 Il s'agit d'une clause selon laquelle le délai d'exercice est raccourci en cas de terminaison du contrat de travail.

au moment de l'exercice de l'option[2586]. En présence d'options dont l'imposition a été reportée jusqu'à son exercice, l'autorité fiscale cantonale peut être tentée de prélever un impôt lors du départ de Suisse du bénéficiaire de l'option. Dans ce contexte, la pratique diffère d'un canton à l'autre[2587]. Alors que certains cantons romands semblent imposer au moment du départ la différence entre la valeur de l'action au moment du départ de Suisse et le prix d'exercice de l'option, la plupart des cantons suisses alémaniques n'imposent en principe pas les options dont l'imposition a été reportée jusqu'au moment de l'exercice[2588].

A notre sens, la pratique des cantons mentionnée ci-dessus selon laquelle le transfert de domicile représente un cas de réalisation ne doit pas être suivie en raison du défaut de base légale. Ce point, reconnu par le Conseil fédéral[2589], vaut naturellement uniquement dans la mesure où le droit cantonal ne prévoit pas une disposition selon laquelle le transfert du domicile à l'étranger est assimilé à une réalisation. Alors que l'art. 18 al. 3 LIFD rend applicables les règles sur la détermination du bénéfice pour les personnes physiques tenant une comptabilité en bonne et due forme, ce renvoi ne vaut pas pour les contribuables exerçant une activité lucrative dépendante. On ne peut dès lors pas construire une base légale en assimilant le transfert de domicile à un transfert du siège ou de l'administration effective selon l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD. Ainsi, le transfert de domicile de contribuable exerçant une activité lucrative dépendante, n'est pas prévu par la LIFD et ne peut dès lors pas déclencher une imposition.

(ii) Situation après l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateurs

La situation présentée ci-dessus est sur le point de changer. En effet, selon la nouvelle loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateurs,

---

2586 C'est le cas en général dans les cantons germanophones, cf. KUMSCHICK/KAUFMANN, *Mitarbeiterbeteiligungen*, p. 514.

2587 Ces derniers étant en effet relativement libres dans la mesure où les circulaires et lettre-circulaires de l'administration fédérale des contributions ne règlent pas ces états de fait internationaux, cf. KUMSCHICK/KAUFMANN, *Mitarbeiterbeteiligungen*, p. 515.

2588 BESSO, *Rapport suisse*, p. 541 ; KUMSCHICK/KAUFMANN, *Mitarbeiterbeteiligungen*, p. 5145. En pratique, pour créer plus de sécurité sur la situation fiscale de l'employé et lui éviter une double imposition qui est probable en cas de transfert dans un état qui prélève l'impôt au moment de l'exercice de l'option, les employeurs concluent des accords avec les autorités fiscales compétentes et prévoient des dispositions sur le moment de l'imposition et les conséquences du transfert de domicile hors de Suisse, cf. BESSO, *Rapport suisse*, p. 542.

2589 Cf. MESSAGE participations de collaborateurs, p. 541.

dont l'entrée en vigueur a été fixée au 1er janvier 2013, seules les options non cotées ou non négociables seront imposables au moment de leur exercice par le contribuable[2590]. En pratique, il s'agit d'une grande partie des options concédées dans le cadre de plans d'intéressement des collaborateurs[2591]. Dès lors, le transfert du domicile à l'étranger aura pour effet que des options ne seront plus imposables en Suisse. En conséquence, en cas de départ à l'étranger, la nouvelle loi prévoit un mécanisme d'imposition à la source lorsque le contribuable n'est pas résident en Suisse au moment de l'exercice de l'option[2592]. Ce mécanisme permet de sauvegarder les droits du fisc suisse sur la partie de la plus-value qui lui est attribué proportionnellement au temps passé sur son territoire[2593]. Dans cette mesure, une imposition au moment du départ à l'étranger n'est plus nécessaire[2594]. Le moment de l'imposition demeure celui de l'exercice de l'option et l'autorité fiscale suisse est fondée à prélever l'impôt sur la substance fiscale qui lui revient.

A notre sens, même si elle n'est pas parfaite et nécessite un effort d'interprétation sur de nombreux points[2595], la nouvelle loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateurs a le mérite d'améliorer le traitement fiscal international des options reçues dans le cadre de plans d'intéressement. Dans ce sens également, elle permet de mettre en œuvre les recommandations de l'OCDE sur l'attribution du droit d'imposer les

2590 Art. 17b al. 3 nLIFD et art. 7d al. 3 nLHID.

2591 Selon KUMSCHICK/KAUFMANN, la plupart des options reçues dans le cadre de plan d'intéressement des collaborateurs sont soumises à certaines conditions d'acquisition et ne sont normalement pas cotées en bourse, cf. KUMSCHICK/KAUFMANN, *Mitarbeiterbeteiligungen*, p. 514.

2592 Pour assurer la taxation ultérieure des avantages découlant de l'exercice d'options imposables partiellement en Suisse, l'art. 97a nLIFD prévoit que « les personnes qui sont domiciliées à l'étranger lorsqu'elles perçoivent des avantages appréciables en argent dérivant d'options de collaborateur non négociables (art. 17*b*, al. 3) sont imposées proportionnellement sur cet avantage conformément à l'art. 17*d*. » ; le même mécanisme est prévu à l'art. 35 al. 1 lit. i nLIFD.

2593 La nouvelle loi prévoit l'attribution du droit d'imposer la plus-value générée en proportion du temps passé en Suisse et dans l'Etat d'arrivée ; selon l'art. 17d nLIFD, « si le contribuable n'était ni domicilié ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal pendant tout l'intervalle entre l'acquisition et la naissance du droit d'exercice de l'option de collaborateur non négociable (art. 17*b*, al. 3), les avantages appréciables en argent dérivant de cette option sont imposés proportionnellement au rapport entre la totalité de cet intervalle et la période passée en Suisse » ; le même principe est prévu à l'art. 7f nLHID.

2594 « une imposition au départ n'aurait aucun sens », cf. MESSAGE participations de collaborateurs, p. 541.

2595 Pour un aperçu de certains problèmes d'interprétation qui pourraient se poser lors de la mise en œuvre de la nouvelle loi, cf. GANI, *participations de collaborateurs*, n. 1 ss.

options[2596]. Par le biais du prélèvement à la source, le cas d'impôt de départ présenté dans le présent chapitre est évité. Cette amélioration, outre le fait qu'elle démontre une fois encore que le législateur est conscient du caractère problématique de l'imposition en raison de la réalisation systématique, permet d'éviter les problèmes de liquidité et d'évaluation typiques à la réalisation systématique et autorise une plus grande mobilité transfrontalière des personnes physiques. Pour ces raisons, nous l'accueillons positivement.

3. Fortune commerciale

La situation est différente lorsqu'un contribuable indépendant transfère son domicile hors de la souveraineté fiscale de notre pays. Dans l'hypothèse où un entrepreneur dispose d'une entreprise à l'étranger alors qu'il est résident en Suisse, son départ pour l'étranger a pour effet que son assujettissement illimité prenne fin. Si ce même entrepreneur dispose d'une entreprise en Suisse et qu'il transfère son domicile à l'étranger, son assujettissement illimité se transforme en un assujettissement limité[2597]. Il faut dès lors déterminer si les modifications d'assujettissement précitées entrainent une perte de substance fiscale pour le fisc suisse.

L'art. 18 al. 2 LIFD ne contient pas de base légale expresse prévoyant une règle correctrice en cas de transfert de domicile à l'étranger[2598]. Cela dit, une telle règle correctrice n'est pas absolument nécessaire en l'espèce dans la mesure où le droit de taxer les réserves latentes afférentes à la fortune commerciale est attribué en fonction de la localisation de l'entreprise ou d'éventuels établissements stables et non pas en fonction du domicile du contribuable. Dans la mesure où le transfert de domicile n'entraine en

---

2596 Rapport de l'OECD intitulé « *Cross-border income tax issues arising from employee stock option plans* » du 23 août 2004 ; les recommandations de ce report, accepté par le comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2004, ont été intégrées au commentaire du modèle de convention fiscale de l'OCDE, n. 12 ss ad art. 15.

2597 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 590.

2598 On peut cependant se demander si une telle base légale découle du renvoi aux règles de l'art. 58 LIFD contenu à l'art. 18 al. 3 LIFD. Selon cette conception, l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD qui prévoit le transfert à l'étranger de critères de rattachement personnel valables pour les personnes morales engloberait le transfert de critères de rattachement personnel valables pour les personnes physiques, c'est-à-dire le domicile. Une telle approche fonctionnelle, c'est-à-dire qui se base sur la fonction du critère transféré, qui ne vaudrait que pour les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante nous paraît soutenable. Cette constatation vaut malgré le fait que les dispositions en cause sont des règles fiscales correctrices qui doivent, selon la conception soutenue ici, être interprétées de manière restrictive.

principe pas de migration de substance fiscale, il n'est pas nécessaire de prévoir une imposition en raison de la systématique fiscale.

D. Transfert d'un établissement stable suisse

1. Généralités

L'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD prévoit que le transfert à l'étranger d'une entreprise ou d'un établissement stable est assimilé à une liquidation. Malgré la lettre *a priori* claire de la loi, cette opération fait naitre certaines controverses que le présent chapitre se propose d'analyser.

Une première problématique est liée à la question de savoir si l'imposition du transfert d'un établissement stable appartenant à une personne physique bénéficie d'une assise légale suffisante. En effet, cette opération n'est pas prévue expressément par l'art. 18 al. 2 LIFD qui mentionne le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans une entreprise ou un établissement stable à l'étranger mais pas le transfert de l'établissement stable ou de l'entreprise en tant que tel. Malgré cette imprécision de la loi, la doctrine[2599] semble l'admettre. A notre avis, cette solution peut être déduite du but et du sens de la loi. En effet, il serait illogique d'imposer le transfert d'éléments isolés mais pas le transfert d'ensemble d'éléments économiques (sous la forme en l'occurrence d'établissement stable). En outre, cette solution ressort également de la systématique de la loi. En effet, l'art. 58 LIFD qui prévoit expressément le transfert de l'établissement stable ou d'une entreprise est rendu applicable pour les personnes physiques tenant comptabilité par le renvoi contenu à l'art. 18 al. 3 LIFD. Ainsi, selon la conception défendue ici, l'imposition de la substance fiscale transférée à l'étranger dans le cadre du transfert d'une entreprise ou d'un établissement stable détenu par une personne physique bénéficie d'une base légale suffisante. Cette affirmation vaut sous les réserves que nous allons examiner ci-dessous.

A notre sens, le transfert à l'étranger d'un établissement stable dont le siège est en Suisse (ch. 2) doit être distingué du transfert à l'étranger d'un établissement stable d'une société dont le siège est à l'étranger (ch. 3).

[2599] Notamment : LOCHER, *Kommentar I*, n. 112 ad art. 18 ; REICH, *Steuerrecht*, p. 370 ; DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 66.

2. Transfert à l'étranger d'un établissement stable suisse d'une société suisse

Lorsqu'une société suisse transfère un établissement stable ou une entreprise à l'étranger, son rattachement personnel (respectivement illimité) en Suisse est en principe maintenu. Ce dernier étant rattaché au siège ou à l'administration effective[2600], l'opération examinée ici n'a pas d'influence à cet égard. Cela dit, la Suisse accorde de manière unilatérale (c'est-à-dire indépendamment de toute convention de double imposition) une exonération pour les entreprises et les établissements stables sis à l'étranger[2601]. Ainsi, *a priori*, la substance non imposée qui est transférée avec l'établissement stable et l'entreprise hors de la souveraineté de la Suisse pourra, le cas échéant, profiter de cette exonération et par conséquent ne sera plus imposable en Suisse.

Cela dit, il faut examiner si, en vertu des principes applicables en droit fiscal international, la Suisse perd définitivement la possibilité d'imposer ces réserves latentes transférées. Dans ce contexte, l'examen des règles applicables lors de la répartition du bénéfice entre le siège et l'établissement stable s'avère nécessaire.

En cas d'assujettissement illimité en Suisse, la doctrine majoritaire[2602] retient que la méthode fractionnaire [2603] doit être appliquée. Selon celle-ci, l'entreprise est considérée comme la plus petite unité et le résultat global de l'entreprise est réparti selon une clé de répartition en fonction de l'appartenance économique du bénéfice[2604]. Dans l'application de cette méthode, la Suisse peut tenir compte dans la détermination de la clé de répartition des réserves latentes créées en Suisse et diminuer d'autant l'exonération qu'elle accorde unilatéralement en faveur de l'établissement stable étranger. En conséquence, il n'est pas nécessaire de procéder immédiatement à l'imposition des réserves latentes lors de leur transfert, vu que celle-ci peut avoir lieu plus tard. Cette conception correspond au

---

2600 Art. 50 LIFD.

2601 Art. 52 al. 1, 2ème phrase LIFD. Le même principe vaut pour les personnes physiques, cf. art. 6 al. 1, 2ème phrase LIFD.

2602 BRÜLISAUER, *Attribution*, p. 645 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 25 ad art. 52 ; ATHANAS, *Aussensteuerliche Bestimmungen*, p. 432 ; ATHANAS/GIGLIO, *DBG-Komm*, n. 21 ad art. 52 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 179 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 372 *contra* PASCHOUD, *CR-LIFD*, n. 41 ad art. 52.

2603 Egalement appelée méthode par quoteparts, proportionnelle respectivement « *quotenmässige Ausscheidungsmethode* ».

2604 Dans ce sens, par exemple, cf. OBERSON, *droit fiscal suisse*, p. 179 ou REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 373 ss.

principe selon lequel une règle correctrice est une *ultima ratio* qui ne trouve application qu'en cas de nécessité. Ainsi, à notre sens, un report d'impôt jusqu'à la réalisation effective des réserves latentes transférées est possible et justifié.

3. Transfert à l'étranger d'un établissement stable suisse d'une société étrangère

Lorsqu'une société étrangère est assujettie en Suisse en raison d'un établissement stable sis dans notre pays, le rattachement est économique et limité au bénéfice imposable en Suisse[2605]. Le transfert de cet établissement stable ou de cette entreprise met fin au rattachement économique de la société en Suisse. Contrairement à la situation examinée dans le paragraphe précédent, aucun rattachement n'est maintenu en Suisse suite à l'opération.

Une situation similaire se rencontre en cas de transfert d'actifs qui prennent une telle dimension que la qualité d'établissement stable disparaît[2606]. Ce cas doit être à notre avis assimilé à un transfert d'établissement stable alors même qu'il n'y ait pas à proprement parlé de transfert d'établissement stable à l'étranger au sens de l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD mais plutôt une « disparition » d'établissement stable. Une solution contraire qui retiendrait que seul le transfert d'un établissement stable et non pas sa disparition ou la perte de sa qualification d'établissement stable mènerait à l'imposition de réserves latentes existantes représente une interprétation trop restrictive de la loi qui s'en pas en harmonie avec le sens et le but de celle-ci[2607]. En revanche, la situation où des actifs sont transférés de l'établissement stable sis en Suisse à la société mère à l'étranger mais dans laquelle l'établissement stable est maintenu en Suisse est traitée, selon la conception défendue ici, comme un transfert d'actif isolé et présentée dès lors dans le chapitre y afférent[2608].

2605 Art. 51 al. 1 lit. b LIFD en relation avec l'art. 52 al. 2 LIFD ; le même principe vaut pour les personnes physiques, cf. art. 4 al. 1 lit. b LIFD en relation avec l'art. 6 al. 2 LIFD.

2606 Cf. SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 89 ; cf. également VON SIEBENTHAL/SPORI, *Transfer von Wirtschaftsgütern*, p. 522.

2607 Du même avis, cf. BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 287 ; pour cet auteur, la perte du caractère d'établissement stable en Suisse doit être assimilée à sa liquidation provoquant le décompte des réserves latentes.

2608 Cf. *infra*, p. 509 ss.

Cette opération déjà qualifiée de réalisation systématique par la doctrine[2609] avant l'entrée en vigueur de la LIFD bénéficie désormais d'une base légale permettant son appréhension. L'opération présentée ici conduit ainsi au décompte des réserves latentes qui sont transférées hors de la souveraineté de la Suisse, dans la mesure où le fisc suisse perd définitivement la possibilité d'imposer ces dernières.

E. Transfert d'actifs isolés dans une autre souveraineté fiscale

1. Généralités

A titre préliminaire, il convient de noter ce qui suit. Le transfert d'actifs d'une société à un établissement stable doit être distingué de celui entre une société mère et sa filiale. En effet, le premier cas est un transfert interne à l'entreprise. L'établissement stable n'est pas une entité distincte mais est une partie de l'entreprise et à ce titre, il ne dispose pas de la personnalité juridique. Cela signifie donc que le transfert d'un actif à un établissement stable n'a en principe pas d'influence sur le bénéfice fiscal de l'entreprise[2610]. En revanche, dans le cas du transfert à une filiale, un changement de titularité juridique sur l'actif transféré a lieu dans la mesure où la filiale a une personnalité distincte de la société mère.

Le présent chapitre présente dans un premier temps le transfert d'actifs en relation avec un établissement stable (ch. 2) puis celui en relation avec une filiale (ch. 3).

2. Transfert d'actifs à un établissement stable

a. Aperçu

La problématique du transfert d'actifs à un établissement stable à l'étranger a longtemps été ignorée (ou presque) par la doctrine et par la pratique. Nous n'avons d'ailleurs connaissance d'aucune jurisprudence à ce sujet. Ce phénomène est dû à plusieurs facteurs. D'une part, les entreprises suisses ont plutôt tendance à opérer à l'étranger par le biais de filiales. Une autre raison réside dans le fait que les entreprises suisses réussissent souvent à trouver

[2609] SPORI parle dans ce contexte de « *klassischer, unbestreitbarer Entstrickungstatbestand* », cf. SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 89.

