



Années Académiques 2008-2010

Mémoire MBL

Prof. Xavier Oberson

**Filiales suisses vs. Succursales suisses :
Aspects juridiques et fiscaux**

Geneviève Siffert

31 août 2010



www.unige.ch/droit/mbl/



www.unil.ch/droit

Remerciements

Mes remerciements s'adressent en premier lieu au Professeur Xavier Oberson pour avoir développé en moi cet intérêt soutenu pour la fiscalité et pour avoir accepté d'être mon directeur de mémoire.

Mes remerciements vont ensuite à Isabelle Gattlen, mon répondant au sein de KPMG, pour sa disponibilité, son soutien ainsi que ses fines observations dans le cadre de la préparation, de la rédaction ainsi que de la relecture du mémoire.

Enfin, je remercie vivement Nicholas Turin, Samuel Dürr et mon mari pour m'avoir fait l'honneur de relire minutieusement mon mémoire et pour leurs remarques constructives qui ont contribué à améliorer la finition de mon travail.

Résumé

Succursale ou filiale ? Telle est la question. La « meilleure » structure est celle la plus adaptée aux besoins de l'entreprise, c'est-à-dire à son développement et à son fonctionnement. Outre l'aspect économique, le choix d'une structure « établissement principal - succursale » ou « société mère - société fille » entraîne des conséquences juridiques et fiscales différentes dont il serait souhaitable de tenir compte lors du choix de la structure.

En effet, les démarches juridiques et administratives diffèrent lors de la fondation et de la suppression des entités selon qu'il s'agisse d'une filiale ou d'une succursale. Elles sont nettement plus légères dans le cadre de la succursale que dans le cadre de la filiale. De même, les régimes de responsabilité diffèrent : la société mère n'est en principe pas responsable pour les actes de sa filiale, tandis que l'établissement principal est responsable des actes de sa succursale puisque cette dernière constitue une partie intégrante de la société. Des conflits d'intérêts résultant de devoirs légaux peuvent survenir dans les groupes de sociétés, opposant ainsi la société fille à sa mère, alors qu'ils sont inexistantes pour les structures à succursales.

D'un point de vue fiscal, l'assujettissement des sociétés disposant de succursales et des sociétés filiales diffère tant au niveau intercantonal qu'au niveau international. La possibilité d'invoquer les conventions contre les doubles impositions s'en trouve affectée. De même, les méthodes d'imposition sur le bénéfice et sur le capital sont différentes et certaines transactions conceptuellement similaires (telles que le versement de dividende par une filiale à sa mère et le rapatriement de bénéfice d'une succursale à son établissement principal) sont traitées différemment tant au niveau de l'impôt sur le bénéfice qu'au niveau de l'impôt anticipé.

Il s'agit donc peser l'importance attribuée à chacun de ces facteurs dans le choix de la structure de l'entreprise.

Plan sommaire

I.	Introduction	1
II.	Création : filiale vs. succursale.....	3
III.	Exploitation : filiale vs. succursale.....	29
IV.	Suppression d'une filiale et d'une succursale	68
V.	Conclusion.....	80

Liste des principales abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
AFisE	Accord sur la Fiscalité de l'Épargne
al.	Alinéa
APP	Accords préalables de prix
art.	Article
ASR	Autorité fédérale de surveillance en matière de révision
c.	Considérant
CB	Commentaire Bâloise
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1907 (RS 210)
CDI	Convention contre les doubles impositions
Cf.	Confer
ch.	Chiffre
CJCE	Cour de Justice des Communautés Européennes
CP	Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (RS 311.0)
CO	Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations ; RS 220)

CR	Commentaire Romand
CSI	Circulaire de la Conférence Suisse des impôts
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RS 101)
éd.	Edition
Ev.	Eventuellement
FF	Feuille fédérale
FOSC	Feuille officielle suisse du commerce
JdT	Journal des Tribunaux
LB	Loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne (Loi sur les banques, LB ; RS 952.0)
LDIP	Loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé (RS 291)
let.	Lettre
LFAIE	Loi fédérale du 16 décembre 1983 sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger (RS 211.412.41)
LFors	Loi fédérale du 24 mars 2000 sur les fors en matière civile (Loi sur les fors ; RS 272)
LHID	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14)

LI	Loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 du canton de Vaud (RSV 9.4)
LIA	Loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (RS 642.21)
LIFD	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11)
LP	Loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (RS 281.1)
LT	Loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (RS 641.10)
LTVA	Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (Loi sur la TVA ; RS 641.20)
Modèle OCDE	Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune du 17 juillet 2008 de l'OCDE
MSA	Manuel suisse d'audit
n°	Numéro/numéros
OAIE	Ordonnance du 1 ^{er} octobre 1984 sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger (RS 211.412.411)
OB	Ordonnance du 17 mai 1972 sur les banques et les caisses d'épargne (Ordonnance sur les banques ; RS 952.02)
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique

OCF	Ordonnance du 22 décembre 2004 sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères (RS 672.203)
OFRC	Office fédéral du registre du commerce
OIA	Ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (RS 642.211)
OPA	Offre publique d'acquisition
OPE	Offre publique d'échange
ORC	Ordonnance du 17 octobre 2007 sur le registre du commerce (RS 221.411)
OT	Ordonnance du 3 décembre 1973 sur les droits de timbre (RS 641.101)
OTVA	Ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.201)
p.	Page
par.	Paragraphe
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal et Revue genevoise de droit public
REPRAX	Zeitschrift zur Rechtsetzung und Praxis im Gesellschafts- und Handelsregisterrecht/Droit des sociétés et droit du registre du commerce : revue de la législation et de la pratique

RS	Recueil systématique du droit fédéral
s./ss	Suivant(e)/suivants(es)
SA	Société anonyme
SJ	La semaine judiciaire
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne

I. Introduction

Pour des raisons économiques et stratégiques liées au développement, à l'organisation et à la gestion d'entreprise comme l'accès à de nouveaux marchés, la levée de fonds ou encore la croissance, les entreprises créent souvent des ramifications de leur entité en divers points d'un territoire ou à l'étranger. Les entreprises qui veulent s'organiser de manière décentralisée peuvent alors choisir entre deux formes différentes : la filiale ou la succursale.

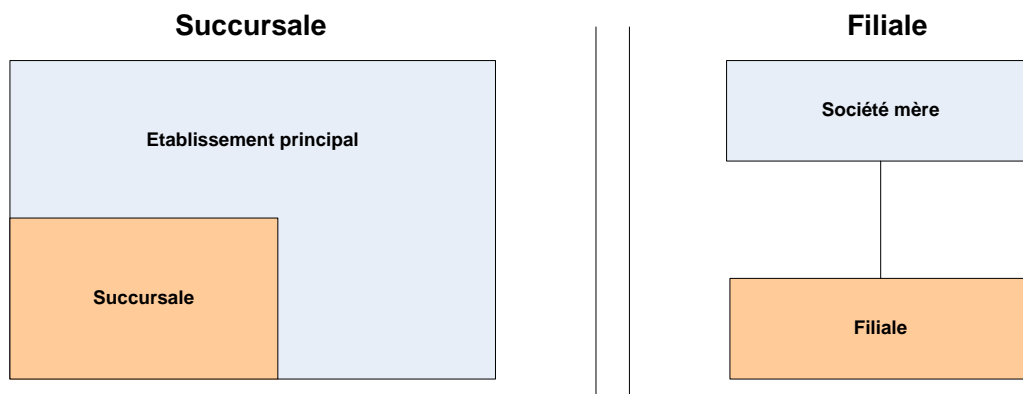
La filiale est généralement considérée comme étant « *une société dont un pourcentage du capital social (en général plus de la moitié) appartient à une société (dite société mère)* ». ¹ En droit des sociétés suisse, la notion de filiale est même plus large puisqu'il ressort de l'art. 663e CO relatif aux comptes consolidés des groupes de sociétés que la filiale est « *une société soumise à la direction unique de la tête de groupe* » ². La filiale est donc avant tout une société avec une personnalité morale, laquelle peut prendre diverses formes juridiques (SA, Sàrl, ...). La direction unique peut être exercée de différentes manières autres que la détention de participation, bien que cette dernière soit la plus courante. Ainsi, la création d'une société fille peut résulter de multiples situations. La société mère peut tout simplement créer une société fille qu'elle détient seule ou en joint venture avec une autre. Une société peut devenir une filiale en vertu d'un rapport contractuel selon lequel une société (future société fille) s'engage à être subordonnée à une autre société (future société mère). Une société (mère) peut tout simplement acheter les actions (« *share deal* ») d'une autre société, laquelle devient une filiale. Pour les sociétés cotées, une société peut aussi en acquérir une autre par offre publique d'acquisition (OPA) ou offre publique d'échange (OPE), faisant de la société acquise une filiale.

La notion de succursale n'est quant à elle pas définie dans la loi, mais la jurisprudence en a donné la définition suivante : « *tout établissement commercial qui, dans la dépendance d'une entreprise principale dont il fait juridiquement partie, exerce d'une façon durable, dans des locaux séparés, une activité similaire, en jouissant d'une*

¹ CORNU, Vocabulaire juridique, p. 394.