[2610] BRÜLISAUER, *Attribution*, p. 641.

avec les autorités fiscales des solutions acceptables pour chacune des parties[2611] et que les divergences d'appréciation finissent dès lors rarement devant les tribunaux. Une autre raison encore peut également peut être vue dans les taux traditionnellement bas de l'impôt sur le bénéfice en Suisse, qui conduit plutôt les entreprises à réaliser leurs actifs dans la souveraineté fiscale helvétique plutôt que de préalablement les transférer dans une souveraineté fiscale moins avantageuse[2612]. Cela dit, la doctrine actuelle s'est confrontée de manière plus accrue avec cette problématique et il nous semble opportun de présenter certaines controverses qui sont apparues dans ce domaine.

Après avoir présenté la situation prévalant pour les actifs isolés transférés à un établissement stable à l'étranger détenus par une personne physique (let. b), nous nous confronterons à cette problématique lors de transfert d'actifs détenus par une personne morale (let. c). Nous découvrirons que ce sujet est beaucoup discuté en doctrine, raison pour laquelle nous présenterons dans un premier temps l'avis des auteurs principaux (let. c, i) puis nous exposerons notre point de vue (let. c, ii).

b. Situation pour les personnes physiques

La lettre claire de la loi à l'art. 18 al. 2 LIFD semble *a priori* fermer la porte à toutes les controverses sur le traitement fiscal du transfert d'éléments de la fortune commerciale à un établissement stable étranger d'une personne physique. Il est incontestable que la LIFD dispose d'une base légale permettant de procéder à une imposition des réserves latentes rattachées aux actifs transférés[2613]. La LHID prévoit la même solution[2614], de sorte que la situation est la même pour les impôts directs des cantons et des communes.

La doctrine exclut, à raison, les transferts à l'étranger d'actifs isolés à des installations qui ne sont pas qualifiées d'établissements stables[2615]. Le transfert à l'étranger dans un lieu qui n'a pas le caractère d'établissement

---

2611 Dans ce sens : ALTHEIM/BERTL/SPORI, *Verbringung von Wirtschaftsgütern*, p. 510 ; VON SIEBENTHAL/SPORI, *Transfer von Wirtschaftsgütern*, p. 529.

2612 Dans ce sens : VON SIEBENTHAL/SPORI, *Transfer von Wirtschaftsgütern*, p. 508.

2613 ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 101 ; LOCHER, *Kommentar I*, n. 112 ad art. 18.

2614 Art. 8 al. 1 LHID. A la différence toutefois que cette disposition ne prévoit pas de fiction d'aliénation.

2615 ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 102 ; d'une manière générale (c'est-à-dire aussi pour les personnes morales) , cf. VON SIEBENTHAL/SPORI, *Transfer von Wirtschaftsgütern*, p. 518.

stable ne conduit pas à une perte de substance fiscale pour l'Etat de départ. En effet, aucun transfert hors de la souveraineté fiscale n'a lieu vu que les actifs transférés restent assujettis en Suisse, notre droit concédant une exonération uniquement aux établissements stables sis à l'étranger[2616]. Cette opération n'est d'ailleurs pas prévue pas la loi qui prévoit uniquement le transfert à un établissement stable ou à une entreprise sise à l'étranger[2617]. Cette solution s'impose dès lors en raison de l'interprétation grammaticale et téléologique de l'art. 18 al. 2 LIFD.

Relevons d'ores et déjà que l'art. 18 al. 2 LIFD assimile ce transfert d'actifs à l'étranger à une aliénation ce qui conduit à des divergences d'interprétation quant à l'assiette de l'impôt. Cette problématique sera examinée plus bas[2618].

c. Situation pour les personnes morales

(i) Position de la doctrine

Pour les personnes morales, la question de l'imposition des réserves latentes afférentes à un actif isolé transféré à un établissement stable sis hors de la souveraineté fiscale de la Suisse est controversée en doctrine[2619]. La controverse est due principalement au fait que cette opération n'est pas mentionnée expressément par l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD.

Une partie de la doctrine soutient que cette opération conduit à l'imposition des réserves latentes. Ce courant défend notamment le point de vue selon lequel l'art. 18 al. 2 LIFD qui prévoit que le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation devrait s'appliquer par analogie aux personnes morales. D'autres arguments téléologiques sont invoqués. Selon une autre partie de la doctrine, en revanche, le texte clair de l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD ne permet pas de procéder à une telle imposition. En outre, dans la mesure où des réserves latentes transférées d'une société suisse à son établissement stable à l'étranger n'a pas pour effet que celles-ci échappent définitivement à la souveraineté fiscale suisse, il n'y a pas de raison de les

2616 Art. 6 al. 1 LIFD (personnes physiques) et art. 52 al. 1 LIFD (personnes morales).

2617 Art. 18 al. 2 LIFD.

2618 Cf. *infra*, p. 539 ss.

2619 ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 101 ; BRULISAUER/POLTER, *DBG-Komm*, n. 270 ad art. 58 ; ALTHEIM/BERTL/SPORI, *Verbringung von Wirtschaftsgütern*, p. 507 ; HONOLD/STOCKER, *Cross-border*, p. 705 ; MEIER-MAZZUCATO, *Unternehmensnachfolge,* p. 247.

imposer. Avant de prendre position sur cette problématique, il nous semble opportun de présenter les principaux avis des auteurs engagés dans le débat.

Selon LOCHER[2620], dans la mesure où le transfert d'actifs isolés dont le détenteur est une personne physique conduit à l'imposition des réserves latentes y afférentes, il n'y a pas de raison que tel ne soit pas le cas pour le transfert d'actifs isolés détenus par une personne morale. En outre, il ne ressort pas de l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD que les cas de figure menant à une réalisation systématique soient énumérés de façon exhaustive. Au contraire, le transfert d'un actif isolé contenant des réserves latentes hors du territoire suisse soulève le même problème que les cas de transfert mentionnés par la loi. Selon cet auteur, le fait que le législateur ne mentionne pas le transfert d'actifs isolés n'a pas non plus pour conséquence qu'il accorde un report d'impôt jusqu'à leur réalisation effective[2621].

Selon AGNER/JUNG/STEINMANN[2622], accorder la neutralité fiscale au transfert de certains actifs et ainsi faire perdre de la substance fiscale à la souveraineté suisse ne serait pas conforme à la systématique fiscale. En outre, une différence de traitement entre les actifs des personnes physiques et ceux des personnes morales ne correspond pas à la volonté du législateur. Il faut cependant souligner que ces auteurs distinguent le transfert d'actifs entre le siège d'une personne morale et son établissement stable sis à l'étranger, opération dont la neutralité fiscale est admissible, d'une part et le transfert entre la société mère et sa filiale étrangère, engendrant un décompte des réserves latentes, d'autre part. Ces auteurs ne développent pas leur point de vue et ne mentionnent pas les raisons de ce traitement différencié[2623].

RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER[2624] se rallient à l'avis de AGNER/JUNG/STEINMANN et retiennent qu'il est injustifié de traiter plus favorablement le transfert d'actifs isolés que le transfert qualifié. Cela dit, ces auteurs penchent plutôt pour un report d'impôt lors de transfert d'actifs isolés à l'étranger. Selon eux, il faut créer une provision au moment du transfert et la dissoudre au moment de la réalisation effective[2625].

2620 LOCHER, *Kommentar II*, n. 152 ad art. 58.

2621 LOCHER, *Kommentar II*, n. 152 ad art. 58.

2622 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, p. 239.

2623 AGNER/JUNG/STEINMANN, *Commentaire*, p. 239.

2624 RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar*, 2009, n. 166 ad art. 58.

2625 RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar*, 2009, n. 166 ad art. 58.

ATHANAS/BAUER-BALMELLI[2626] considèrent que l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD contient une erreur rédactionnelle[2627]. Ces auteurs justifient leur point de vue en affirmant qu'il n'y a pas de raison d'adopter un traitement différencié entre les personnes morales et les personnes physiques, ni d'ailleurs entre le transfert d'un établissement stable et d'actifs isolés. Il faut ainsi partir du principe selon lequel le transfert d'actifs isolés à l'étranger est imposable. Cela dit, cette imposabilité de principe n'exclut pas d'emblée la possibilité d'octroyer un report d'impôt à l'aide d'une solution de revers[2628].

REICH[2629] relève le fait que l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD ne mentionne pas expressément le transfert à l'étranger d'éléments isolés appartenant à des personnes morales. Cela dit, selon lui, le règlement légal prévoyant une imposition en raison de remplois et de restructurations transfrontalières laisse penser que le législateur voulait imposer les réserves latentes sur des biens économiques lorsqu'ils sont transférés à des établissements stables à l'étranger et que leur imposition ultérieure en Suisse n'est plus garantie dans le cadre de la méthode d'attribution du revenu applicable. Cet auteur retient donc d'une part que conceptuellement, la non-énumération à l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD du transfert à l'étranger d'éléments isolés ne permet pas d'exclure automatiquement leur imposition et d'autre part que leur imposition est justifiée uniquement lorsque leur appréhension fiscale ultérieure en Suisse n'est plus garantie.

Pour ALTHEIM/BERTL/SPORI[2630], il ne fait aucun doute que l'Etat de départ doit, tout d'abord, pouvoir imposer les réserves latentes transférées avec un actif isolé et qui ont été créées dans sa souveraineté. L'unique question qui se pose est le moment de l'imposition. Ces auteurs relèvent que le droit suisse ne contient pas de disposition expresse prévoyant l'imposition du transfert d'actifs de personnes morales à un établissement stable à l'étranger[2631]. Dans une analyse comparative de la situation prévalant en Allemagne, en Autriche et en Suisse, ces auteurs arrivent notamment à la conclusion que le législateur suisse doit agir en ce sens qu'il doit prévoir une base légale expresse prévoyant le choix du report d'imposition dans la

2626 ATHANAS/BAUER-BALMELLI, *Besteuerung der Unternehmung*, p. 573.

2627 « *Redaktionelles Versehen* ».

2628 ATHANAS/BAUER-BALMELLI, *Besteuerung der Unternehmung*, p. 573.

2629 REICH, *Grundriss*, p. 66-67 ; REICH, *Realisation stiller Reserven und Unternehmensumstrukturierungen*, p. 580.

2630 ALTHEIM/BERTL/SPORI, *Verbringung von Wirtschaftsgütern*, p. 507.

2631 ALTHEIM/BERTL/SPORI, *Verbringung von Wirtschaftsgütern*, p. 515.

LIFD[2632]. Il faut prévoir que les réserves latentes transférées soient mesurées et fixées au moment du transfert de l'actif à l'étranger et mais que celles-ci soient imposées uniquement lorsque l'établissement stable à l'étranger procède à des réévaluations comptables, aliène ou emploie le bien transféré[2633]. Seule cette solution permettrait de rétablirent la cohérence du système fiscal (« *Systemgerechtigkeit* ») vu que l'imposition de gains fictifs viole le principe fondamental de l'imposition du revenu.

Selon BARTHOLET[2634], le fait que l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD ne mentionne pas le transfert d'actifs isolés à un établissement stable à l'étranger ne veut pas dire que ces derniers ne peuvent pas donner lieu à une imposition de la substance fiscale transférée. Il n'existe selon lui pas de raison de croire qu'il s'agirait d'un silence qualifié du législateur.

DANON[2635] constate tout d'abord que le texte clair de l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD ne mentionne pas le transfert à l'étranger d'actifs isolés. Ensuite, il déduit d'une approche téléologique que l'analogie entre l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD avec l'art. 18 al. 2 LIFD n'est « pas décisif »[2636]. En effet, il relève que l'art. 18 al. 2 LIFD vise principalement à appréhender le passage dans la fortune privée qui est franc d'impôt alors que l'art 58 al. 1 lit. c LIFD a pour but de ne pas laisser s'échapper de la substance fiscale non imposée hors de la souveraineté fiscale suisse. DANON souligne également qu'en vertu du principe de proportionnalité, les cas de réalisation systématique ne sont pas applicables lorsque l'assujettissement objectif des réserves latentes est préservé[2637]. Ainsi, aucune imposition n'est justifiée tant que les réserves latentes restent imposables en Suisse.

SPORI[2638] et SIEBENTHAL/SPORI[2639] pour qui la situation était déjà problématique en raison du défaut de base légale[2640], distinguent entre le transfert à l'étranger d'actifs appartenant à une société étrangère maintenant un établissement stable en Suisse, d'une part et le transfert d'actifs d'une société suisse à un établissement stable à l'étranger, d'autre part. Dans la première de ces situations, il est très difficile pour les autorités suisses

2632 ALTHEIM/BERTL/SPORI, *Verbringung von Wirtschaftsgütern*, p. 507, 514 et 518.

2633 ALTHEIM/BERTL/SPORI, *Verbringung von Wirtschaftsgütern*, p. 512.

2634 BARTHOLET, *Transferpreisberichtigung*, p. 45.

2635 DANON, *CR-LIFD*, n. 86 ad art. 57-58.

2636 DANON *CR-LIFD*, n. 86 ad art. 57-58.

2637 DANON, *restructurations internationales*, p.272.

2638 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 84.

2639 VON SIEBENTHAL/SPORI, *Transfer von Wirtschaftsgütern*, p. 518 ss.

2640 Ces auteurs se prononcent avant l'entrée en vigueur de la LIFD.

d'accorder un report d'impôt jusqu'à la réalisation effective des réserves latentes transférées à la société à l'étranger. En effet, le fisc suisse, appliquant en principe la méthode directe ne peut pas constater le moment où les réserves latentes transférées sont effectivement réalisées à l'étranger[2641]. Ces auteurs considèrent donc que l'imposition au moment du transfert est justifiée dans ce cas[2642]. En revanche, dans la seconde situation exposée, un report d'impôt doit être accordé jusqu'au moment de la réalisation effective des actifs transférées[2643]. Bien que la société soit exonérée des revenus réalisés par ses établissements stables sis à l'étranger aussi bien selon le droit interne que selon les conventions de double imposition que la Suisse a conclues, les réserves latentes transférées à l'établissement stable à l'étranger n'échappent pas forcément au fisc suisse.

Selon BRÜLISAUER[2644], KUHN/ BRÜLISAUER[2645], BRÜLISAUER/ POLTERA[2646] et ATHANAS/BRÜLISAUER[2647], le transfert d'actifs isolés à l'étranger n'est pas couvert par l'article 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD. Ces auteurs relèvent tout d'abord qu'en principe, la détermination du bénéfice des personnes morales et des personnes physiques suit les mêmes critères[2648]. Selon eux, cependant, l'art. 18 al. 2 LIFD vise avant tout le prélèvement privé et a pour objet principal de compenser la différence de traitement entre la fortune commerciale et la fortune privée[2649]. Dans le contexte de l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD, il n'y a pas d'anomalie de ce type à compenser dans la mesure où les biens restent dans la fortune commerciale des sujets fiscaux

2641 « *Die Begründung dafür, dass die Besteuerung nicht bis zur späteren echten Realisation der stillen Reserven aufgeschoben werden könne, ist mit dem Hinweis auf die Bekannten veranlagungstechnischen Schwierigkeiten bei ausländischen Unternehmen (weshalb ja auch Anwendung der direkten Gewinnermittlungsmethode) eine eher pragmatische, immerhin jedoch mit dem objektsteuerartigen Charakter der beschränkten Steuerpflichten vertretbar* », cf. VON SIEBENTHAL/SPORI, *Transfer von Wirtschaftsgütern*, p. 523.

2642 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 90.

2643 Ces auteurs se prononcent clairement en faveur du report d'imposition jusqu'à la réalisation effective, cf. VON SIEBENTHAL/SPORI, *Transfer von Wirtschaftsgütern*, p. 521

2644 BRÜLISAUER, *Generalthema II des IFA-Kongresses*, p. 355 ; BRÜLISAUER, *Attribution*, p. 641 ss.

2645 KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 168 ad art. 24.

2646 BRULISAUER/POLTERA, *DBG-Komm* , n. 272 ad art. 58.

2647 ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 103 et 114.

2648 Art. 18 al. 3 LIFD.

2649 BRÜLISAUER, *Generalthema II des IFA-Kongresses*, p. 356 ; BRÜLISAUER, *Attribution*, p. 649.

concernés[2650]. Ces auteurs font ensuite la comparaison avec une situation purement domestique et en concluent que la situation ne change pas selon la localisation des actifs auprès de l'établissement stable ou de la société principale lorsque ces deux entités sont en Suisse. Les dispositions de droit commercial et fiscal ayant trait à la détermination du bénéfice n'ont pas une approche séparée pour l'établissement stable mais se basent sur l'entreprise dans son ensemble[2651]. Selon ces auteurs, le fait que l'art. 58 al. 1 lit c *in fine* LIFD ne mentionne pas le transfert d'éléments patrimoniaux a pour effet que les réserves latentes afférentes à ces dernières doivent être uniquement imposées au moment de leur réalisation effective et non pas déjà à celui du transfert[2652]. Même si une imposition au moment du transfert à l'étranger parait justifiée, cela n'est pas possible en raison du principe de la légalité et seule une révision légale pourrait atteindre ce résultat[2653]. Un report d'impôt doit être octroyé jusqu'au moment de la réalisation effective[2654]. Afin d'assurer l'imposition ultérieure des réserves latentes transférées, il faut faire une mention dans un compte séparé qui doit être reconnue par les autorités fiscales et qui sera dissoute au moment de la réalisation effective des éléments transférés[2655]. Selon ces auteurs, un tel traitement n'est en aucune manière une interprétation *contra legem* mais prend au contraire en compte le fait que la réalisation systématique est une mesure applicable uniquement en tant qu'*ultima ratio*[2656]. Selon ces auteurs, au vu des incohérences de la loi, il y a lieu de se baser sur le sens de la norme et non pas sur la lettre de la loi[2657].

BEHNISCH[2658] retient que la loi ne contient pas de base légale permettant d'imposer les réserves latentes afférentes à des actifs appartenant à des

---

2650 BRULISAUER/POLTERA, *DBG-Komm,* n. 273 ad art. 58 ; ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 102.

2651 BRULISAUER/POLTERA, *DBG-Komm,* n. 272 ad art. 58.

2652 BRULISAUER/POLTERA, *DBG-Komm,* n. 273 ad art. 58 ; ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 102.

2653 BRÜLISAUER, *Generalthema II des IFA-Kongresses*, p. 356 ; BRÜLISAUER, *Attribution*, p. 650.

2654 BRULISAUER/POLTERA, *DBG-Komm*, n. 287 ad art. 58.

2655 « *Im Hinblick auf eine sachgerechte Abgrenzung ist aber dennoch zu empfehlen, die Übertragung von Wirtschaftsgütern bereits im Zeitpunkt der Leistung mit Fremdvergleichspriesen und mit (aktiven oder passiven) Ausgleichposten in einer separaten Abgrenzungsrechnung außerhalb der Steuerbilanz zu erfassen* », cf. BRÜLISAUER, *Generalthema II des IFA-Kongresses*, p. 356, cf. également, KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 171 ad art. 24.

2656 BRULISAUER/POLTERA, *DBG-Komm,* n. 288 ad art. 58.

2657 ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 114.

2658 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 284.

personnes morales transférées à l'étranger. Cet auteur laisse ouverte la question de savoir si cette différence avec les personnes physiques est compatible avec l'égalité de traitement[2659]. Selon cet auteur, la situation est la même que l'actif soit transféré du siège en Suisse à l'établissement stable à l'étranger ou de l'établissement stable en Suisse au siège à l'étranger. Les comptes doivent être adaptés de manière à permettre le report d'impôt et c'est au législateur de créer plus de précisions dans ce domaine[2660].

ATHANAS[2661] relève que la lettre claire de la loi ne permet pas de considérer que tous les transferts à l'étranger sont des cas de réalisation systématique. Seuls les transferts qualifiés, notamment le transfert de l'assujettissement illimité ou le transfert d'une entreprise ou d'un établissement stable, peuvent justifier un décompte des réserves latentes. Dans la mesure où le transfert d'actifs isolé n'est pas un transfert qualifié selon la loi, une imposition ne peut avoir lieu[2662].

HÖHN/WALDBURGER[2663] considèrent également que ni la LIFD ni la LHID ne contiennent de base légale permettant le prélèvement d'un impôt de départ lors du transfert d'actifs isolés d'une personne morale à un établissement stable à l'étranger. Ces auteurs relèvent cependant que le défaut de base légale dans la LHID n'empêche pas les cantons de prévoir une telle disposition[2664].

Selon WIDMER/KRONAUER[2665], il est douteux qu'un gain soit réalisé lors d'échange d'éléments économiques entre le siège et l'établissement stable d'une même entreprise. En effet, un tel échange constitue une opération interne à l'entreprise et non pas une aliénation[2666]. Un résultat différent supposerait une indépendance aussi bien économique que juridique de l'établissement stable. Ces auteurs considèrent donc qu'il n'est pas justifié d'imposer les réserves latentes au moment du transfert déjà mais qu'il faut prendre en compte le montant des réserves latentes transférées au moment où les biens peuvent être considérés comme réalisés dans la vision

2659 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 284, npb 804.

2660 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 285.

2661 ATHANAS, *Aussensteuerliche Bestimmungen*, p. 442, nbp 87.

2662 ATHANAS, *Aussensteuerliche Bestimmungen*, p. 442.

2663 HÖHN/WALDBURGER souligne aussi qu'une telle imposition ne ressort pas non plus de l'art. 61 al. 1 lit. c LIFD vu que cette dernière disposition n'est applicable qu'en cas d'aliénation, cf. HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 326.

2664 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 326.

2665 WIDMER/KRONAUER, *Zuteilung*, p. 254.

2666 « *Veräusserungsgeschäft* ».

de l'entreprise en entier. Ce report d'imposition jusqu'au moment de la réalisation effective peut, selon ces auteurs, être obtenu en attribuant le bénéfice entre le siège et l'établissement stable d'une entreprise selon l'appartenance économique (« *wirtschaftliche Zugehörigkeit* »)[2667].

Plus récemment, HELBING[2668] soutient le point de vue selon lequel le transfert d'un actif isolé devrait être assimilé au transfert d'un établissement stable et disposerait dès lors d'une assise légale.

Plus récemment encore, HONOLD/STOCKER[2669] relèvent que l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD ne prévoit pas de base légale topique, et soutiennent le point de vue selon lequel l'imposition doit être différée jusqu'à la réalisation effective lors du transfert à un établissement stable étranger mais qu'une imposition immédiate doit avoir lieu lors du transfert d'actifs d'un établissement stable suisse à un siège à l'étranger.

(ii) Prise de position

(a) Existence d'une règle fiscale correctrice ?

Nous proposons ici d'appliquer la méthode basée sur le principe de déterminance préconisée dans le cadre de la présente recherche. Ainsi, nous examinerons dans un premier temps si le droit commercial exige le décompte des réserves latentes. Si tel n'est pas le cas, nous nous tournerons vers le droit fiscal et chercherons si ce dernier contient une règle prévoyant une modification du résultat obtenu selon le droit comptable.

Tout d'abord, il faut constater que l'opération examinée ici ne constitue pas un cas de réalisation d'un point de vue comptable. Dans la mesure où les biens ne sont pas transférés à une personne juridique distincte (l'établissement stable n'ayant pas la personnalité juridique), aucune aliénation n'a lieu[2670]. Le simple fait de transférer ou de déplacer des actifs ne provoque pas le décompte des réserves latentes et aucun bénéfice n'est créé dans les comptes. Cette constatation vaut également si l'établissement stable est situé à l'étranger. Ainsi, aucune réévaluation n'a lieu et on ne saurait considérer que les réserves latentes sont réalisées du point du vue comptable. Une solution contraire violerait le droit commercial.

2667 WIDMER/KRONAUER, *Zuteilung*, p. 255.

2668 HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 305-306.

2669 HONOLD/STOCKER, *Cross-border*, p. 705.

2670 Du même avis : ALTHEIM/BERTL/SPORI, *Verbringung von Wirtschaftsgütern*, p. 507 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen,* p. 638.

Ensuite, selon la conception que nous défendons, il faut examiner si le droit fiscal contient une règle correctrice permettant de s'écarter du résultat comptable. Il est utile de rappeler ici que chaque règle correctrice doit être prévue dans une base légale formelle, claire et précise[2671] et que retenir le contraire représente une violation du principe de légalité prévu par la Constitution fédérale[2672].

Dans ce contexte, la disposition la plus à même de fournir une assise légale à l'imposition du transfert d'actifs isolés d'une personne morale à un établissement stable est l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD. Nous l'avons vu, la rédaction de cette disposition a fait naitre un débat doctrinal important. Il nous semble dès lors opportun d'analyser plus en détail cette disposition.

En interprétant une disposition légale et en recherchant le sens à donner à cette dernière, le Tribunal fédéral préconise un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme[2673]. Il faut entendre par là que les différentes méthodes d'interprétation doivent être employées sans qu'il y ait lieu de donner la préférence à aucune d'entre elles. Notre haute Cour recherche le sens véritable de la norme en appliquant indifféremment l'une ou l'autre de ces méthodes. L'interprétation grammaticale, historique, téléologique et systématique ont une valeur identique.

Il faut également répéter que la réalisation systématique est une *ultima ratio*. En raison du principe de proportionnalité, une imposition basée sur des considérations de systématique fiscale ne doit pas être admise à la légère mais bien au contraire intervenir en dernier recours lorsqu'aucune autre mesure aussi efficace n'est possible[2674]. Au vu de ces éléments, il convient de retenir qu'une base légale prévoyant une réalisation systématique se doit d'être analysée de façon restrictive. Dans le même ordre d'idée, les autorités chargées de l'application du droit fiscal sont tenues de faire une application restrictive de l'analogie. C'est dans ce contexte qu'il y a lieu d'examiner si l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD constitue une base légale susceptible de satisfaire au principe constitutionnel de la légalité.

D'un point de vue grammatical, il faut constater que l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD ne mentionne pas le transfert à l'étranger d'éléments économiques isolés. Alors que cette disposition énumère certaines situations

---

2671 Cf. *supra*, p. 113.

2672 Art. 5 Cst. féd.

2673 P. ex. ATF 133 III 175, consid. 3.3.1, p. 178 ; ATF 133 V 57, consid. 6.1, p. 61 ; ATF 132 III 226, consid. 3.3.5, p. 237 ; ATF 131 III 314, consid. 2.2, p. 315 s.

2674 Cf. *supra*, p. 74.

où le transfert donne lieu à une imposition (transferts qualifiés), l'opération qui nous intéresse n'est pas mentionnée. D'un point de vue téléologique ensuite, il est vrai que l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD vise à empêcher que des réserves latentes sortent de Suisse, ce point a été souligné à plusieurs reprises par la doctrine. Cela dit, comme nous allons chercher à le démontrer dans le paragraphe suivant, le transfert d'actifs à l'étranger ne conduit pas automatiquement à ce que des réserves latentes échappent définitivement au fisc suisse. En conséquence, l'interprétation téléologique ne permet pas de conclure que le législateur voulait absolument imposer le transfert d'actifs à un établissement stable à l'étranger. Une approche selon la systématique de la loi conduit au même résultat. En effet, en respectant la systématique choisie par le législateur, l'art. 18 al. 2 LIFD s'applique pour les personnes physiques et l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD pour les personnes morales[2675]. Une application par analogie de l'art. 18 al. 2 LIFD pour les personnes morales ne se justifie ainsi pas. Finalement, d'un point de vue historique aucun élément ne nous permet d'arriver à une conclusion différente.

Au vu de ce qui précède, il y ainsi lieu de constater que l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD ne constitue pas une base légale suffisante. A défaut de base légale, aucune imposition ne peut avoir lieu[2676]. Cette affirmation vaut sans distinction dans le cas du transfert d'actifs du siège en Suisse à l'établissement stable à l'étranger et dans celui du transfert de l'établissement stable en Suisse au siège de la société à l'étranger. La pratique cantonale selon laquelle un impôt de départ est prélevé en absence de base légale dans le droit cantonal ne peut, pour les mêmes raisons, pas être admise car elle constitue une violation du principe de la légalité[2677].

Nous nous rallions en outre à la doctrine qui considère que l'imposition dans les cas examinés ici ne peut pas ressortir d'une interprétation *a contrario* de l'art. 61 al. 1 lit. c LIFD[2678]. En effet, cette disposition a pour fonction de permettre certaines restructurations en neutralité fiscale et ne

---

2675 S'il est vrai que les dispositions sur la détermination du bénéfice des personnes morales s'appliquent pour les personnes physiques qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (cf. art. 18 al.3 LIFD), le contraire ne vaut pas.

2676 Il n'y a ainsi pas besoin de rechercher si une base légale permet de différer l'imposition vu qu'aucune imposition n'a lieu.

2677 D'une même avis : KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 172 ad art. 24 ; selon ces auteurs, seul le canton de Genève (art. 12 lit. J LI-GE) dispose d'une base légale suffisante, cf. KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 172 ad art. 24.

2678 HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht II*, p. 326, nbp 87.

saurait, selon la conception défendue ici[2679], créer une base légale justifiant une imposition.

De toute manière et comme nous allons chercher à le démontrer ci-dessous, le transfert d'actifs à l'étranger ne conduit pas automatiquement à ce que le fisc suisse perde ses prérogatives sur les réserves latentes. En interprétant une règle fiscale correctrice, l'autorité tiendra notamment compte de l'effet de cette dernière. Elle devra retenir que les réserves latentes sont réalisées uniquement lorsque ces dernières sortent définitivement du champ de l'impôt. C'est uniquement à cette condition restrictive qu'une imposition en raison de la systématique fiscale pourra être retenue. Dans ce but, il convient d'analyser si, suite à l'opération envisagée, de la substance fiscale non imposée quitte de manière irrévocable son assujettissement en Suisse. Ce faisant, l'autorité fiscale prendra en compte les règles de répartition internationale du bénéfice applicable dans le cas concret.

Dans ce contexte et conformément à ce que préconise une partie de la doctrine[2680], il y a lieu de distinguer les deux situations suivantes. Le transfert d'actifs isolés du siège suisse à un établissement stable à l'étranger, d'une part et le transfert d'un établissement stable en Suisse au siège de la société à l'étrange, d'autre part.

(b) Transfert d'actifs d'un siège suisse à un établissement stable étranger

Dans la première de ces situations, la société a son siège ou son administration effective en Suisse. Elle y est assujettie en raison d'un rattachement personnel[2681], c'est-à-dire illimité. Cet assujettissement ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger[2682]. On pourrait *a priori* penser que, dans la mesure où l'assujettissement illimité ne s'étend pas aux établissements stables sis à l'étranger, les réserves latentes transférées cessent définitivement d'être assujetties en Suisse lors de leur transfert dans un établissement stable à l'étranger. Or, comme nous l'avons vu ci-dessus[2683], il importe d'examiner l'effet concret de l'opération sur l'assujettissement

2679 Cf. *supra*, p. 54.

2680 Notamment SPORI, *Zur steuersystematischen Realisierung*, p. 84 et VON SIEBENTHAL/SPORI, *Transfer von Wirtschaftsgüter*, p. 518 ss.

2681 Art. 50 LIFD.

2682 Art. 52 al. 1, 2ème phrase LIFD.

2683 Cf. *supra*, notamment, p. 496 ss.

territorial de la substance fiscale. Dans ce contexte, il sied de prendre en considération les règles de répartition internationale du bénéfice entre le siège et l'établissement stable. Lorsque le siège d'une société est en Suisse, la doctrine majoritaire[2684] préconise l'emploi de la méthode fractionnaire[2685]. Selon cette méthode, le résultat de l'entreprise est appréhendé dans son ensemble puis réparti selon une clé de répartition entre le siège et l'établissement stable[2686]. En appliquant, cette méthode, il est aisé de garantir l'assujettissement suisse de la substance fiscale transférée. L'autorité fiscale suisse tiendra compte du montant des réserves latentes transférées lorsqu'elle fixera la clé de répartition puis diminuera d'autant l'exonération accordée à l'établissement stable à l'étranger. De cette manière, le fisc suisse ne perd pas de substance fiscale au moment du transfert et l'imposition à ce moment n'est pas nécessaire.

Selon la solution retenue ici, la Suisse doit renoncer temporairement à imposer les réserves latentes transférées. Cela dit, le fait que la Suisse n'impose pas ces réserves latentes au moment du transfert ne doit pas être interprété comme un abandon définitif en faveur de l'Etat d'immigration. Il s'agit uniquement d'une renonciation temporaire de l'exercice de ce droit qui ne remet pas en cause ses prérogatives sur la substance fiscale transférée. En effet, il faut reconnaitre que cette substance fiscale appartient à la Suisse en raison notamment du principe d'appartenance économique (« *wirtschaftliche Zugehörigkeit* »)[2687].

Dans la mesure où aucun principe de droit fiscal international ne s'oppose à une imposition au moment du départ à l'étranger[2688], il lui est également possible de différer cette imposition jusqu'à la réalisation

---

2684 BRÜLISAUER, *Attribution*, p. 645 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 25 ad art. 52 ; ATHANAS, *Aussensteuerliche Bestimmungen*, p. 432 ; ATHANAS/GIGLIO, *DBG-Komm*, n. 21 ad art. 52 ; OBERSON, *Droit fiscal suisse*, p. 179 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 372 ; *contra* PASCHOUD, *CR-LIFD*, n. 41 ad art. 52.

2685 Comme nous l'avons vu, cette méthode est parfois appelée « méthode par quoteparts », « méthode proportionnelle », respectivement « *quotenmässige Ausscheidungsmethode* ».

2686 Cette clé de répartition est déterminée en fonction de la comptabilité de l'établissement stable (« méthode de répartition fractionnaire directe ») ou d'autres facteurs de production (« méthode de répartition fractionnaire indirecte »).

2687 Cf. WIDMER/KRONAUER, *Zuteilung*, p. 255.

2688 La plupart des Etats imposent d'ailleurs d'une manière ou d'une autre, les réserves latentes qui quittent définitivement leur souveraineté cf. notamment DANON, *CR-LIFD*, n. 78 ad art. 57-58.

effective. Une imposition ultérieure de la substance fiscale créée en Suisse n'empiétera pas sur la souveraineté de l'Etat d'arrivée.

D'un point de vue technique, ce différé d'impôt[2689] est réalisable en mentionnant - dans un compte séparé de la comptabilité mais reconnu par le fisc suisse - le montant des réserves latentes transférées. Cette mention qui sert uniquement à fixer le montant de la substance fiscale transférée sera supprimée lors de la réalisation effective des éléments transférés à l'étranger. Nous nous rallions donc dans une très large mesure au point de vue de BRÜLISAUER[2690], qui s'est beaucoup engagé dans le débat.

(c) Transfert d'actifs d'un établissement stable suisse à une société étrangère

La deuxième situation qu'il convient d'examiner est, d'une certaine manière, l'inverse de celle que nous venons de voir. Dans ce cas, il s'agit d'une société étrangère[2691] qui dispose d'un établissement stable en Suisse. En raison de cet établissement stable, la société est assujettie à l'impôt en Suisse en raison d'un rattachement économique[2692] et cet impôt est limité aux bénéfices réalisés en Suisse[2693]. Vu que la société est soumise à l'assujettissement illimité à l'étranger, il est difficile pour le fisc suisse de connaître les opérations (utilisation ou aliénation d'éléments économiques) qui ont lieu à l'étranger. En outre, les données disponibles sur l'entreprise globale ne sont souvent pas satisfaisantes[2694], ni complètes. Il est dès lors difficile de se faire une idée globale du résultat de l'entreprise étrangère et d'attribuer à l'établissement stable (sis en Suisse) la quote-part de bénéfice qui lui revient. En outre, les autorités fiscales suisses n'ont pas les mêmes possibilités de contrôle sur des entreprises étrangères que sur les sociétés

2689 Qui au sens technique du mot n'est pas un report d'imposition. En effet, un report d'impôt intervient uniquement lorsque les conditions de l'imposition sont réunies mais que le prélèvement en est retardé. Dans la situation examinée ici, nous l'avons vu, aucune base légale ne permet de considérer que les réserves latentes transférées sont réalisées.

2690 BRÜLISAUER, *Generalthema II des IFA-Kongresses*, p. 356 ; KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 171 ad art. 24.

2691 Le siège ou l'administration effective de cette société se trouve à l'étranger de sorte que cette dernière est assujettie à l'impôt étranger de manière illimitée.