² RUEDIN, Droit des sociétés, p. 416, n°2218. Avec le projet de révision de la SA de 2007, on passe de la notion de « direction unique » à celle de « contrôle » (voir Message concernant la révision du code des obligations [Droit de la société anonyme et droit comptable ; adaptation des droit de la société en nom collectif, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce] du 21 décembre 2007, FF 2007, p. 1503).

certaine autonomie dans le monde économique et celui des affaires. »³ La succursale n'a donc pas la personnalité morale. Elle n'est que le prolongement de la société dont elle émane.



La question de savoir quelle forme est la plus appropriée pour l'entreprise dépendra, selon les cas, de facteurs politiques, économiques, juridiques et fiscaux. Les facteurs politiques sont notamment à prendre en considération lorsqu'une société souhaite s'implanter à l'étranger. La législation de certains pays pourrait favoriser la création de filiales plutôt que de succursales, les filiales étant plus « ancrées » que les succursales. Pour une entreprise qui souhaite décentraliser ses activités, la filialisation permet également aux investisseurs d'investir seulement dans une partie de l'affaire, leur évitant ainsi le risque que les fonds soient pris dans une activité pour aider une autre activité dont les investissements ne sont pas bénéficiaires.⁴ Il est à noter que la succursale a le même but statutaire que l'établissement principal. Un investisseur doit donc investir dans la société (établissement principal) dans son ensemble sans pouvoir cibler le type d'activité dans lequel il aimerait investir. La possibilité de limiter la responsabilité pour les dettes de l'établissement peut être décisive. D'un point de vue juridique, une filiale et une succursale suivront des règles différentes tant dans la création de l'entité que dans l'organisation et les questions de responsabilité. De même, sous l'angle fiscal, les méthodes d'imposition de la filiale et de la succursale obéissent à des règles différentes liées au type d'assujettissement.

Ce mémoire a pour objet d'analyser les régimes juridique et fiscal applicables à la filiale suisse et à la succursale suisse. Pour ce faire, nous comparerons l'une et l'autre

³ ATF 103 II 199 c. 3a ; voir également arrêt 4C.373/2004 du Tribunal fédéral, du 27 janvier 2005, c. 2.2, ATF 117 II 85 c. 3 et ATF 108 II 122 ; cf. aussi CR CO II-VIANIN, n°1 ad art. 935 CO et BAUEN/BERNET/ROUILLER, n°132.

⁴ BREALEY/MYERS/ALLEN, p. 990 s.

forme à chaque stade de leur « vie » de leur création (II) à leur exploitation (III) jusqu'à leur suppression (IV). Nous n'étudierons que les régimes juridique et fiscal applicables à des filiales et succursales *suisses* de sociétés suisses et étrangères. Nous n'étudierons donc pas les filiales et succursales *étrangères*⁵ de sociétés suisses ou étrangères et n'envisagerons pas tous les types de filiales susmentionnés. Nous n'évoquerons ni les cas de restructurations ni les aspects du droit boursier qui peuvent entrer en jeu. Enfin, pour simplifier l'exposé et l'analyse, nous considérerons que la société mère, la filiale ainsi que l'établissement principal dont dépend la succursale sont des sociétés anonymes (« SA ») non cotées. Dans les situations internationales, nous nous référerons au Modèle OCDE. Au niveau cantonal, nous nous référerons à la LI.

II. Création : filiale vs. succursale

Dans le cadre de cette partie, l'analyse juridique et fiscale partira du postulat qu'une société (société mère) crée une société (société fille), respectivement qu'une société (établissement principal) crée une succursale.

A. Aspects juridiques

1. Fondation d'une filiale

La filiale étant une personne morale à part entière, les étapes de la fondation d'une filiale sont en pratique les mêmes que celles de la fondation d'une SA économiquement indépendante : phase de préparation; élaboration d'un acte constitutif en la forme authentique et inscription au registre du commerce.⁶

a) Phase de préparation

La phase de préparation est une phase cruciale pour la société mère fondatrice qui doit prendre les décisions relatives à l'organisation et au fonctionnement de la future société : choisir les administrateurs et réviseurs ; déterminer le contenu des statuts de la future société ; déterminer le lieu du siège la future société ; trouver les locaux et déterminer quel personnel engager.⁷

⁵ À l'exception de la partie sur la TVA.

⁶ CHAUDET/CHERPILLOD, Droit suisse des affaires, p. 55, n°243.