2692 Art. 51 al. 1 lit. b LIFD.

2693 Art. 52 al. 4 LIFD.

2694 Vu que le résultat de l'entreprise est déterminé selon le droit étranger, le résultat ne correspond pas forcément à celui calculé selon le droit suisse.

helvétiques. Au vu de ces éléments, il est communément accepté[2695] que, dans cette situation, la méthode objective[2696] s'applique.

En raison de l'application de la méthode objective, certains auteurs considèrent qu'une imposition immédiate se justifie du point de vue du fardeau objectif de la preuve (« *aus Gründen der objektiven Beweislast* »)[2697]. Dans la mesure où l'imposition de la substance fiscale transférée n'est plus garantie car les données nécessaires à son calcul ne peuvent pas être exigées, le fisc suisse serait légitimé à taxer le transfert. On crée donc un état de fait imposable qui se base non pas sur la loi, mais sur la praticabilité de l'imposition. Le fait que cette dernière ne soit plus exécutable rendrait l'autorité habilitée à taxer en dépit de toute base légale[2698]. Cette solution correspond à la pratique des autorités fiscales suisses qui, dans cette constellation, prélèvent un impôt de départ lors du transfert d'actifs isolés d'un établissement stable suisse à un siège à l'étranger[2699].

Cette position est à notre sens erronée. La possibilité, respectivement la praticabilité d'une imposition ne crée pas un droit de l'imposer. Une autorité ne peut fonder sa compétence sur le fait que, sans son intervention, un certain montant de substance fiscale échapperait définitivement à la souveraineté fiscale suisse. De telles considérations pratiques sont totalement étrangères au système juridique suisse qui consacre le principe de la légalité. Selon ce principe constitutionnel, les organes étatiques sont liés par le droit et ne peuvent intervenir que lorsqu'ils y sont habilités par une disposition claire et précise. Nous l'avons vu, le droit positif suisse ne fournit actuellement pas une telle base légale sur laquelle une imposition peut se

---

2695 PASCHOUD, *CR-LIFD*, n. 28 ad art. 52 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 24 et 43 ad art. 52 ; ATHANAS/GIGLIO, *DBG-Komm*, n. 37 ad art. 52 ; DIGERONIMO, *Betriebstättengewinnermittlung*, p. 1440 s ; HONOLD/STOCKER, *Cross-border*, p. 705 ; selon BRÜLISAUER, lorsque la condition de l'indépendance économique de l'établissement stable est remplie, la méthode proportionnelle directe (limitée) doit être appliquée. Selon lui, la méthode objective directe s'applique uniquement en tant que méthode subsidiaire lorsque des informations fiables sur l'entreprise dans son ensemble ne peuvent pas être obtenues, cf. BRÜLISAUER, *Attribution*, p. 646. Pour notre part, en accord avec la doctrine majoritaire, nous pensons que la méthode objective directe doit s'appliquer dans le cas où une société étrangère dispose d'un établissement stable en Suisse.

2696 « *Objektimässige Ausscheidungsmethode* » par opposition à la méthode fractionnaire.

2697 ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 107 ; BRÜLISAUER, *Attribution*, p. 649.

2698 Les auteurs soutenant ce point de vue sont pourtant conscients de l'exigence de base légale, cf. ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 103 et 114 ; BRÜLISAUER, *Attribution*, p. 650.

2699 HONOLD/STOCKER, *Cross-border*, p. 705.

fonder dans la situation examinée ici. Une imposition ne peut ainsi pas avoir lieu et ce, indépendamment du fait que des réserves latentes quittent définitivement la souveraineté fiscale suisse et échappent en conséquence au fisc suisse. Une solution contraire ne peut, à notre sens, être atteinte que par l'action du législateur. Pour atteindre ce but, à notre sens légitime, une base légale prévoyant expressément le transfert d'actifs d'un établissement stable en Suisse au siège de l'entreprise sis à l'étranger devrait être introduit dans la loi.

(d) Constat

Les paragraphes précédents ont permis de constater que le droit comptable n'exige pas le décompte des réserves latentes transférées d'une société à un établissement stable ou vice et versa. Nous avons également vu que le droit fiscal ne contient pas de règle fiscale correctrice qui permet à l'autorité fiscale de s'écarter du résultat obtenu en application du droit comptable. En conséquence, conformément à la conception que nous soutenons dans le cadre de la présente thèse, une imposition ne peut avoir lieu. Ce constat vaut aussi bien lors du transfert d'actifs du siège d'une société suisse à un établissement stable à l'étranger que lors de celui d'un établissement stable suisse d'une société étrangère à cette dernière. Dans la première des situations, il est relativement aisé d'assurer une imposition ultérieure des réserves latentes transférées par le biais de la réduction de la mesure de l'exonération que le fisc suisse accorde aux établissements stables à l'étranger. Dans la seconde situation, l'appréhension ultérieure de la substance fiscale émigrante est plus difficile dans la mesure où la société n'est pas un contribuable suisse. A notre sens, cet état de fait ne permet cependant pas de s'écarter du principe de déterminance qui reste entièrement applicable et seul le législateur pourrait remédier à cette situation.

3. Transfert d'actifs à une filiale à l'étranger

a. Problématique

Le transfert d'actifs à une filiale à l'étranger doit être distingué du tranfert dans un établissement stable à l'étranger. Une filiale étant une société distincte et ayant la personnalité juridique, la société mère est habilitée à passer avec elle des accords. Lors du transfert à une société fille à l'étranger, une aliénation du point de vue du droit civil a lieu. Cette situation est en cela différente de celle du transfert dans un établissement stable qui, nous l'avons

vu[2700], est une opération interne à l'entreprise et dans laquelle un seul sujet de droit intervient.

Le présent chapitre a pour objectif de présenter la problématique du transfert d'actifs isolés à une filiale étrangère (ch. b) puis les particularités liées au transfert de participations qualifiées à une telle filiale (ch. c).

b. Transfert d'actifs isolés

(i) Généralités

Le transfert d'actifs à leur valeur comptable inférieure à la valeur vénale est un apport dissimulé. Comme nous l'avons vu[2701], nous soutenons la conception selon laquelle un apport dissimulé ne provoque pas, en l'état actuel de la législation, le décompte des réserves latentes transférées. Ce point a fait l'objet d'un chapitre propre[2702] et nous n'y reviendrons plus. En revanche, le présent chapitre est consacré à l'examen des particularités de l'apport de capital à une filiale à l'étranger qui est depuis longtemps sujet à débat[2703].

(ii) Doctrine

De nombreux auteurs ont pris position de manière contradictoire sur la problématique qui nous intéresse ici. Dans ce contexte, il sied sans doute de présenter en premier lieu la position de REICH[2704]. Nous l'avons vu, cet auteur est à la base de l'argument de la « duplication » des réserves latentes, selon lequel, lors d'apports dissimulés, les réserves latentes migrent sur les participations et n'échappent ainsi pas au fisc. C'est lui qui a développé la conception, aujourd'hui adoptée par la doctrine majoritaire[2705], selon laquelle l'apport dissimulé de capital d'une société mère à sa filiale ne constitue en principe pas un cas de réalisation. Cela dit, cet auteur réserve les cas d'apports à une filiale à l'étranger qui selon lui ne peuvent pas bénéficier de la neutralité fiscale et ce pour les raisons suivantes. Premièrement, lorsque l'actif transféré est vendu par la filiale à l'étranger, le gain ne peut pas être imposé en Suisse. Secondement, lors d'une éventuelle distribution de dividendes à la société mère, les réserves latentes transférées sont bien

2700 Cf. *supra* p. 509.

2701 Cf. *supra*, p. 400.

2702 Cf. *supra*, p. 352 ss.

2703 REICH, *Grundriss*, p. 68.

2704 REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*, p. 396 ; REICH, *Grundriss*, p. 68 s.

2705 Cf. *supra*, p. 367 ss.

décomptées dans les comptes de la société mère mais ces dernières bénéficient de la réduction pour participations et ne sont dès lors pas imposables en Suisse[2706]. Ainsi, pour lui, une imposition doit avoir lieu au moment de l'apport dissimulé si la filiale est située à l'étranger.

Une partie de la doctrine se rallie à l'avis de REICH. Ainsi, SPORI[2707] considère que les réserves latentes transférées à une filiale à l'étranger doivent être décomptées, peu importe que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice soient maintenues dans la société mère en Suisse et que les réserves latentes restent donc soumises à la souveraineté suisse. Selon ROUILLER[2708], le transfert d'actifs à une filiale à l'étranger a pour effet que le contrôle sur les réserves latentes afférentes aux biens qui se trouvaient en Suisse échappe au fisc suisse. Selon lui, la filiale étrangère pourra par exemple procurer des avantages (« *Vorteilzuwendungen* ») à d'autres sociétés étrangères ou être restructurée sans que le fisc suisse ne puisse intervenir. Dès lors, les réserves totales transférées doivent être considérées comme réalisées[2709]. On peut également déduire que BRÜLISAUER/KUHN[2710] approuvent la conception de REICH dans la mesure où ils la mentionnent mais ne la remettent pas en question.

BEHNISCH[2711] approuve la solution valable sous l'ancien droit selon laquelle le transfert d'actifs et de passifs à une filiale à l'étranger donnait lieu à une imposition en raison de la perte de contrôle du fisc suisse sur les réserves latentes transférées. Cet auteur réserve cependant le cas où les actifs et passifs bien que transférés à une filiale étrangère restent attribués à un établissement stable en Suisse. Dans ce cas, un décompte des réserves latentes ne se justifierait pas vu que la possibilité de les imposer en Suisse ne disparaît pas[2712]. Dans les autres cas, la possibilité d'intervenir au niveau de la société mère suisse ne suffit ainsi pas et la participation dans ses comptes doit être réévaluée à la valeur vénale des actifs et passifs transférés.

La position de REICH est cependant critiquée par une partie de la doctrine selon laquelle elle est incohérente avec sa conception selon laquelle,

---

2706 REICH, *steuerneutrale Reservenübertragung*, p. 396.

2707 SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 78 s.

2708 ROUILLER, *Unternehmungsteilungen*, p. 305.

2709 ROUILLER, *Unternehmungsteilungen*, p. 305.

2710 BRÜLISAUER/KUHN, *DBG-Komm*, n. 286 ad art. 58.

2711 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 244.

2712 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 244, nbp 639.

un apport dissimulé n'entraîne pas la réalisation des réserves latentes transférées.

BARTHOLET[2713] notamment considère qu'il est inconséquent de traiter différemment la situation lorsque l'apport à lieu en faveur d'une filiale à l'étranger ou d'une filiale en Suisse. Pour lui, la situation est là même d'un point de vue comptable et devrait par conséquent être traitée pareillement d'un point de vue fiscal. Une telle conception qui conduirait à une dualité des méthodes lui parait opportuniste[2714] et doit dès lors être refusée[2715].

GLAUSER[2716] reconnait que la neutralité fiscale d'apport à une filiale à l'étranger est moins évidente que lors d'apport à une filiale suisse. Cela dit, selon lui, une réalisation systématique ne se justifie pas. D'une part, la base légale nécessaire à son admission fait défaut. D'autre part, le décompte des réserves latentes transférées à l'étranger avec l'objet de l'apport n'est pas nécessaire vu que ces dernières se retrouvent dans le poste participations de la société mère transférante[2717].

DANON[2718] reprend les arguments de GLAUSER et les développe. Il relève tout d'abord que la réalisation systématique constitue, conformément au principe de la proportionnalité, une *ultima ratio*. Dans cette mesure, elle trouve application uniquement lorsque l'assujettissement objectif des réserves latentes n'est plus garanti. Ce qui n'est pas le cas en l'espèce vu que les réserves latentes se retrouvent sur le compte participations[2719]. DANON relève dans ce contexte que si les réserves latentes restent rattachées à un établissement stable en Suisse, ce pays dispose d'un droit d'imposition concurrent basé sur l'art. 13 (2) CM OCDE[2720]. Pour lui, la neutralité du transfert n'est pas conditionnée uniquement au rattachement des réserves latentes à un établissement stable en Suisse. En effet, même à défaut de rattachement à l'établissement stable, la Suisse maintient déjà la compétence

2713 BARTHOLET, *Transferpreisberichtigung*, p. 42.

2714 « *Ergebnisorientiert* ».

2715 BARTHOLET, *Transferpreisberichtigung*, p. 42.

2716 GLAUSER, *Apports*, p. 255.

2717 GLAUSER, *Apports*, p. 255.

2718 DANON, *restructurations internationales*, p. 271 ss.

2719 DANON, *restructurations internationales*, p. 272.

2720 Selon cette disposition, les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise étrangère a en Suisse, y compris de tels gains provenant de l'aliénation de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise), sont imposables en Suisse.

exclusive d'imposition basée sur l'art. 13 (5) CM OCDE[2721] qui prévoit que les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3, et 4 de l'art. 13 CM OCDE, ne sont imposables que dans l'Etat contractant dont le cédant est un résident. Ainsi, en cas de vente des participations de la filiale, la substance fiscale qui lui a été transférée est imposable en Suisse.

Un autre point donnant lieu à controverse est celui de savoir si une imposition peut avoir lieu au moment de l'apport dissimulé à une filiale étrangère en raison de la doctrine de l'évasion fiscale. C'est ce que pense une partie de la doctrine[2722]. Selon ces auteurs, ce sera le cas lorsque l'apport à la filiale étrangère ne poursuit pas de but commercial mais vise uniquement le transfert de profits engendrés par la société mère à une entité étrangère. Ce sera le cas également lorsqu'un tel apport est immédiatement suivi par une vente de l'objet transféré puis d'une distribution de dividende au sujet transférant ou lorsque la société transférante cherche à compenser des pertes dans la filiale étrangère avec le gain en capital issue de la vente des actifs transférés[2723].

Cette position est critiquée par plusieurs auteurs récents[2724]. Selon eux, l'évasion fiscale ne peut intervenir qu'au moment où, suite à la vente de l'objet apporté, la filiale étrangère rétrocède le produit de la vente à la société transférante et non pas au moment de l'apport lui-même. Les conditions de l'évasion fiscale ne sont dans ce cas pas remplies au moment de l'apport à la filiale étrangère, cette opération n'étant pas insolite[2725] et ne conduisant pas à une économie d'impôt vu que les réserves latentes se retrouvent dans le compte participations du sujet transférant[2726]. Dès lors, on ne peut considérer que l'apport lui-même constitue un cas d'évasion fiscale permettant le décompte des réserves latentes transférées. C'est uniquement au moment où des opérations subséquentes (ventre des actifs par la filiale et distribution de dividende à la société mère) sont effectuées et que ces

---

2721 Cf. également DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 530.

2722 Cet argument est notamment soulevé par BRÜLISAUER/KUHN, *DBG-Komm*, n. 285 ad art. 58.

2723 Pour BRÜLISAUER/KUHN, *DBG-Komm*, ces cas de figure peuvent déjà être appréhendés par la disposition spéciale de l'art. 70 al. 5 LIFD, BRÜLISAUER/KUHN, *DBG-Komm*, n. 285 ad art. 58.

2724 Notamment : DANON, *restructurations internationales*, p. 272 ; GLAUSER, *Apports*, p. 255.

2725 Elle est même fréquente en pratique.

2726 GLAUSER, *Apports*, p. 256 ; DANON fait siennes les conclusions de GLAUSER, cf. DANON, *restructurations internationales*, p. 272.

dernières sont considérées comme constitutives d'une évasion fiscale que cet institut juridique peut être employé.

(iii) Prise de position

A notre sens, le traitement fiscal d'un apport dissimulé à une filiale étrangère doit être identique à celui en faveur d'une filiale suisse. Un traitement différencié selon la localisation de la filiale doit être refusé pour les raisons suivantes.

A notre sens, le fisc suisse se considère lésé non pas parce que des réserves latentes passent à l'étranger mais parce qu'elles sont transférées dans un domaine qui bénéficiera ultérieurement de la réduction pour participation. Il ne s'agit ainsi, selon nous, non pas d'un cas de réalisation systématique basée sur des considérations territoriales mais reposant sur une anomalie (voulue par le législateur) de la loi, à savoir la réduction pour participations[2727]. Ce point a déjà fait l'objet d'un chapitre particulier[2728] et il ne nous semble pas utile d'y revenir. A notre sens, dans la mesure où un apport dissimulé à une société suisse n'est pas traité comme un cas de réalisation, aucune imposition ne saurait être justifiée lorsque la filiale est résidente à l'étranger. Dans l'une et l'autre de ces situations, aucune base légale ne permet de s'écarter du résultat obtenu en application du droit comptable. Le fait que le suivi par le fisc suisse du sort de la substance transférée sera moins aisément exécutable après l'apport ne justifie pas une solution différente. En outre, comme nous l'avons vu, les expectatives du fisc peuvent être dans ce cas préservées en augmentant le coût d'acquisition de la participation dans la société ayant bénéficié de l'apport.

En outre, en accord avec DANON[2729], il faut relever qu'aucune substance fiscale ne quitte définitivement la Suisse vu que les réserves transférées dans une filiale étrangère seraient, en cas d'aliénation de la filiale, imposées en Suisse conformément à l'art. 13 al. 5 CM-OCDE. Cette disposition donne en effet à la Suisse, en tant qu'Etat de la résidence de la société transférante le droit exclusif d'imposer les gains provenant de l'aliénation de tous les biens non prévus aux paragraphes 1 à 4 de cette disposition. Dans cette mesure, le fisc suisse ne perd pas le droit d'imposer les réserves latentes transférées qui restent imposables lors de l'aliénation des participations de la société mère

---

2727 Art. 69 ss LIFD.

2728 Cf. *supra*, p. 352 ss.

2729 DANON, *restructurations internationales*, p. 271 ss ; DANON/OBRIST, *Restructurations*, p. 530.

suisse dans sa filiale étrangère. Cette position est confirmée par le commentaire de la CM-OCDE selon lequel « *l'article ne comporte pas de règle spéciale pour les gains provenant de l'aliénation d'actions d'une société […] ou de valeurs mobilières, bons, obligations et autres titres. De tels gains ne sont donc imposables que dans l'État dont le cédant est un résident* »[2730].

En outre, nous nous rallions à la doctrine qui considère que les éléments constitutifs de l'évasion fiscale peuvent être réunis uniquement au moment de l'économie effective d'impôt[2731]. Cette économie n'existe pas au moment de l'apport dissimulé à la filiale étrangère mais uniquement lorsque les actifs sur lesquels est rattachée la substance fiscale sont aliénés par l'entité étrangère et que le bénéfice ainsi effectué est rapatrié en Suisse. C'est à ce moment uniquement que l'institut de l'évasion fiscale peut s'appliquer et qu'une requalification de l'état de fait peut intervenir. Dès lors, l'apport dissimulé à une filiale à l'étranger ne peut pas être déjà qualifié d'évasion fiscale. En outre, il est nécessaire de répéter que l'application de l'évasion fiscale est liée à des conditions strictes et limitée à des cas d'abus manifeste[2732]. Elle ne saurait en conséquence s'appliquer de manière générale et n'est pas conçue de manière à remplacer efficacement une règle fiscale correctrice. Cela dit, nous reconnaissons qu'en raison des particularités liées à une telle opération transfrontalière (notamment la difficulté pour l'autorité fiscale suisse de suivre le sort de l'actif transféré) une attention particulière doit être portée.

c. Transfert de participations qualifiées

(i) Problématique

Le présent chapitre a pour objet de présenter les particularités liées au transfert à l'étranger de participations qualifiées. Dans ce contexte, on parle de participations qualifiées lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative possède 20 % au moins d'un capital-actions ou du capital social d'une autre société ou une participation représentant une valeur vénale d'au moins 2 millions de francs. Avec l'entrée en vigueur de la réforme II de l'imposition des entreprises, ces seuils de détention ont été ramenés à 10 % respectivement à un million de francs[2733]. Les remarques ci-dessous se

2730 OCDE Comm., n. 30 ad art. 13.

2731 Sur la notion et les conditions d'application de l'évasion fiscale, cf. *supra*, p. 144 ss.

2732 Cf. *supra*, p. 148 s.

2733 Cf. teneur actuelle de l'art. 69 LIFD.

réfèrent aux anciens seuils mais valent sans distinction pour les nouveaux[2734].

Par le biais de la réduction pour participations, les revenus (gains en capital compris) provenant de participations qualifiées sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice[2735]. Dans cette mesure, aucune perte pour le fisc suisse n'a lieu lors de transfert de participations qualifiées à l'étranger et cette opération devrait avoir lieu sans incidence fiscale. Cependant, comme nous allons le voir dans le présent chapitre, tel n'a pas été le cas dès l'entrée en vigueur de l'extension de la réduction pour participations aux gains en capital.

Le présent chapitre se propose de présenter la solution retenue par l'administration fédérale des contributions (ii) et la réglementation transitoire prévue pour éviter la fuite de capitaux (iii) au moment de l'entrée en vigueur de la réforme 1997 de l'imposition de l'entreprise. Cette réglementation transitoire n'étant plus applicable actuellement, nous nous contenterons de présenter dans ses grandes lignes le système mis en place à l'époque. Dans la mesure où ce dernier instaure une atténuation d'un cas de réalisation selon la systématique fiscale, il nous semble intéressant de le commenter brièvement (iv).

(ii) Solution proposée par l'AFC

Nous l'avons vu[2736], avant l'extension de la réduction pour participations aux gains en capital, la pratique de l'administration fédérale des contributions permettait le transfert de participations entre une société mère et ses filiales suisses. Dans la mesure où la charge fiscale était la même avant comme après l'apport, aucune imposition n'avait lieu. En revanche, selon la pratique, un décompte des réserves latentes avait lieu lors de transferts à une filiale à l'étranger[2737].

La situation a changé depuis l'entrée en vigueur de la réforme 1997 de l'imposition des entreprises[2738]. Depuis ce moment, les bénéfices en capital sur les participations qualifiées entrent dans le calcul de la réduction pour

---

2734 Les seuils ont été adaptés dans la nouvelle circulaire de l'administration fédérale des contributions, cf. circulaire AFC, réduction pour participations.

2735 Art. 69 ss LIFD.

2736 Cf. *supra*, p. 364 ss.

2737 Cf. *supra*, p. **Erreur ! Signet non défini.**.

2738 Entrée en vigueur le 1er janvier 1998.

participations et sont en conséquence indirectement exonérés[2739]. Vu que ces bénéfices sont exonérés, le fisc suisse ne court plus le risque de voir s'échapper de la substance fiscale lorsque des participations qualifiées sont transférées à l'étranger. Ce transfert n'ayant pas d'impact du point de vue de l'impôt sur le bénéfice, il peut dès lors être effectué à la valeur comptable[2740]. Ce point de vue est d'ailleurs reconnu par l'administration fédérale des contributions dans sa circulaire sur le transfert de participations à des sociétés du groupe à l'étranger[2741], selon laquelle « d'après le nouveau droit, le transfert de participations à des sociétés du groupe à l'étranger n'entraîne plus de réalisation pour des raisons de systématique fiscale » [2742] ainsi que dans sa circulaire n°9 selon laquelle « le transfert d'une participation représentant au minimum 20 pour cent du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou d'une coopérative à une filiale suisse ou étrangère (sub-holding) peut être effectué à la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice sans incidence fiscale »[2743]. Le transfert de participations qualifiées est ainsi neutre fiscalement qu'il soit effectué à un filiale suisse ou étrangère et indépendamment du fait que les actifs transférés soient rattachés à un établissement stable suisse de la filiale étrangère[2744].

(iii) Réglementation transitoire

Le transfert de participations qualifiées étant désormais possible en neutralité fiscale, les autorités suisses craignirent le départ massif de sociétés de participations à l'étranger[2745]. Pour cette raison, le législateur instaura une réglementation transitoire excluant la neutralité fiscale du transfert à l'étranger de certains types de participations. Ce dispositif, concrétisé à l'art. 207a al. 1 LIFD, prévoyait l'imposition de principe des réserves latentes afférentes aux « anciennes participations » transférées, c'est-à-dire les participations que la société transférante détenait avant le 1er janvier 1997[2746]. Selon cette disposition, « les bénéfices en capital provenant de

2739 Cf. circulaire AFC, réforme 1997 et cf. *supra*, p. 373.

2740 DANON, *restructurations internationales*, p. 268.

2741 Circulaire AFC, transfert de participations à l'étranger.

2742 Circulaire AFC, transfert de participations à l'étranger, ch. 1.

2743 Circulaire AFC, réforme 1997, ch. 2.5.3.d).

2744 DANON, *restructurations internationales*, p. 268.

2745 RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar*, n. 4 ad art. 207a ; REICH, *Steuerrecht*, p. 266.

2746 Pour les problèmes de délimitation entre les nouvelles et les anciennes participations, cf. DUSS/ALTORFER, *DBG-Komm*, n. 2 ad art. 207a ; BERDOZ, *CR-LIFD,* n. 7 ad art. 207a LIFD.

participations ainsi que le produit de la vente de droits de souscriptions y relatifs n'entrent pas dans le calcul du rendement pour déterminer la valeur de la réduction pour participations, si la société de capitaux ou la société coopérative détenait les participations concernées avant le 1er janvier 1997 et réalise ces bénéfices avant le 1er janvier 2007 ». Pendant une période transitoire de 10 ans, les gains en capital et les droits de souscriptions y relatifs sur les « anciennes participations » ne sont pas pris en considération dans le calcul de la réduction pour participations et restent par conséquent pleinement imposables[2747]. Ainsi, le transfert à l'étranger des réserves latentes afférentes à ces participations donnait lieu à leur imposition.

Cette disposition transitoire crée une inégalité de traitement fiscal entre les « *nouvelles participations* », dont le transfert à l'étranger était possible en neutralité fiscale, et les « *anciennes participations* », dont le transfert à l'étranger déclenchait le décompte des réserves latentes. Une telle réglementation représentait un obstacle important aux restructurations internationales de sociétés de capitaux[2748]. D'un point de vue concurrentiel, elle affaiblissait la Suisse par rapport aux autres Etats européens dont les sociétés européennes résidentes pouvaient notamment bénéficier de la possibilité prévue par la directive européenne sur les fusions[2749] de procéder à des échanges intragroupes de participations en neutralité fiscale au-delà des frontières nationales. Le législateur fédéral s'est rendu compte de ce désavantage structurel des sociétés suisses[2750] et a prévu un système permettant d'atténuer ces effets[2751].

Dans ce cadre, l'art. 207a al. 3 LIFD prévoit à cet effet un report d'imposition dont la teneur est la suivante : « si une société de capitaux ou une société coopérative transfère une participation qu'elle détenait avant le

2747 BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 3 ad art. 207a.

2748 UTZINGER, *Übertragung von Beteiligungen*, p. 230 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN relèvent que la plupart des participations sont qualifiées « *d'anciennes* », cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar*, n. 12 ad art. 207a.

2749 Directive européenne 90/434/CEE, modifiée pas la directive européenne 2005/19/CE.

2750 Motion COTTIER 933642 du 16 décembre 1993 *« Beseitigung von steuerlichen Hindernissen bei grenzüberschreitenden Beteilligungsumstrukturireungen ».*

2751 UTZINGER, *Übertragung von Beteiligungen*, p. 230.

1er janvier 1997 à une société du même groupe[2752] à l'étranger et que cette participation est égale à 20 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société, la différence entre la valeur déterminant pour l'impôt sur le bénéfice et la valeur vénale de cette participation est ajoutée au bénéfice net imposable ». Selon cette première phrase de l'art. 207a al. 3 LIFD, le transfert d'une participation qualifiée entraine donc l'imposition des réserves latentes afférentes à cette dernière. Cependant, la disposition examinée ici prévoit que « simultanément, la société de capitaux ou la société coopérative peut constituer une réserve non imposée égale à cette différence, qui sera dissoute et imposée si la participation est vendue à un tiers étranger au groupe ou si la société dont les droits de participation ont été transférés aliène une part importante de ses actifs et passifs ou encore si elle est liquidée »[2753]. Ce mécanisme permet de garantir les droits du fisc suisse sur la substance fiscale transférée dont l'imposition n'est que reportée[2754,2755]. Cette réserve non imposée créée lors du transfert de participations à l'étranger peut être dissoute de deux façons, en cas de non-

[2752] Nous n'entrerons pas plus en détail sur la notion de groupe. Le lecteur est renvoyé à la doctrine analysant cette problématique ainsi qu'à la jurisprudence y relative, cf. notamment : UTZINGER, *Übertragung von Beteiligungen*, p. 232 ; DIGERONIMO, *traitement fiscal des participations*, p. 718 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar*, n. 14 ad art. 207a ; BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 57 ad art. 207a ; arrêt du Tribunal fédéral du 6 janvier 2004 = ASA 74, 224 = RDAF 2004 II 41, commenté in : REICH, *Realisation stiller Reserven und Unternehmensumstrukturierungen*, p. 162 ss. Cet arrêt consacre le principe selon lequel une domination suisse n'est pas nécessaire à l'application de l'art. 207a LIFD, contrairement à ce que retenait l'administration fédérale des contributions dans sa circulaire, transfert de participations à l'étranger, ch. 3.2. (« Sont considérées comme sociétés du groupe à l'étranger au sens de l'art. 207a al. 3, les sociétés qui sont dominées directement ou indirectement par la société de capitaux ou la coopérative contribuable ou par la société mère commune suisse. On admet qu'il y a domination lorsque la société de capitaux ou la coopérative suisse dispose de 50 % ou plus des droits de participation de la société de capitaux étrangère »). Cette définition a par la suite été reprise dans le cadre de la circulaire AFC, restructurations, ch. 4.5.2.3.

[2753] Art. 207a al. 3, 3ème phrase LIFD.

[2754] RICHNER/FREI/KAUFMANN, *Handkommentar*, n. 15 ad art. 207a ; BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 67 ad art. 207a.

[2755] Pendant la période transitoire, le contribuable suisse a le devoir de prouver que les circonstances qui ont donné lieu au report d'imposition n'ont pas changé (cf. DIGERONIMO, *traitement fiscal des participations*, p. 719) raison pour laquelle, la 5ème phrase de l'art. 207a al. 3 LIFD lui impose de joindre à sa déclaration d'impôt une liste des participations qui font l'objet d'une réserve non imposée.

respect du délai de blocage, d'une part et à la fin de la période de transition, d'autre part[2756].

(iv) Remarques

Le cas de figure étudié dans le présent chapitre est intéressant à plusieurs aspects. Le législateur fédéral a fait preuve d'inventivité pour éviter l'imposition en raison de la systématique fiscale[2757] qui pourrait avoir lieu en cas de transfert de participations qualifiées au-delà des frontières helvétiques. Pour ce faire, il a mis sur pied un mécanisme de report d'impôt ingénieux lui permettant de ne pas perdre ses expectatives sur la substance fiscale émigrante. Ce point démontre que le législateur cherche à éviter le prélèvement d'un impôt basé sur des considérations de systématique fiscale.

F. Restructurations transfrontalières

1. Généralités

Le domaine des restructurations internationales est complexe et technique. Le but ici n'est pas de présenter en détail toutes les problématiques touchées par ces opérations. Au contraire, nous proposons de nous concentrer sur l'exigence de maintien de l'assujettissement en Suisse à laquelle est conditionnée la neutralité fiscale des restructurations.

L'examen de cette condition générale de la neutralité valable pour toutes les restructurations est l'objet du présent chapitre. Dans un premier temps, nous présenterons les bases légales correspondantes (ch. 2) puis la position des autorités administratives (ch. 3, let. a) et celle de la doctrine (ch. 3, let. b). Nous exposerons ensuite notre position personnelle (ch. 3, let. c).

2. Base légale

Conformément aux articles 19 et 61 LIFD, les réserves latentes d'une entreprise ne sont pas imposées lors de restructurations, pour autant que cette

---

2756 Au terme de la période transitoire instaurée par cette disposition, le traitement fiscal de la dissolution de la réserve non imposée a fait naître un certain nombre de controverses dont l'examen sortirait du cadre de la présente recherche ; le sujet étant déjà largement traité, le lecteur intéressé à la problématique y est renvoyé , cf. notamment, GRETER, *Beteiligungsabzug*, p. 266, en particulier p. 277.

2757 BERDOZ parle de « réalisation du point de vue fiscale », cf. BERDOZ, *CR-LIFD*, n. 53 ad art. 207a ; DIGERONIMO parle de « réalisation inhérente à la logique même du système », cf. DIGERONIMO, *traitement fiscal des participations*, p. 716.

dernière reste assujettie à l'impôt en Suisse. Le maintien de l'assujettissement en Suisse est, avec la continuité comptable, une condition générale[2758] que doit respecter une restructuration pour bénéficier de la neutralité fiscale.

Lors des débats dans les commissions parlementaires, le terme « à condition que » qui était mentionné dans le projet du Conseil fédéral[2759] a été remplacé par le terme « pour autant que ». Le but de cette proposition formulée par le groupe de travail « impôt lors de restructurations »[2760] était de préciser que seule la substance fiscale échappant à la souveraineté fiscale suisse était soumise à l'impôt. Cette limitation était déjà reconnue sous l'ancien droit[2761].

3. Traitement fiscal

a. Position des autorités administratives

Le fait que seules les réserves latentes transférées dont l'imposition ultérieure n'est plus garantie peuvent être appréhendées par le fisc au moment de la restructuration est reconnu expressément par le Conseil fédéral dans son MESSAGE sur la LFus. Dans ce document, le Conseil fédéral reconnaît le principe de réserve de l'établissement stable (« *Betriebsstättenvorbehalts* »)[2762]. Selon ce principe, les réserves latentes attribuées à l'établissement stable ne sont pas imposées, dans la mesure où les principes de répartition internationale du bénéfice applicable après la restructuration attribuent le droit de taxer cette substance à la Suisse.

Ce principe est également mentionné dans la circulaire AFC sur les restructurations selon laquelle, l'exigence de maintien de l'assujettissement

---

2758 On parle de conditions générales par opposition aux conditions spécifiques ne s'appliquant qu'à certains types de restructurations tels que les délais de blocage ou l'exigence du transfert d'exploitation ou de parties distinctes d'exploitation, cf. OBERSON/GLAUSER, *CR-LIFD*, n. 17 ss ad art. 19 ; GLAUSER/OBERSON, *CR-LIFD*, n. 12 ss ad art. 61.

2759 MESSAGE LFus, p. 4226.

2760 REICH, *Steuerrechtliche Aspekte*, p. 9 ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 297-298.

2761 Cf. HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 297-298 ; AGNER/JUNG/STEINMANN, n. 11 ad art. 58 et n. 15 ad art. 61 ; REICH/DUSS, *Umstrukturierungen*, p. 657 s ; SPORI, *Zur steuersystematischen Realisation*, p. 83.

2762 « Dans ce cas, on ne peut déroger à l'imposition des réserves latentes que si la société reprenante continue d'exploiter la société absorbée en tant qu'établissement stable en Suisse », cf. MESSAGE LFus, p. 4027.

en Suisse peut aussi être remplie lors de l'absorption par une société étrangère[2763], lors d'un transfert de siège à l'étranger ou d'une transformation en une société étrangère[2764], dans la mesure où les actifs et les passifs transférés doivent être attribués à un établissement stable suisse de la personne morale étrangère.

b. Position de la doctrine

Le principe selon lequel uniquement la substance fiscale qui échappe à la souveraineté fiscale suisse ne peut pas bénéficier de la neutralité de la restructuration est reconnu de manière unanime par la doctrine[2765].

Il faut donc identifier la substance fiscale qui, dans les circonstances concrètes du cas d'espèce, cesse d'être attribuée à la Suisse. Dans cet exercice, on emploiera les mêmes facteurs et critères que dans les cas d'émigration de siège ou d'administration effective[2766].

c. Prise de position

Dans un premier temps, il est nécessaire de relever que les art. 19 et 61 LIFD sont spécifique dans la mesure où elles ne s'appliquent que dans les cas de restructurations au sens fiscal du terme[2767]. On ne peut donc en aucun cas en déduire qu'elles instaurent un impôt de départ s'appliquant de manière générale, en dehors des cas de restructuration[2768].