⁷ Cf. CHAUDET/CHERPILLOD, Droit suisse des affaires, p. 55, n°244.

b) Elaboration d'un acte constitutif

aa) En général

L'acte constitutif est une déclaration en la forme authentique dans laquelle la société mère fondatrice déclare fonder une SA, arrête le texte des statuts et désigne les organes (art. 629 al. 1 CO et art. 43 al. 1 let. a ORC). Le contenu de l'acte authentique est également réglé par la loi.

bb) Fondateurs et acte constitutif

L'acte constitutif en la forme authentique doit contenir les indications personnelles relatives aux fondateurs, et le cas échéant, à leurs représentants (art. 44 let. a ORC). Les personnes morales doivent en principe indiquer la raison sociale, la forme et le siège. Lorsqu'une société mère, personne morale, agit comme fondatrice, elle doit prouver qu'elle existe conformément aux dispositions légales applicables au lieu du siège. En général, cette preuve peut être apportée par un extrait à jour et certifié conforme du registre du commerce. Concernant les sociétés étrangères pour lesquelles il n'est pas possible d'obtenir un tel document, il est en général possible de fournir comme document officiel un acte constitutif de la société étrangère (par ex. : « *certificate of incorporation* » ou « *certificate of good standing* »). L'authentification doit être faite par un officier public. Les actes authentiques et les légalisations établis à l'étranger doivent être accompagnés d'une attestation de l'autorité compétente du lieu où ils ont été dressés, certifiant qu'ils l'ont été par un officier public compétent. Sous réserve de dispositions contraires de traités internationaux, une légalisation du gouvernement étranger et de la représentation diplomatique ou consulaire suisse compétente doit y être jointe (art. 25 al. 1 ORC).⁸

L'acte constitutif devra être signé par les représentants légaux de la société mère fondatrice (art. 44 let. i ORC). Afin que l'officier public puisse vérifier le droit de représentation du représentant de la société mère, celui-ci doit fournir une procuration écrite portant une signature légalisée. Cette procuration n'a pas besoin d'être remise au registre du commerce, mais peut être jointe au dossier à remettre à l'officier public. Par ailleurs, l'authentification de l'acte constitutif n'a pas besoin d'être faite par un officier

⁸ Cependant, il peut y avoir des dispositions contraires contenues dans des traités, comme Convention du 5 octobre 1961 supprimant l'exigence de la légalisation des actes publics étrangers (avec annexe et listes) (RS 0.172.030.4).

public au siège de la société, mais peut également être faite par un officier public d'un autre canton.⁹

cc) **Contenu de l'acte constitutif**

Selon l'art. 629 CO, l'acte constitutif est une déclaration de fondation dans lequel les statuts sont arrêtés et où les organes de la future société sont désignés. C'est également dans cet acte que la société mère (fondatrice) déclare souscrire des actions et constate que l'intégralité des actions a été souscrite, que les apports promis correspondent au prix total d'émission, et que les apports ont été effectués conformément aux exigences légales et statutaires :

- ***Déclaration de fondation***

La société mère doit déclarer de manière inconditionnelle et sans réserve vouloir fonder la société fille.¹⁰ La déclaration de fondation marque donc la volonté de la société mère de créer la filiale.

- ***Constataion que le texte des statuts a été arrêté***

Au moment de la fondation de la filiale, la société mère doit, selon l'art. 629 al. 1 CO et l'art. 44 let. c ORC, constater que les statuts de la filiale sont conformes à la loi. Il est en général possible d'inclure les statuts dans l'acte constitutif bien que, dans la pratique, les statuts se trouvent le plus souvent sous forme de document séparé annexé à l'acte constitutif (art. 631 al. 2 ch. 1 CO).¹¹

- ***Nomination de l'organe de révision et des membres du conseil d'administration***

Au moment de la fondation, la société mère doit nommer les organes de la filiale (art. 629 al. 1 CO). Par conséquent, elle doit obligatoirement nommer le conseil

⁹ La « forme authentique » est un terme du droit fédéral. Les cantons déterminent pour leur territoire les modalités de la forme authentique (art. 55 du titre final du CC). Cependant, le contenu matériel est en général régi par les dispositions du CO (voir aussi : CR CO II-LOMBARDINI/CLEMETSON, n°22 ad art. 629 CO).

¹⁰ Art. 629 al. 1 CO et art. 44 let. b ORC.

¹¹ Il est fréquent que les fondateurs signent les statuts bien que cela ne soit pas exigé par la loi. Une partie de la doctrine considère néanmoins que les fondateurs doivent dater et signer les statuts au moment de la formation au moins sur la dernière page : Cf. CHAPPUIS, L'acte, p. 6.

d'administration de la filiale. Les organes ne sont considérés comme étant nommés que lorsque les personnes nommées acceptent leurs nominations dans l'acte constitutif ou dans une déclaration écrite séparée.¹² Selon les art. 707 al. 3 CO et 120 ORC, seules les personnes physiques sont éligibles en tant qu'administrateurs.¹³ La société mère ne peut donc pas être un administrateur de sa filiale. En revanche, ses représentants sont éligibles en son lieu et place.¹⁴ Si la future filiale n'est pas soumise à un contrôle ordinaire et que la société mère fondatrice a renoncé au contrôle restreint (déclaration « *opting-out* »), alors aucun organe de révision n'est nécessaire (art. 727a CO). Dans les autres cas, la société mère doit désigner l'organe de révision dans l'acte constitutif (art. 629 al. 1 CO).