En outre, conformément à la conception défendue ici, ces dispositions ont une portée limitatrice et permettent uniquement de faire obstacle à l'imposition de réserves latentes lors de restructurations. Elles ne

2763 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.1.2.2.2. Ce point est également valable pour les scissions transfrontalières en raison du renvoi de la circulaire AFC, restructurations, ch. 4.3.2.1 (valable pour les scissions transfrontalières) au chiffre 4.1.2.2.2 de cette même circulaire (valable pour les fusions transfrontalières).

2764 Circulaire AFC, restructurations, ch. 4.2.2.2.2.

2765 Notamment : JUNG, *Steuerneutrale Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 277 ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 296 ; REICH, *DBG-Komm*, n. 20 ad art. 19 ; LOCHER, *Kommentar II*, n. 35 ad rev. art. 61 ; SAUPPER/WEIDMANN, *FusG-BSK*, n. 71 ad art. 3 ; DANON, *Restructurations internationales*, p. 266 ss ; BRÜLISAUER, *Attribution*, p. 648 ; ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 98 nbp 26 ; BÖCKLI, *Unternehmens-Umstrukturierungen*, p. 379 ; HINNY, *Internationale Umstrukturierungen,* p. 184.

2766 HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 307.

2767 Dans le même sens : HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 296.

2768 Nous avons déjà présenté ce point ci-dessous lorsque nous examinions si le droit suisse disposait d'une clause générale de réalisation systématique, cf. *supra*, p. 114 ss.

représentent ainsi pas une base légale fondant l'imposition, respectivement une règle fiscale correctrice mais uniquement un mécanisme permettant le report du prélèvement de l'impôt.

Pour le surplus, nous nous rallions à la doctrine unanime pour qui l'emploi du terme « pour autant » à l'art. 19 et 61 LIFD concrétise le principe selon lequel seules les réserves latentes quittant définitivement l'assujettissement en Suisse peuvent faire l'objet d'une imposition. Ce point, qui était déjà reconnu par les autorités fiscales avant l'entrée en vigueur de la loi sur la fusion, a désormais une assise légale. En conséquence, les réserves latentes qui restent assujetties à l'impôt en Suisse en raison d'un rattachement à un établissement stable dans ce pays ou sur la base des règles de répartition internationale ne doivent pas être frappées de l'impôt de départ.

G. Assiette de l'impôt

1. Généralités

Un débat a lieu sur la question de l'assiette de l'impôt. Vu que, lors du transfert à l'étranger, aucun élément économique n'est aliéné, ni liquidé, les réserves latentes doivent être évaluées[2769], ce qui représente un exercice difficile[2770].

Ce débat est alimenté notamment par des divergences dans la formulation de la loi. Alors que les cas d'impôt de départ prévus pour les personnes physiques sont assimilés à une aliénation[2771], ceux prévus pour les personnes morales sont assimilés à une liquidation[2772]. Dès lors, la question se pose de savoir si le législateur consacre une fiction de liquidation ou d'aliénation[2773]. La question a une véritable importance pratique car elle influence notablement la détermination de la valeur vénale des actifs transférés et dès lors du montant des réserves latentes soumises à l'imposition. Elle est notamment pertinente par rapport à la prise en compte

2769 ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 99 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 621.

2770 DANON, *CR-LIFD*, n. 95 ad art. 57-58.

2771 Art. 18 al. 2 LIFD.

2772 Art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD.

2773 DANON, *CR-LIFD*, n. 94 ad art. 57-58 ; HONOLD/STOCKER, *Cross-border*, p. 705 s.

du goodwill[2774]. En effet, si on retient la fiction de liquidation, les biens doivent être évalués à leur valeur de liquidation, c'est-à-dire au montant qu'ils représenteraient si l'entreprise venait à être liquidée[2775]. En conséquence, le goodwill[2776] ne peut être pris en compte. En revanche, si on retient la fiction d'aliénation, on part du montant qui correspond au prix qui serait réclamé en cas de vente de l'entreprise ou d'une partie de celle-ci à un tiers[2777]. Le goodwill fait dans ce cas partie de la rémunération et doit être pris en compte lors de la détermination du montant des réserves latentes transférées.

Le présent chapitre a pour objet de présenter la position des auteurs principaux (ch. 2) puis notre position personnelle (ch. 3).

2. Position de la doctrine

Dans un premier temps, il sied de relever que le débat susmentionné a lieu exclusivement dans le cadre de l'émigration des critères de rattachement personnel ou économique de personnes morales. L'interprétation de l'art. 18 al. 2 LIFD qui est valable pour les personnes physiques et qui assimile le transfert d'éléments de la fortune commerciale à un établissement stable à l'étranger à une aliénation n'est pas débattue en doctrine. Tous les auteurs consultés considèrent en effet que les réserves latentes transférées doivent être prises en compte à leur valeur d'aliénation[2778]. Ce principe est en effet également celui qui prévaut de manière non contestée lors du prélèvement privé[2779]. Pour cette raison, le présent chapitre examine uniquement les différents avis examinés en doctrine concernant l'interprétation de l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD.

La majorité de la doctrine considère que selon le texte clair de la loi (« *est assimilé à une liquidation* », « *einer Liquidation gleichgestellt* », « *parificato alla liquidazione* ») seule la fiction de liquidation peut être retenue

---

2774 BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 283 ; OECHSLIN-SAUPPER, *Cross border reorganization*, p. 259 ; DANON, *CR-LIFD*, n. 94 ad art. 57-58.

2775 Prise en compte de la « *Zerschlagungs-* », respectivement de la « *Liquidationswert* ».

2776 Le goodwill est également appelé « survaleur », « fonds de commerce » ou « pas de porte », cf. GLAUSER, *Goodwill*, p. 421.

2777 Prise en compte de la valeur de continuation, « *Fortführungswert* » *ou* « *Fremdvergleichspreis* ».

2778 « *Veräusserungsgleichen Behandlung* ».

2779 Cf. *supra*, p. 188 s.

dans le cadre de l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD[2780]. Cela dit, d'autres arguments que la seule interprétation littérale sont invoqués. En revanche, une partie de la doctrine considère qu'une prise en compte de la valeur d'aliénation serait plus équitable[2781]. Les paragraphes suivants ont pour objet de présenter l'opinion des auteurs principaux.

REICH/DUSS[2782]. prennent position en faveur de la fiction de liquidation. Selon eux, le libellé de l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD consacre expressément cette méthode d'évaluation, à l'inverse de l'art. 18 al. 2 LIFD[2783]. Une interprétation différente galvauderait le principe de la légalité. Selon eux, en cas de départ à l'étranger, on ne peut pas considérer que l'ensemble de l'exploitation est reprise et poursuivie par un tiers. Au contraire, l'exploitation est poursuivie d'une manière modifiée, sous des conditions-cadre, extérieures et intérieures, entièrement nouvelles après un déplacement physique dans un autre endroit. En outre, ces auteurs soulignent le problème de la quantification du goodwill (qu'il faudrait prendre en considération en cas d'application de la fiction d'aliénation). Ce dernier serait en effet extrêmement difficile à déterminer dans la mesure où le paramètre de la continuité de l'entreprise fait défaut en cas de transfert à l'étranger. Même si son exploitation est poursuivie à l'étranger, les conditions économiques et même la manière de comptabiliser sont résultat dépendront de facteurs qui n'ont plus de lien avec le substrat fiscal qui a été créé alors que l'entreprise était soumise à la souveraineté fiscale helvétique[2784].

Selon WIDRIG[2785], qui relève les difficultés pratiques dues au caractère transfrontalier des opérations en question, il faut examiner individuellement comment les réserves latentes doivent être évaluées. Dans le cadre de cet

---

2780 DANON, *CR-LIFD*, n. 94 ad art. 57-58 ; DANON, *restructurations internationales*, p. 265, nbp 38 ; BEHNISCH, *Umstrukturierung*, p. 283 ; HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 316 ; REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 565 et 622 ; OECHSLIN-SAUPPER, *Cross border reorganization*, p. 260 ; GLAUSER, *Goodwill*, p. 432.

2781 BRÜLISAUER/POLTERA, *DBG-Komm*, n. 279 ad art. 58 ; BRÜLISAUER, *Generalthema II des IFA-Kongresses*, p. 353 ; BRÜLISAUER, *Attribution*, p. 641 ss ; ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 99 ss.

2782 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 565 et 622.

2783 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 622 ; ces auteurs relèvent que lorsque les clauses cantonales prévoyant un impôt de départ sans consacrer, ni la fiction de liquidation, ni celle d'aliénation, il n'est pas courant de prendre en considération le goodwill dans l'évaluation des réserves latentes, cf. REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 625.

2784 REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 622.

2785 Cet auteur se prononce principalement dans le cadre du transfert de l'administration effective à l'étranger, cf. WIDRIG, *Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften*, p. 137.

exercice, le point de départ sera le bilan intermédiaire remis par la société concernée, qui donne des informations sur les réserves latentes existantes et le bénéfice net annuel de la société. Comme nous le comprenons (relevons que la formulation est alambiquée[2786]), WIDRIG considère que les réserves latentes qui doivent être imposées lors du transfert à l'étranger de l'administration effective d'une société sont évaluées à leur valeur de valeur de rendement.

GLAUSER[2787] se prononce en défaveur de l'inclusion du goodwill dans l'évaluation des réserves latentes transférées. D'une part, l'assimilation légale du transfert à une liquidation présuppose que la valeur de liquidation (et non pas celle d'aliénation) soit prise en compte et donc que le goodwill soit écarté du calcul. D'autre part, des raisons pratiques parlent en faveur de l'exclusion du goodwill. Il est très difficile d'en déterminer le montant au moment du départ à l'étranger. En effet, la situation dans l'Etat de départ qui n'est plus d'actualité est très différente de celle dans l'Etat d'arrivée.

DANON[2788] considère que le texte clair de la loi permet uniquement de tenir compte de la valeur de liquidation. Cet auteur relève également que la valeur de liquidation est très difficile à déterminer. Selon lui, cette valeur est différente selon le mode de liquidation et dépendra notamment du fait que les actifs soient réalisés individuellement, globalement, sur une longue période ou rapidement[2789]. Or, vu qu'il s'agit d'une fiction de liquidation, une véritable liquidation fait par définition défaut et la fixation de la valeur est un *« exercice particulièrement périlleux »*[2790]. Au vu de ces éléments, cet auteur considère que la valeur la plus basse doit toujours être retenue. Selon lui, dans la fixation de cette valeur, les actifs doivent être considérés comme liquidés individuellement et non globalement[2791].

2786 « *Bleibt es hingegen bei einer steuersystematischen (d.h. keiner echten) Realisation der stillen Reserven, ist von einer Substanzbewertung ausgehend zu prüfen, inwiefern sich allenfalls eine ertragswertbezogene Unternehmensbewertung im Zeitpunkt der Übertragung der tatsächlichen Geschäftsleitung ins Ausland rechtfertigen lässt* », cf. WIDRIG, *Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften*, p. 138.

2787 GLAUSER, *Goodwill*, p. 432.

2788 DANON, *CR-LIFD*, n. 94 ad art. 57-58 ; DANON, *restructurations internationales*, p. 265, nbp 38.

2789 MAS, ch. 2.3884.

2790 DANON, *CR-LIFD*, n. 95 ad art. 57-58.

2791 DANON, *CR-LIFD*, n. 95 ad art. 57-58.

CAGIANUT/HÖHN[2792] considèrent qu'il serait plus juste de limiter l'imposition aux réserves latentes qui ont été créées par des amortissements.

OECHSLIN-SAUPPER[2793], qui ne se prononce pas sur la méthode qui lui parait la mieux adaptée, relève que la pratique fixe en principe un montant qui se situant entre la valeur de liquidation et celle d'aliénation, mais sans prise en compte du goodwill.

Plus récemment, HELBING[2794] relève que la prise en compte lors de l'émigration de siège ou d'administration effective de la valeur de liquidation ne tient pas seulement compte de l'interprétation littérale de la loi mais également du principe de proportionnalité dont l'application doit être faite de manière stricte dans les cas de réalisation systématique. Dans la mesure où il n'est pas sûr que la substance imposée lors de l'émigration sera effectivement réalisée un jour, il n'est pas justifié de prendre en compte la valeur de rendement respectivement d'imposer l'ensemble du goodwill lors du transfert. En outre, une solution intermédiaire ou différenciée[2795] ne serait pas compatible avec la lettre claire de la loi qui prévoit une fiction de liquidation[2796].

BRÜLISAUER[2797], ATHANAS/BRÜLISAUER[2798] et BRÜLISAUER/POLTERA[2799] considèrent en revanche qu'une fiction de liquidation non différenciée violerait le principe de proportionnalité. Il faut au contraire déterminer comment les réserves latentes seront évaluées en

---

2792 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmungssteuerrecht*, p. 567. Il faut cependant relever que ces auteurs se prononcent sur la situation avant l'entrée en vigueur de la LIFD. Ces auteurs constatent que certaines lois fiscales cantonales limitent l'imposition à certaines valeurs au bilan (p.ex. marchandises ou provisions).

2793 « *In practice often a value which lies in between the two (liquidation value and market value) is take, i.e. fair market value of the assets on a going concern basis but without goodwill* », cf. OECHSLIN-SAUPPER, *Cross border reorganization*, p. 260.

2794 HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 317.

2795 Notamment une solution différenciée selon la nature (amortissement ou plus-value conjoncturelle) des réserves latentes.

2796 HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 318. Cela dit, cet auteur considère qu'en cas de restructuration internationale, le montant de la substance fiscale imposable doit être déterminé comme dans les cas ordinaires de transfert dissimulé de bénéfice, c'est-à-dire en vertu du principe de *dealing at arm's length*, à la valeur vénale des actifs transférés, cf. HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 318 ss.

2797 BRÜLISAUER, *Generalthema II des IFA-Kongresses*, p. 353 ; BRÜLISAUER, *Attribution*, p. 641 ss.

2798 ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 99 ss.

2799 BRÜLISAUER/POLTERA, *DBG-Komm*, n. 279 ad art. 58.

prenant en compte les circonstances concrètes du cas d'espèce[2800]. Selon eux, dans certains cas, une fiction de liquidation n'est pas équitable. Ce sera notamment le cas lorsque des réserves latentes sont réalisées effectivement par la vente à un tiers très peu de temps après leur transfert à l'étranger[2801]. Ces auteurs considèrent qu'en règle générale, la fiction d'aliénation est plus adéquate vu que l'entreprise n'est pas véritablement liquidée mais son exploitation est poursuivie à l'étranger[2802]. Cette fiction d'aliénation ne permet cependant pas d'arriver à un résultat satisfaisant dans tous les cas, raison pour laquelle, la loi devrait mentionner qu'il faut « en principe » se baser sur la valeur d'aliénation[2803]. En outre, dans la mesure où la réalisation systématique est par définition teintée d'incertitude, notamment par le fait qu'il n'est pas sûr que les réserves latentes soient effectivement réalisées dans le futur, il est indispensable que ces dernières soient évaluées de manière prudente. Ces auteurs considèrent donc que le « *Niedrigstwertprinzip* » ou principe de la valeur la plus basse doit s'appliquer[2804]. Dans le sens d'une solution intermédiaire, il serait également possible de n'imposer que les reprises d'amortissement, les corrections de valeur et les provisions.

Concernant les lois fiscales cantonales, KUHN/BRÜLISAUER, relèvent que les lois fiscales cantonales se réfèrent toutes à la fiction de liquidation de manière analogue à l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD. Pour ces auteurs, les cantons sont en conséquence tenus de calculer les réserves latentes en se basant en règle générale sur la valeur de liquidation et ne peuvent pas prendre en considération la valeur d'aliénation qui est généralement plus élevée[2805].

2800 ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 99 ; BRÜLISAUER, *Attribution*, p. 649.

2801 BRÜLISAUER/POLTERA, *DBG-Komm*, n. 279 ad art. 58 ; BRÜLISAUER, *Generalthema II des IFA-Kongresses*, p. 353.

2802 Ces auteurs rappellent également que la fiction d'aliénation s'est également imposée dans le cadre de l'impôt anticipé, et ce malgré la fiction de liquidation qui était pourtant consacrée dans la loi, cf. BRÜLISAUER/POLTERA, *DBG-Komm*, n. 280 ad art. 58 ; ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 101 ; cf. également BRÜLISAUER, *Sitzverlegung*, p. 50-51 ; BRÜLISAUER, *VStG-Komm*, n. 346 ad art. 4. BRÜLISAUER relève en outre que deux lois cantonales (Soleure et Thurgovie) mentionnent expressément qu'il faut entendre par valeur de liquidation la valeur du marché (« *Verkehrswert* »), cf. BRÜLISAUER, *Generalthema II des IFA-Kongresses*, p. 353.

2803 ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 101.

2804 BRÜLISAUER/POLTERA, *DBG-Komm*, n. 281 ad art. 58 ; ATHANAS/BRÜLISAUER, *Güter- und Dienstleistungsaustausch*, p. 100.

2805 KUHN/BRÜLISAUER, *DBG-Komm*, n. 173 ad art. 24.

3. Prise de position

Conformément à la doctrine majoritaire[2806], nous penchons en faveur de la fiction de liquidation pour l'impôt de départ des personnes morales. A notre sens, il n'y a pas lieu de prendre le goodwill en considération dans l'évaluation des réserves latentes transférées et ceci pour plusieurs raisons.

Tout d'abord, selon l'approche légaliste soutenue dans le cadre de la présente recherche, le point de départ de notre réflexion est la loi. Selon le texte clair de l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine LIFD*, les transferts qualifiés[2807] sont assimilés à une liquidation. Il parait donc déjà de prime abord difficile de soutenir qu'une valeur différente de la valeur de liquidation doive doit être prise en considération. Une telle conception violerait le principe constitutionnel de la légalité et viderait de son sens la lettre de la loi.