- ***Déclaration de souscription d'actions***

Durant la phase de préparation, les fondateurs (en l'occurrence, la société mère) souscrivent l'intégralité des actions (art. 629 al. 2 CO) et promettent de faire un apport correspondant au prix d'émission des actions qu'ils ont souscrites. Le capital-actions doit être au minimum égal à CHF 100'000 (art. 621 CO) et doit être libéré au minimum à hauteur de 20% ou au moins de CHF 50'000 (art. 632 CO). L'acte constitutif doit contenir la déclaration de souscription d'actions des représentants de la société mère fondatrice avec l'indication du nombre, de la valeur nominale, de l'espèce, de la catégorie et du prix d'émission des actions. Il comprend aussi la constatation que toutes les actions ont été valablement souscrites, que les apports promis correspondent au prix total d'émission et que les apports ont été effectués conformément aux exigences légales et statutaires.¹⁵ L'art. 630 CO énonce les indications que doit contenir la souscription d'actions pour être valable. Celle-ci n'a pas besoin de faire l'objet d'une déclaration séparée, elle peut être intégrée dans l'acte constitutif.

¹² FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 15 n°61.

¹³ COMMUNICATION OFRC 4/09 – 17 DÉCEMBRE 2009, n°4.

¹⁴ Art. 707 al. 3 CO.

¹⁵ Art. 629 al. 2 ch. 1–3 et art. 630 ch. 1–2 CO, ainsi que art. 44 let. d et let. g ch. 1–3 ORC .

dd) Pièces justificatives et annexes de l'acte constitutif

L'officier public doit mentionner dans l'acte constitutif chacune des pièces justificatives et attester qu'elles lui ont été soumises ainsi qu'aux fondateurs (art. 631 al. 1 CO et art. 44 let. h ORC). Il doit vérifier si toutes les pièces justificatives sont conformes à la loi, correspondent aux constatations de la société mère fondatrice et sont formellement en ordre.¹⁶

La liste des pièces justificatives de l'art. 631 al. 2 CO qui doivent être annexées à l'acte constitutif n'est pas exhaustive. Il s'agit en autres des statuts, du rapport de fondation, de l'attestation de vérification, de l'attestation de dépôt des apports en espèces, des contrats relatifs aux apports en nature, et des contrats de reprises de biens existants. Comme ces documents font l'objet d'une publicité à l'office du registre du commerce (art. 10 ORC), il est nécessaire que les pièces justificatives, documents, confirmations, rapports et contrats revêtent la forme écrite.

c) Réquisition d'inscription au registre du commerce

L'inscription au registre du commerce ayant un effet constitutif (« *la société n'acquiert la personnalité que par son inscription sur le registre du commerce* » art. 643 CO), cette inscription est incontournable. La réquisition d'inscription de la filiale auprès du registre du commerce compétent doit être signée par deux membres du conseil d'administration ou par un membre autorisé à représenter la filiale par sa signature individuelle (art. 17 al. 1 let. c ORC et art. 931a al. 2 CO).¹⁷ Les autres modes de signature de la réquisition (par ex. par le secrétaire hors conseil) ne sont plus autorisés.¹⁸ La société doit être inscrite au registre du commerce du lieu où elle a son siège (art. 640 CO). Les pièces justificatives à fournir peuvent varier selon que la fondation de la filiale est simple ou qualifiée.

¹⁶ Cf. CB CO II-SCHENKER, n°2 ad art. 631 CO.

¹⁷ FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 16 n°6. Les membres du conseil d'administration ne peuvent pas être représentés par des tiers. Cf. ATF 69 I 54 pour une définition du terme « réquisition ».

¹⁸ COMMUNICATION OFRC 1/08 – 17 OCTOBRE 2008, n°1.

d) Pièces justificatives pour toute fondation (simple et qualifiée)

De manière générale, la liste des pièces justificatives à fournir pour la création d'une SA figure à l'art. 43 ORC. Cette liste vaut aussi bien pour les fondations simples que qualifiées. Les fondations qualifiées nécessitent certaines pièces justificatives supplémentaires que nous verrons plus loin. Selon l'art. 940 CO et l'art. 28 ORC, le préposé au registre du commerce doit vérifier si les conditions légales requises pour l'inscription sont remplies. Il vérifie que les statuts ne dérogent pas à des dispositions impératives et contiennent toutes les clauses exigées par la loi. Si une pièce justificative manque ou s'avère insatisfaisante, le préposé doit alors considérer la demande d'inscription comme incomplète et la rejeter.¹⁹ Les pièces justificatives sont les suivantes :

- ***Acte constitutif en la forme authentique (art. 43 al. 1 let. a ORC)***

L'acte constitutif en la forme authentique contenant toutes les informations mentionnées plus haut doit être soumis au préposé au registre au commerce comme pièce justificative.