En second lieu, et conformément à ce qui a déjà été constaté dans le cadre du transfert à l'étranger d'actifs isolés[2808], l'analogie avec l'art. 18 al. 2 LIFD ne peut être invoquée. En effet, comme nous l'avons vu[2809], les règles correctrices fiscales doivent être interprétées de manière restrictive et il faut faire un usage extrêmement parcimonieux de l'interprétation par analogie. En outre, cette disposition vise une situation différente[2810]. Elle vise notamment le transfert d'éléments commerciaux à un établissement stable à l'étranger mais non pas du transfert de critère de rattachement illimité. Ainsi, à notre sens, aucune conclusion ne saurait être déduite du fait que l'art. 18 al. 2 LIFD assimile les transferts à l'étranger à une aliénation.

A notre avis, la pratique[2811] selon laquelle il faut prendre en compte pour une valeur se situant entre la valeur de liquidation et celle d'aliénation est critiquable. Selon nous, la prise en compte de la valeur de liquidation est déjà suffisamment stricte pour le sujet transférant. Dans ce contexte, il faut rappeler que l'impôt de départ peut conduire à une inégalité de traitement fiscal entre le sujet qui y est soumis et un autre contribuable qui ne procéderait pas à un transfert hors des limites de la souveraineté fiscale

---

2806 Cf. chapitre précédent.

2807 Le transfert à l'étranger du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable.

2808 Cf. *supra*, p. 509 ss.

2809 Cf. *supra*, notamment p. 74 ss.

2810 Le but de l'art. 18 al. 2 LIFD est principalement de compenser une anomalie de la loi (exonération des gains en capitaux privés) et s'applique en cas de transfert d'actifs isolés alors que l'art. 58 al. 1 lit. c LIFD se concentre sur le transfert à l'étranger de réserves latentes, cf. DANON, *CR-LIFD*, n. 86 ad art. 57-58.

2811 Mentionnée notamment par OECHSLIN-SAUPPER, *Cross border reorganization*, p. 260.

suisse[2812]. En effet, l'impôt de départ, comme les autres cas d'imposition en raison de la systématique fiscale, a pour effet qu'une certaine substance fiscale soit imposée alors même qu'il est possible que sa réalisation (et par là, la possibilité pour le contribuable d'en jouir) n'ait jamais lieu. Un sujet fiscal qui ne procède pas à une opération transfrontalière ne court pas ce risque. Ainsi, nous considérons qu'il est justifié, qu'en contrepartie pour le risque de potentielle non réalisation (effective) des gains imposés auquel le contribuable est exposé dans le cadre de l'impôt de départ, la valeur de liquidation s'applique.

En outre, selon la conception défendue ici, la prise en compte du goodwill ne se justifie pas dans le cadre de l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD. On ne peut pas prétendre que l'exploitation de l'entreprise est poursuivie sans perturbation à l'étranger. En effet, les conditions-cadre sont intégralement modifiées dans l'Etat d'arrivée. À quelques rares expressions près[2813], le goodwill est ainsi anéanti lors du transfert et ne peut raisonnablement pas être pris en compte.

Cela dit, la valeur de liquidation elle-même est difficile à fixer en pratique. A notre sens, le contribuable ne saurait être défavorisé en raison de la particularité de l'impôt de départ[2814]. Vu que ce gain doit être par définition taxé par appréciation, nous considérons qu'en cas de doute, la valeur la plus basse doit être retenue. Cette conception est ainsi justifiée en raison du principe de la proportionnalité qui s'applique de manière stricte dans le contexte de la réalisation systématique, en raison des particularités de celle-ci. Nous nous rallions donc à la doctrine qui soutient l'application du "*Niedrigstwertprinzip* »[2815].

Il faut ici encore relever que l'application de la fiction de liquidation de l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD ne doit pas être confondue avec les principes régissant la détermination du montant de l'imposition lors de restructurations

---

[2812] Cette inégalité de traitement était déjà soutenue par une partie de la doctrine dans le débat qui avait lieu concernant la constitutionnalité de l'impôt de départ intercantonal. BLUMENSTEIN, par exemple, considérait que lorsque que les réserves latentes sont imposées au moment du départ, le fait que l'on ne puisse pas prendre en considération une série de frais liés à la réalisation et qui influencent l'estimation de la valeur, est une inégalité de traitement avec les contribuables qui restent assujettis à l'impôt, cf. BLUMENSTEIN, *Verlegung des Geschäftssitzes*, p. 234.

[2813] P. ex. lorsque l'entreprise est connue internationalement ou qu'elle jouit du moins d'une renommée équivalente dans l'état de départ que dans celui d'arrivée.

[2814] Nous pensons notamment au fait qu'il s'agit d'une imposition d'un gain qui n'est pas effectivement réalisé.

[2815] Cf. notamment REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 623.

internationales[2816]. Dans cette deuxième hypothèse, la question de la réalisation doit être examinée selon les principes généraux de détermination du bénéfice imposable, c'est-à-dire en vertu du principe de déterminance des comptes selon l'art. 58 al. 1 LIFD. Si, en application du droit comptable, une réalisation a lieu, la question de la neutralisation de l'opération du point de vue du droit fiscal doit être examinée en application des dispositions sur les restructurations prévues aux art. 19 et 61 LIFD[2817].

La situation est ainsi différente lorsqu'il s'agit de déterminer le résultat de l'activité lucrative indépendante. Dans ce cas, la valeur à prendre en considération est déterminée selon l'art. 18 al. 2 LIFD. Dans cette hypothèse, fidèle à notre conception qui prend comme point de départ la loi, nous considérons qu'en cas de transfert d'actifs appartenant à une personne physique à une entreprise ou à un établissement stable à l'étranger, il faut prendre en considération la valeur d'aliénation, c'est-à-dire la valeur du marché. C'est en effet, ce qui est prévu par la lettre claire de la loi et qui est d'ailleurs pratiqué par nos autorités en cas de prélèvement privé[2818].

Cela dit, il faut relever la différence de formulation entre l'art. 18 al. 2 LIFD et l'art. 8 al. 1 LHID s'appliquant tous les deux aux personnes physiques. Cette dernière disposition ne préconise ni une fiction d'aliénation, ni une fiction de liquidation mais précise uniquement que « le produit de l'activité lucrative indépendante comprend tous les bénéfices en capital provenant du transfert dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger d'éléments de la fortune commerciale ». Selon nous, les cantons sont libres de prévoir une fiction d'aliénation aussi bien que de liquidation. Aucune de ces deux variantes ne violerait la lettre de la loi d'harmonisation[2819]. Dans les faits, les cantons ont en principe repris la fiction d'aliénation préconisée à l'art. 18 al. 2 LIFD pour les personnes physiques[2820] et la fiction de liquidation pour les personnes morales[2821].

2816 HELBING, *Internationale Sitzverlegungen*, p. 318.

2817 Cf. *supra*, p. 54 ss.

2818 Dans ce contexte, notre haute Cour a, à maintes reprises, souligné qu'il faut chercher à établir un le prix qu'un tiers indépendant aurait payé pour l'élément transféré au moment du prélèvement privé, cf. arrêt du TF 2A.315/2004 ; arrêt du TF 2A.5/2002 ; ASA 50, 300 = RDAF 1982, 262, cf. également *supra*, p. 188.

2819 Lorsque les clauses cantonales prévoyant un impôt de départ sans consacrer, ni la fiction de liquidation, ni celle d'aliénation, il n'est pas courant de prendre en considération le goodwill dans l'évaluation des réserves latentes, cf. REICH/DUSS, *Unternehmensumstrukturierungen*, p. 625.

2820 DUSS/GRETER/VON AH, *Besteuerung Selbständigerwerbender*, p. 67.

2821 KUHN/BRÜLISAUER, *StHG-Komm*, n. 173 ad art. 24.

V. Résumé et prise de position critique

A. Résumé/constat

L'impôt de départ intercantonal est prohibé. Cette affirmation vaut indépendamment du fait que les réserves latentes transférées soient détenues par une personne morale ou une personne physique ou qu'un transfert d'ensemble de biens ou d'éléments économiques isolés ait lieu. La Suisse doit ainsi être considérée comme un espace économique unifié.

La situation est différente lors de transferts internationaux. Lors du transfert de critères de rattachement personnel d'une personne morale, il est nécessaire de déterminer si un transfert de l'assujettissement à l'étranger a lieu. Dans la négative, le fisc suisse ne perd pas de substance fiscale et il n'est, à notre sens, pas habilité à procéder à une imposition. L'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD doit ainsi être interprété de façon restrictive. La conception selon laquelle une imposition a lieu automatiquement lorsque le siège, l'administration, une entreprise ou un établissement stable est transféré à l'étranger ne peut être suivie. Au contraire, il faut examiner dans le cas concret si l'assujettissement en Suisse cesse. Les conventions de double imposition jouent dans ce contexte un rôle particulièrement important.

Dans la mesure où les gains en capitaux privés sont exonérés d'impôt, le transfert de domicile d'une personne physique ne provoque pas de perte de substance fiscale pour le fisc suisse. Dès lors le transfert de domicile à l'étranger n'a pas de conséquence fiscale en droit suisse. Une exception à ce point existe en ce qui concerne les options reçues dans le cadre d'un plan d'intéressement des collaborateurs. Lorsque ces dernières ne sont imposées qu'à leur exercice, le transfert de domicile à l'étranger provoquait un impôt de départ dans la pratique de certains cantons. L'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateurs mettra fin à cette pratique, à notre sens, illégale. En prévoyant une imposition à la source des options sur laquelle la Suisse a un droit d'imposition, cette nouvelle loi rend inutile le prélèvement d'un impôt de départ. Nous y voyons une confirmation que le législateur cherche à limiter les cas d'imposition en raison de la systématique fiscale. Nous considérons en revanche que les réserves latentes afférentes à la fortune commerciale d'un contribuable qui transfère son domicile hors du territoire suisse n'ont pas à être appréhendées par un impôt de départ. En effet, l'attribution internationale du droit d'imposer cette substance fiscale dépend de la localisation de l'entreprise ou

d'éventuels établissements stables bien plus que du domicile du contribuable indépendant.

A notre sens, l'art. 18 al. 2 LIFD prévoit, malgré sa formulation peu précise, une base légale suffisante pour imposer le transfert d'établissement stable ou d'entreprise d'une personne physique. Cette interprétation découle également du renvoi contenu de l'art. 18 al. 3 à l'art. 58 LIFD, lequel prévoit expressément l'imposition du transfert d'établissement stable.

En cas de transfert d'établissement stable d'une personne morale, une distinction doit être faite en fonction de l'Etat de situation du siège de l'entreprise et de l'établissement stable. Si la société est assujettie de manière illimitée en Suisse, le transfert d'un établissement stable à l'étranger n'a pas pour effet que la Suisse perde irrévocablement le pouvoir d'imposer les réserves latentes transférées. Elle pourra, à notre sens, procéder à l'imposition au moment de la réalisation effective de ces dernières en réduisant l'exonération pour les établissements stables sis à l'étranger prévue par l'art. 52 al. 1 LIFD. En revanche, une société étrangère assujettie en Suisse de manière limitée, uniquement en raison d'un établissement stable sis dans notre pays, quitte définitivement l'assujettissement en Suisse lors du transfert à l'étranger de l'établissement stable. Les autorités helvétiques perdent la possibilité d'imposer les réserves latentes transférées avec l'établissement stable. Dans ce cas, une imposition au moment du transfert se justifie et l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD contient une base légale suffisante.

L'art. 58 al. 1 lit. c *in fine LIFD* ne prévoit pas le transfert d'actifs isolés hors de la souveraineté de la Suisse. Par conséquent, une imposition ne peut avoir lieu à cette occasion. Au vu du défaut de base légale, une imposition ne doit pas intervenir ni lors du transfert d'un actif à un établissement stable à l'étranger, ni lors du transfert d'un actif d'un établissement stable suisse au siège d'une entreprise à l'étranger. Dans le premier de ces cas, nous avons démontré que le fisc suisse ne perd pas de substance fiscale vu qu'il maintient la possibilité d'imposer les réserves latentes transferées sans grande difficulté. Il suffira pour cela que le fisc réduise l'exonération unilatérale qu'il octroie aux établissements stables à l'étranger de sociétés suisses en vertu de l'art. 52 al. 1 LIFD. Un tel résultat est atteignable aisément en raison de la méthode fractionnaire applicable dans cette constellation. Dans le deuxième cas, le prélèvement de l'impôt est plus difficile en pratique. Cependant, des difficultés pratiques ne sauraient justifier l'intervention de l'administration fiscale qui est soumise au principe constitutionnel de la légalité. Une solution différente requerrait l'intervention

du législateur. A notre sens, une telle base légale devrait être implémentée en droit suisse conjointement à la possibilité expresse de différer l'imposition dans certains cas. Ce point sera développé dans le chapitre suivant qui présentera certaines propositions au législateur.

Il n'existe également aucune règle fiscale correctrice lors du transfert d'actifs sous-évalués à une filiale étrangère. Dans la mesure où nous considérons que le transfert à une filiale sise en Suisse ne conduit pas à une imposition des réserves latentes transférées, il ne peut pas en aller différemment lorsque la filiale se trouve à l'étranger et aucune base légale ne permet une correction du bilan commercial. Dans cette situation en outre, la Suisse en tant qu'Etat de la résidence de la société mère ne perd pas ses prérogatives vu que le droit d'imposer les gains en capital sur les participations d'une société à l'étranger lui revient selon l'art. 13 para. 5 CM-OCDE. Il faut cependant réserver le cas de l'abus de droit manifeste, lequel peut cependant avoir lieu uniquement au moment de l'aliénation subséquente des actifs transférés et de la distribution d'un dividende ou de la réalisation d'un gain en capital bénéficiant de la réduction pour participations. En outre, l'institut de l'évasion fiscale étant lié à des conditions strictes d'application, il ne peut efficacement remplacer une règle fiscale correctrice[2822].

En cas de restructurations internationales, l'emploi du terme « pour autant » aux articles 19 et 61 LIFD doit être interprété dans le sens où seules les réserves latentes quittant définitivement l'assujettissement en Suisse peuvent faire l'objet d'une imposition. Ce point reconnu par la doctrine et par les autorités fiscales est exprimé de manière suffisamment claire dans les dispositions sur les restructurations.

Concernant l'assiette de l'impôt, l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD prévoit à notre sens une fiction de liquidation. Il faut s'en tenir à la lettre de la loi et prendre en compte la valeur de liquidation pour mesurer les réserves latentes en cas de transfert. Aucun goodwill ne peut en conséquence être pris en considération. En revanche, l'art. 18 al. 2 LIFD consacre une fiction d'aliénation. Dans ce contexte, la valeur vénale doit être prise en compte pour mesurer les réserves latentes transférées. L'art. 8 al. 1 LHID ne prévoit ni fiction ne liquidation, ni fiction d'aliénation. Les cantons sont libres à cet égard de retenir l'une ou l'autre de ces valeurs.

[2822] De manière générale sur notre position quant à la question de déterminer si l'évasion fiscale peut remplacer efficacement une règle fiscale correctrice, cf. *supra*, p. 148 s.

B. Propositions

Nous avons eu l'occasion dans le présent chapitre de constater que l'impôt de départ tel qu'il est prévu en droit suisse soulève un certain nombre de problèmes. Les paragraphes suivants qui s'adressent au législateur visent à faire des propositions en vue d'écarter ces problèmes.

De manière générale, il nous paraît nécessaire de consacrer dans la loi le principe selon lequel seules les réserves latentes dont l'assujettissement en Suisse cesse définitivement peuvent être soumises à l'impôt. Ce point, qui est soutenu par la doctrine et acceptée en principe par l'administration fiscale mériterait une assise légale pour éviter toute incertitude. Une imposition qui irait au-delà de la substance fiscale échappant au fisc se méprendrait du but même des dispositions sur l'impôt de départ. Même si ce résultat est atteignable par une interprétation restrictive des dispositions topiques actuelles, nous considérons qu'une clarification au niveau de la loi serait bienvenue.

En ce qui concerne le transfert d'actifs isolé du siège suisse à un établissement stable à l'étranger, nous pouvons faire les propositions suivantes. En accord avec la majorité de la doctrine, nous considérons que le droit actuel ne contient pas de base légale permettant d'appréhender les réserves latentes afférentes à un actif isolé transféré à un établissement stable d'une personne morale suisse. Afin que la substance fiscale créée sur le territoire suisse n'échappe pas à l'impôt, nous pensons qu'il serait utile d'ajouter à l'art. 58 al. 1 lit. c *in fine* LIFD, la mention selon laquelle le transfert à l'étranger d'un actif comportant des réserves latentes créées en Suisse donne lieu à une imposition. Cela dit, conformément à ce qui se fait en pratique, il nous semble cohérant de prévoir un report d'impôt jusqu'au moment de la réalisation effective des réserves transférées. Une telle solution est déjà usuelle en pratique et mérite de notre point de vue une consécration dans la loi.

Il en va de même pour le transfert d'actifs isolés d'un établissement stable suisse à un siège se trouvant à l'étranger qui devrait également être prévu dans la loi. Nous l'avons vu, l'imposition de cette opération n'a actuellement pas d'assise légale mais elle fait sens. Dans ce cas, la Suisse aura des difficultés pratiques, au moment de la réalisation effective des actifs transférés, à récupérer la substance fiscale créée sur son territoire. Cela dit, il convient là aussi de prévoir un report d'impôt jusqu'au moment de la réalisation effective des réserves latentes transférées. Nous proposons que le différé d'impôt soit conditionné à la preuve que la créance du fisc n'est pas

mise en danger ou que la substance fiscale reste imposable en Suisse. Cette preuve devra être apportée par le contribuable qui pourra dans ce contexte se prémunir des moyens de preuve déjà employés en pratique (inscription dans la comptabilité ou autre revers) ainsi que d'éventuels rulings ou décisions obtenus de l'autorité fiscale étrangère.