- ***Statuts (art. 43 al. 1 let. b ORC)***

Considérés comme étant la « *charte autonome de la SA* »²⁰, les statuts sont un ensemble de règles adopté à l'unanimité par les fondateurs qui régissent la société, ce qui ne pose pas problème dans le cadre d'une unique société mère fondatrice.²¹ Ils déterminent quelles sont les activités de la société, quels sont les rôles des organes et quels sont les droits des actionnaires. Les statuts ne peuvent déroger à certaines dispositions légales impératives.²² Certaines informations doivent impérativement figurer dans les statuts (art. 626 CO) à défaut de quoi la

¹⁹ ATF 119 II 462 c. 2d et CR CO II-VIANIN, n°1 ss, notamment n°10 ad art. 940 CO

²⁰ CHAUDET/CHERPILLOD, Droit suisse des affaires, p. 48, n°205 et CB CO II-SCHENKER, n°1 ad art. 626 CO.

²¹ Cf. art. 530 ss CO : lors de l'adoption des statuts, les fondateurs agissent comme une société simple

²² Par exemple : art. 671 CO concernant la réserve générale.

filiale ne pourra pas être inscrite au registre au commerce.²³ D'autres dispositions ne sont valables qu'à condition de figurer dans les statuts (art. 627 CO).²⁴ Enfin, doivent figurer dans les statuts certaines dispositions particulières relatives aux apports en nature, aux reprises de biens et aux avantages particuliers (art. 628 CO).²⁵

- ***Preuve que les membres du conseil d'administration ont accepté leur nomination (art. 43 al. 1 let. c ORC)***

Les administrateurs sont désignés par la société mère fondatrice dans l'acte constitutif (art. 629 al. 1 CO). Les organes sont nommés lorsqu'ils acceptent leur mandat. La déclaration d'acceptation peut prendre diverses formes. Soit la déclaration figure dans l'acte constitutif, soit la personne nommée participe à l'élaboration de l'acte constitutif et accepte sa nomination en signant l'acte constitutif. Si l'administrateur désigné est absent lors de l'assemblée constitutive, une acceptation écrite peut être fournie. Cette acceptation peut être faite formellement par lettre ou bien tacitement par la signature de la réquisition d'inscription au registre du commerce.²⁶

- ***Preuve que l'organe de révision a accepté sa nomination (art. 43 al. 1 let. d ORC)***

Dans les cas où la société mère doit désigner un organe de révision dans l'acte constitutif (art. 629 al. 1 CO), la déclaration de l'acceptation de sa nomination par l'organe de révision doit être remise au registre au commerce. Il s'agit le plus souvent d'une lettre signée par les représentants de l'organe de révision. Cette

²³ Art. 626 CO : « Les statuts doivent contenir des dispositions sur : 1. La raison sociale et le siège de la société ; 2. Le but de la société ; 3. Le montant du capital-actions et des apports effectués ; 4. Le nombre, la valeur nominale et l'espèce des actions ; 5. La convocation de l'assemblée générale et le droit de vote des actionnaires ; 6. Les organes chargés de l'administration et de la révision ; 7. La forme à observer pour les publications de la société. »

²⁴ Il s'agit notamment des dérogations aux prescriptions légales relatives à la révision des statuts ; de la durée de la société ; de l'augmentation autorisée et conditionnelle du capital ; de la faculté de convertir des actions nominatives en actions au porteur et inversement ; des restrictions du droit de vote.

²⁵ RUEDIN, Droit des sociétés, p. 38-39, n°208-217 et CHAUDET/CHERPILLOD, Droit suisse des affaires, p. 48, n°205-208.

²⁶ Cf. CR CO II-LOMBARDINI/CLEMETSON, n°8-10 ad art. 43 ORC; BAUEN/BERNET/ROUILLER, n°59 et MEISTERHANS, p. 231.

déclaration doit mentionner la raison sociale de la filiale qui doit être révisée et le représentant de l'organe de révision doit déclarer accepter sa nomination comme organe de révision. Il est également possible d'insérer cette déclaration dans l'acte constitutif si les représentants de l'organe de révision sont personnellement présents lors de l'assemblée constitutive et acceptent la nomination en signant l'acte constitutif. Les représentants de l'organe de révision peuvent aussi signer la réquisition. Le préposé au registre au commerce vérifie si l'organe de révision mentionné est enregistré auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) et est admis par cette autorité à exercer comme organe de révision (art. 61 al. 2 ORC).²⁷

- ***Procès-verbal de la séance constitutive du conseil d'administration mentionnant la nomination du président et l'attribution des pouvoirs de représentation (art. 43 al. 1 let. e ORC)***

Doit être fourni comme pièce justificative un procès-verbal de la séance constitutive du conseil d'administration mentionnant la nomination du président et l'attribution des pouvoirs de représentation aux administrateurs ainsi qu'à d'éventuelles autres personnes (p. ex. art. 718a CO). Lorsque l'inscription au registre du commerce d'une personne habilitée à représenter la filiale est requise, cette personne doit signer auprès de l'office du registre du commerce ou produire sa signature originale et légalisée en tant que pièce justificative (art. 21 al. 1 ORC).

La filiale doit pouvoir être représentée par une personne domiciliée en Suisse (art. 718 al. 4 CO), tel qu'un membre du conseil d'administration ou un directeur. La notion de directeur doit être interprétée à la lumière de l'art. 718 al. 2 CO: il s'agit donc d'un « tiers » (c'est-à-dire une personne qui n'est pas membre du conseil d'administration) auquel le pouvoir de représentation a été délégué. Il n'est pas nécessaire que ce dernier soit inscrit au registre du commerce en qualité

²⁷ En outre, le préposé au RC doit vérifier toutes les informations concernant l'organe de révision via la page internet www.zefix.ch dans les banques de données cantonales du RC.

de directeur ; un fondé de procuration ou un mandataire commercial ne remplit en revanche pas les exigences de l'art. 718 al. 4 CO.²⁸ Les décisions des administrateurs concernant la nomination du président et l'attribution des pouvoirs de représentation peuvent être insérées dans l'acte constitutif, mais doivent être clairement séparées des déclarations et constatations de la société mère fondatrice.²⁹

Si les administrateurs tiennent une séance après la fondation de la filiale et établissent un procès-verbal, ce procès-verbal doit être signé par le président du conseil d'administration de la filiale et par la personne qui a rédigé le procès-verbal (art. 23 al. 2 ORC). L'original de ce procès-verbal ou une copie attestée conforme (art. 20 al. 1 ORC) doit être jointe à la réquisition. En outre, les administrateurs peuvent prendre une décision par voie de circulation qui doit être signée par tous les membres (art. 23 al. 2 ORC).³⁰ De surcroît, la nomination du président et l'attribution des pouvoirs de représentation n'ont pas besoin d'être produits dans un procès-verbal ou dans l'extrait du procès-verbal lorsque tous les administrateurs nommés ont signé la réquisition (art. 23 al. 3 ORC).

- ***L'attestation bancaire concernant les apports en espèces (art. 43 al. 1 let. f ORC)***

Selon l'art. 633 al. 1 CO et l'art. 43 al. 1 let. f ORC, les apports en espèces doivent être déposés sur un compte bloqué au nom de la future filiale auprès d'un établissement soumis à la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne (Loi sur les banques, LB ; RS 952.0). La filiale ne peut disposer de cet argent qu'après son inscription au registre au commerce.³¹ Selon la pratique actuelle du registre au commerce, l'attestation bancaire doit couvrir au moins le montant nominal du capital mais pas l'éventuel agio versé.³²

²⁸ COMMUNICATION OFRC 1/08 – 17 OCTOBRE 2008, n°29.

²⁹ Cf. CR CO II-LOMBARDINI/CLEMETSON, n°12 ad art. 43 ORC et MEISTERHANS, p. 232 s.

³⁰ Il n'est pas nécessaire que tous les membres de cet organe signent sur la même page respectivement feuille de papier : Cf. MEISTERHANS, p. 232.

³¹ Il est aussi possible de verser ce montant en monnaie étrangère librement convertible : BAUEN/BERNET/ROUILLER, n°57.

³² Autre opinion BÖCKLI, § 1 n°357.

- **Déclaration de domicile (art. 43 al. 1 let. g ORC)**

Lorsque la filiale ne dispose pas d'un domicile à son siège, il faut, selon l'art. 117 al. 3 ORC, que l'inscription auprès du registre du commerce indique chez qui elle est domiciliée à ce siège (adresse c/o ; voir art. 2 let. c ORC). L'original ou la copie conforme de la déclaration du domiciliataire qui octroie un domicile à la société au lieu de son siège doit donc également être jointe à la réquisition (art. 43 al. 1 let. g et art. 20 al. 1 ORC). Si le domiciliataire signe la réquisition, une déclaration séparée du domiciliataire n'est pas nécessaire.