Conclusions

I. Généralités

La réalisation est une notion fondamentale du droit fiscal suisse. Elle est le fait déclencheur de l'imposition du revenu et du bénéfice et a une fonction temporelle selon laquelle un revenu est attribué à la période fiscale au cours de laquelle il est réalisé. La réalisation effective qui a été beaucoup étudiée en droit suisse comprend son lot d'ambiguïtés et d'incertitudes. La réalisation comptable, directement liée au principe de déterminance des comptes, est prévue par la loi et ne crée pas de difficulté particulière. En revanche, la réalisation systématique que nous définissons comme « une intervention du fisc, basée sur une disposition légale expresse, lui permettant de s'écarter du résultat comptable en défaveur du contribuable lorsque et dans la mesure où ses expectatives sont mises en danger en raison de la systématique fiscale » est plus difficile à appréhender. Dans le cadre de la présente recherche, nous avons tenté de lever le voile sur ce concept vague et d'apporter plus de clareté sur plusieurs points débattus en doctrine. Ce chapitre final vise à donner un aperçu des résultats auxquels nous sommes arrivés.

Dans ce dernier chapitre, nous passerons en revue les points sensibles rencontrés lors du prélèvement d'un impôt en raison d'un changement de systématique fiscale (ch. I), puis nous présenterons les différents efforts fournis pour en atténuer les effets (ch. II). Il s'agira des mécanismes mis en place par les législateurs cantonaux et le législateur fédéral, de largesses admises par l'administration fiscale ou encore d'avis exprimés en doctrine tendant à éviter l'imposition en raison de la systématique fiscale, respectivement à différer l'intervention du fisc. Nous verrons par là que l'imposition en raison d'un changement de système dérange et que, même si elle est jugée indispensable dans certaines situations, plusieurs mesures sont mises en œuvre pour en réduire les inconvénients. Forts de cette constatation, nous reprendrons les différentes propositions formulées dans le cadre de la quatrième partie de la présente thèse en analysant les particularités des différents cas de figure où une imposition a lieu selon la systématique fiscale. Dans ce contexte, nous avons en effet examiné tous les cas de réalisation systématique rencontrés en droit fiscal suisse et nous avons

imaginé différentes possibilités d'en améliorer la cohérence, d'en réduire à son minimum l'impact sur les finances du contribuable tout en cherchant à créer un système fiscal sans lacune. Cette partie sera la véritable thèse de notre travail (ch. III).

II. Points sensibles

Outre le fait qu'elle est très mal perçue par le contribuable car celui-ci n'est pas enrichi, l'imposition au moment du changement de système provoque fréquemment des problèmes de liquidités. Il est évident que le contribuable est en mesure d'acquitter l'impôt uniquement au moment de l'afflux de liquidités qui ne coincide pas avec celui du changement de système fiscal.

Ainsi que nous l'avons vu dans les différents chapitres de la présente recherche, la base légale nécessaire à l'imposition en raison de la systématique fiscale est parfois peu précise ou fait défaut. Ce manque de clarté et de cohérence est non seulement lié à la technicité du domaine mais également à la vaste multitude de cas de figure dans lesquels un changement de système fiscal peut provoquer une disparition ou une diminution des expectatives du fisc. Après avoir passé en revue les dispositions topiques, nous sommes arrivés à la conclusion que le droit fiscal suisse actuel ne dispose pas d'une « clause générale de réalisation systématique » permettant à l'autorité fiscale d'intervenir à chaque fois que de la substance fiscale lui échappe. A cet égard, nous avons retenu qu'une telle clause n'est, au vu de sa densité normative nécessairement basse, pas souhaitable du point de vue du principe de la légalité.

En présence d'un taux d'impôt progressif, nous avons découvert que l'imposition simultanée et au taux ordinaire de réserves latentes accumulées au cours de plusieurs périodes fiscales est en relation particulière avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive. Même si une imposition au cours de la même période fiscale de substance économique générée sur plusieurs périodes a également lieu dans les autres cas de réalisation (effective et comptable) et est justifiée pour des raisons pratiques, ce phénomène est exacerbé en cas d'imposition selon la systématique fiscale. En outre, à notre sens, une véritable violation du principe de la capacité contributive survient lors qu'un gain est imposé alors même qu'il n'est pas certain qu'il sera réalisé un jour. Une imposition au moment du changement de système peut ainsi donner lieu à la taxation inconstitutionnelle d'un gain inexistant.

Lors d'une imposition en raison de la systématique fiscale, une imposition fictive a lieu sans que l'élément économique sur lequel existent des réserves latentes soit aliéné aux conditions du marché. Dans cette mesure, il est nécessaire de se soumettre à la tâche, parfois difficile, de déterminer le montant des réserves latentes qu'il convient d'imposer en estimant la valeur vénale de l'actif. Cette situation peut donner lieu à des litiges en pratique quant au montant à prendre en considération.

III. Les efforts pour atténuer les effets de la réalisation systématique

La réforme II de l'imposition de l'entreprise récemment entrée en vigueur prévoit des dispositifs cherchant à éviter, respectivement amoindrir, les effets de la réalisation systématique. C'est le cas notamment des art. 18a al. 1, al. 2 et al. 3 LIFD qui prévoient des reports d'imposition dans des cas particuliers et de l'art. 37b LIFD qui prévoit un allégement de l'imposition en réduisant la base imposable lors de la cessation définitive de l'activité lucrative indépendante. Il est intéressant de constater que le législateur, conscient des problèmes liés à une imposition en raison de considérations de systématique fiscale, a cherché à limiter les effets du transfert dans la fortune privée.

Les législateurs cantonaux cherchent généralement à limiter l'impact fiscal du changement de statut d'une société privilégiée. Les réserves latentes tolérées jusqu'au moment de la modification du statut fiscal passent dans un domaine où elles seront soumises à une imposition plus basse, respectivement où elles seront exonérées, ce qui représente un cas traditionnellement présenté en tant que réalisation systématique et fréquemment érigé par la loi cantonale en tant que fait déclencheur d'imposition. Cela dit, conscients du fait qu'une telle imposition constitue une entrave aux restructurations d'entreprises, la plupart des cantons ont prévu un mécanisme de report d'imposition lors de l'obtention d'un statut fiscal privilégié.

L'imposition des actions gratuites et de l'augmentation gratuites de leur valeur nominale est depuis longtemps sous les feux de la critique. La doctrine, récemment encouragée dans ce sens par l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital, cherche en effet depuis un certain temps à convaincre le législateur à renoncer à ce cas d'imposition en raison de la systématique fiscale. Selon cette conception, l'imposition au moment du

changement de système fiscal est inutile si on s'écarte du principe de la valeur nominale au moment de la liquidation de la société de capitaux et appréhende à ce moment l'ensemble de la substance générée par l'entreprise.

Il est aisé d'éviter les conséquences fiscales de la transposition par la comptabilisation dans le compte « autres réserves » de la part excédant la valeur nominale des participations transférées. Cette façon de faire qui remplace la « méthode de l'agio » applicable avant l'entrée en vigueur du principe de l'apport en capital est acceptée par l'administration fédérale des contributions et permet de maintenir la charge fiscale sur les participations transférées. Dans cette mesure, aucun changement de système n'a lieu et le prélèvement d'un impôt n'est pas justifié. Là aussi, on perçoit la volonté de chercher des solutions pratiques pour éviter l'intervention du fisc lors de potentiels changements de système fiscal.

On discerne également la hantise de prélever un impôt basé uniquement sur des considérations de systématique fiscale lors de la renonciation des chambres fédérales à adhérer au modèle de réglementation de la liquidation partielle indirecte proposée par le Conseil fédéral. Alors que le modèle privilégié par l'avant-projet de réforme II de l'imposition de l'entreprise prévoyait l'attribution fictive au vendeur d'un montant au titre de rendement de participations (concept du « *Ersatzdividende* », que nous considérons comme un cas de réalisation systématique), le parlement fédéral, incité dans ce sens par la doctrine unanime, lui a préféré le système actuellement en vigueur. Selon notre conception, l'actuel art. 20a al. 1 lit. a LIFD ne représente pas un cas de réalisation systématique dans la mesure où l'imposition n'est pas provoquée par le seul changement de système fiscal, mais également par la distribution au vendeur d'une substance existante au moment de la vente.

Lors d'apports dissimulés de capital d'une société de capitaux à une filiale dont le sujet apportant dispose d'une participation qualifiée au sens de l'art. 69 ss LIFD, la doctrine préconise l'augmentation du coût d'acquisition permettant de maintenir la charge fiscale latente. L'emploi de cette méthode rend inutile le prélèvement d'un impôt lors du transfert de réserves latentes à une filiale dont les rendements bénéficient de la réduction pour participations.

Lors d'apports dissimulés de capital d'une personne physique à une filiale dont le sujet apportant dispose d'une participation qualifiée au sens de l'art. 18b LIFD, il n'est pas possible d'augmenter le coût d'acquisition, cette notion étant étranger à l'imposition partielle de rendement de participations

telle que prévue par la réforme II de l'imposition de l'entreprise. Dans ce cas, à défaut de base légale, il n'est pas possible de procéder à une imposition malgré le fait qu'une substance fiscale est transférée dans un domaine soumis à une imposition partielle.

La transformation d'une société de capitaux en une société de personnes, que nous ne considérons pas comme un cas de réalisation systématique mais bien comme une liquidation de la société de capitaux, est elle-aussi influencée par la réforme II de l'imposition de l'entreprise. La pratique selon laquelle un dividende de liquidation est distribué au porteur de parts doit prendre en considérant le mécanisme d'imposition partielle des rendements de participations ainsi que le principe d'apport en capital récemment instaurés.

Le traitement fiscal de la transformation d'une société de capitaux en une association, une fondation ou une autre société, qui est traitée par l'administration fédérale des contributions comme un cas de réalisation systématique au niveau du porteur de parts, est lui aussi influencé par la réforme II de l'imposition de l'entreprise. Dans ce contexte, il nous semble erroné de retenir comme le fait l'administration fédérale des contributions que « la charge fiscale latente sur les distributions disparaît ». A notre sens, la distribution provenant de la société de capitaux, bénéficiant potentiellement de l'imposition partielle est nouvellement soumise à une imposition intégrale étant entendu que l'allégement prévu à l'art. 18b LIFD n'est pas applicable aux distributions de fondation, d'association ou d'autres personnes morales.

La pratique des autorités fiscales consistant à considérer qu'une réalisation n'a pas lieu lorsqu'un changement de système est dû à une modification législative démontre également une certaine réticence à prélever un impôt basé sur des considérations de systématique fiscale.

Cette réticence est également perçue dans le contexte de l'impôt de départ. Plusieurs indices démontrent en effet que ce dernier dérange et qu'il doit être limité à sa plus simple expression. C'est le cas de l'abolition de l'impôt de départ intercantonal intervenu lors de l'entrée en vigueur de la LHID. C'est le cas également dans l'admission par la pratique que seules les réserves latentes dont l'assujettissement en Suisse n'est plus garanti peuvent être frappées d'une imposition. Nous l'avons vu, lors du transfert de critères de rattachement limité ou illimité, il est nécessaire d'identifier et de limiter l'intervention du fisc à la substance fiscale qui, dans le cas concret, lui échappe. C'est le cas encore lorsque la pratique admet un report

d'imposition lors de transfert d'actifs isolés du siège de l'entreprise en Suisse à un établissement stable à l'étranger. Selon cette pratique acceptée par les autorités fiscales, les réserves latentes transférées sont évaluées au moment du transfert de l'actif mais sont imposées uniquement lorsque l'établissement stable à l'étranger procède à des réévaluations comptables ou aliène le bien transféré. Grâce à cette méthode, le fisc maintient ses expectatives sur le substrat fiscal transféré sans qu'il soit nécessaire de procéder à une imposition en raison de la systématique fiscale.

La constatation que les cas d'imposition en raison de la systématique fiscale dérangent le législateur peut également être faite dans le cadre de la nouvelle loi sur l'imposition des participations de collaborateurs. En instaurant un mécanisme ingénieux d'imposition à la source pour les options n'ayant pas encore fait l'objet d'une imposition lors du départ de Suisse mais sur lesquelles le fisc Suisse a une expectative, le législateur fédéral a rendu inutile le prélèvement d'un impôt de départ lors du transfert de domicile à l'étranger.

IV. Propositions

A notre sens, il n'existe pas de « clause générale de réalisation systématique » qui permet l'appréhension de substance fiscale à chaque fois que cette dernière disparaît, respectivement sort du champ d'application d'une loi fiscale. L'instauration d'une « clause générale de réalisation systématique » n'est pas opportune car elle n'a, par définition, pas la densité nécessaire au respect du principe de la légalité.

Nous avons vu que l'institut juridique d'évasion fiscale dont l'application peut avoir dans des cas particuliers les mêmes effets qu'une règle fiscale correctrice est trop spécifique et subjective pour remplacer efficacement l'existence de dispositions fiscales expresses prévoyant une imposition en raison de la systématique fiscale.

Pour ces raisons, dans le cadre de l'examen des différents cas de figure, nous nous sommes concentrés sur les bases légales existantes, nous en avons examiné la cohérence et avons réfléchi à l'opportunité d'y apporter certaines retouches. Le présent chapitre récapitule de manière sommaire les propositions formulées plus haut sous forme de thèse finale.

De manière concrète, nous proposons les modifications législatives suivantes :

– **Concernant le transfert d'élément de la fortune commerciale dans la fortune privée :**

Nous proposons d'introduire un report général d'imposition lors de transfert d'éléments de la fortune commerciale à la fortune privée, indépendamment de la nature mobilière ou immobilière du bien transféré. Un tel mécanisme permettrait d'étendre aux biens mobiliers la solution prévue par le législateur dans le cadre de la réforme II de l'imposition de l'entreprise et de supprimer l'inégalité de traitement injustifiée en fonction de la nature du bien transféré.

– **Concernant le changement de statut fiscal :**

1) L'introduction d'un aliéna 7 à l'art. 28 LHID dont la teneur serait la suivante :

« Les réserves latentes nouvellement soumises au régime de l'art. 23 ou 28 al. 2 à al. 4 sont fiscalement décomptées. Le contribuable peut demander le report de l'imposition.

Les réserves latentes dont l'imposition a été reportée conformément à la disposition précédente sont assujetties à l'impôt sur le bénéfice en cas de liquidation ou de transfert du siège ou de l'administration de la société à l'étranger ou de réévaluation ou d'aliénation des actifs transférés dans un délai de 5 ans ; toutefois, l'impôt sur le bénéfice porte au maximum sur les réserves latentes existantes au moment de l'application nouvelle du régime privilégié et dont l'imposition n'est plus garantie »

L'introduction d'une telle clause dans la loi d'harmonisation permettrait d'harmoniser les dispositions cantonales pour l'instant extrêmement disparates dans ce domaine, de forcer les cantons qui ne l'ont pas encore fait à prévoir ce cas d'imposition selon la systématique fiscale dans leur loi fiscale et de simplifier en conséquence le système.

2) L'introduction d'un second aliéna à l'art. 56 LIFD dont la teneur serait la suivante :

« Les réserves latentes nouvellement soumises au régime de l'art. 56 sont fiscalement décomptées. Le contribuable peut demander le report de l'imposition.

Les réserves latentes dont l'imposition a été reportée conformément à la disposition précédente sont assujetties à l'impôt sur le bénéfice en cas de liquidation ou de transfert du siège ou de l'administration de la société à l'étranger ou de réévaluation ou d'aliénation des actifs transférés dans un délai de 5 ans ; toutefois, l'impôt sur le bénéfice porte au maximum sur les réserves latentes existantes au moment de l'application nouvelle du régime privilégié et dont l'imposition n'est plus garantie »

Cette disposition dont la teneur est très proche de celle que nous proposons d'introduire dans la LHID permet de combler la lacune existante en raison du défaut de base légale lors de l'obtention d'une exonération, mais également d'éviter des conséquences fiscales injustifiées qui y sont liées par l'instauration d'une clause de report d'impôt.

– **Concernant l'imposition des actions gratuites et les augmentations de la valeur nominale**

L'abrogation de la mention « y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc. » à l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD et de toutes les mentions aux actions gratuites dans la loi sur l'impôt anticipé et dans son ordonnance.

Il semble en effet nécessaire de renoncer à l'imposition de l'augmentation de la valeur nominale et des actions gratuites. L'impôt doit être prélevé au moment de la liquidation de l'entreprise, comme c'est les cas dans les cantons qui n'appliquent pas le principe de la valeur nominale. Une telle conception serait plus en harmonie et concrétiserait entièrement le principe d'apport en capital nouvellement applicable.

– **Concernant les apports dissimulés de capital**

L'instauration d'une disposition à l'art. 18 al. 2 bis LIFD dont la teneur serait la suivante :

« Les réserves latentes transférées à une personne morale dont les droits de participation bénéficient de l'art. 18b sont ajoutées au bénéfice imposable. Simultanément, le contribuable peut constituer une réserve non imposée égale aux réserves latentes. Cette réserve sera dissoute si la participation est aliénée ».

Contrairement au transfert dans un domaine bénéficiant de la réduction pour participations, il n'est pas possible lors du passage dans un domaine bénéficiant de l'imposition partielle des rendements de participations de maintenir la substance fiscale transférée en travaillant sur le coût d'investissement des participations de la filiale. Dans cette mesure, nous considérons que seule l'instauration d'une clause d'imposition de principe, liée à un mécanisme de report permet de clore la brèche dans le système fiscal créée par le législateur lors la réforme II de l'imposition de l'entreprise. Une clause prévoyant le même principe devrait être introduite à l'art. 7 LHID.

– **Concernant l'impôt de départ**

Nous proposons d'introduire à l'art. 58 LIFD la mention selon laquelle le transfert d'un actif isolé à un établissement stable à l'étranger ou d'un établissement suisse à un siège à l'étranger donne lieu à une imposition. Une telle mention mettrait fin au débat doctrinal portant sur la question de l'existence d'une base légale permettant d'imposer cette opération. En outre, il nous paraît utile de préciser que seule la substance fiscale dont l'assujettissement en Suisse se termine peut être appréhendée par l'impôt. Pour le surplus, un mécanisme de report devrait permettre de différer l'imposition tant que l'autorité fiscale suisse conserve le droit et la possibilité pratique de taxer la substance fiscale transférée. Un tel mécanisme devrait être instauré à l'art. 58 LIFD comme à l'art. 18 al. 2 LIFD applicable pour les personnes physiques.