- **Déclaration Stampa (art. 43 al. 1 let. h ORC)**

La société mère doit déclarer au registre du commerce qu'elle n'a pas repris ou qu'elle ne va pas reprendre immédiatement après la fondation d'autres valeurs en nature au sens de l'art. 628 al. 1 et 2 CO et qu'il n'y a pas de compensations de créances ou d'avantages particuliers au sens de l'art. 628 al. 3 CO autres que ceux mentionnés dans les pièces justificatives remises au registre du commerce. Le Tribunal fédéral a confirmé la légalité de cette déclaration négative standardisée. En exigeant cette déclaration, le préposé au registre au commerce s'acquitte pleinement de son devoir d'examen relatif à l'existence de faits qualifiés; les cas évidents sont réservés.³³ Il n'existe pas de disposition légale explicitant comment la déclaration Stampa doit être effectuée.³⁴

e) Indications déjà contenues dans l'acte constitutif

Selon l'art. 43 al. 2 ORC, les indications qui sont déjà contenues dans l'acte constitutif n'ont pas besoin de faire l'objet de pièces justificatives supplémentaires. Le préposé au registre au commerce examine si l'acte constitutif contient toutes les informations faisant normalement l'objet d'une pièce justificative séparée. Par exemple, l'attestation bancaire concernant les apports en espèces n'a pas besoin d'être remise au

³³ La déclaration Stampa est un titre authentique au sens du code pénal (voir art. 110 al. 5 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP ; RS 311.0]), cf. REPRAX 2004 (2/3), p. 154 s. ; concernant l'éventuelle pénalité cf. art. 153 CP (« Fausses communications aux autorités chargées du registre du commerce ») ; ATF 81 IV 238 c. 2 ss et CR CO II-LOMBARDINI/CLEMETSON, n°16 ss ad art. 43 ORC

³⁴ Voir ATF 119 II 463 c. 2c.

registre au commerce comme pièce justificative si l'officier public constate qu'on lui a présenté cette attestation et qu'elle mentionne les informations pertinentes.³⁵

f) Pièces justificatives pour les « fondations qualifiées »

Une fondation est dite « qualifiée » lorsque la libération des actions n'intervient pas en espèces, mais par des apports en nature ou par la compensation de créances ou lorsque des reprises de biens sont réalisées ou lorsque des avantages particuliers sont attribués à certaines personnes (art. 628 CO). Ces formes de fondation risquent d'affaiblir la filiale ou de porter atteinte aux créanciers, tiers, futurs actionnaires. En effet, les biens en nature apportés pourraient être surévalués. Par conséquent, la valeur apportée à la société pourrait être inférieure au capital-actions émis. De ce fait, la fondation qualifiée est soumise à des mesures de protection supplémentaires (art. 634 ss CO).³⁶ L'art. 43 al. 3 let. a-d ORC exige donc des pièces justificatives particulières en cas d'apport en nature, de reprise de biens ou de reprise de biens envisagée. Ces pièces sont les suivantes :

- ***Contrats d'apport en nature et leurs annexes (art. 43 al. 3 let. a ORC)***

Les apports en nature doivent respecter les règles du droit commercial (art. 628 al. 1 et art. 634 ss CO). Il y a apport en nature lorsque la libération du capital social se fait par le transfert de biens et que l'apporteur reçoit des actions en contrepartie.³⁷ Le bien apporté doit être disponible, transmissible, doit avoir une valeur économique et doit être comptabilisé au bilan. Il doit également être réalisable pour indemniser des éventuels créanciers. Toutefois, il n'a pas besoin d'être en rapport avec le but de la société.³⁸ L'art. 43 al. 3 let. a ORC exige comme pièces justificatives les contrats d'apports en nature ainsi que leurs annexes. En dérogation du principe général de la liberté de la forme des contrats, la loi prévoit que les apports en nature ne valent comme couverture que lorsqu'ils sont effectués en exécution d'un contrat passé en la forme écrite ou authentique

³⁵ Cf. CR CO II-LOMBARDINI/CLEMETSON, n°13 ad art. 43 ORC.

³⁶ CHAUDET/CHERPILLOD, Droit suisse des affaires, p. 57-62, n°255-277.

³⁷ Cf. BAUEN/BERNET/ROUILLER, n°69 et FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 15 n°9 s.

³⁸ Cf. FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 15 n°9 ss ; BAUEN/BERNET/ROUILLER, n°69 et la COMMUNICATION DE L'OFRC DU 9 AOÛT 2001 RELATIVE AUX APPORTS EN NATURE ET AUX REPRISSES DE BIENS.

(art. 634 ch. 1 CO). Le type de bien détermine si le contrat doit être conclu en la forme écrite ou en la forme authentique.³⁹ Par ailleurs, il n'y a libération du capital social que si la société peut disposer des apports en nature comme propriétaire dès son inscription au registre du commerce ou a le droit inconditionnel d'en requérir l'inscription au registre foncier (art. 634 ch. 2 CO). Si cette condition n'est pas remplie, le préposé au registre au commerce doit refuser la réquisition.

- ***Contrats de reprises de biens et leurs annexes (art. 43 al. 3 let. b ORC)***

On parle de fondation par reprise de biens lorsque la société (filiale) s'engage, au moment de sa constitution, à reprendre certains biens d'un actionnaire (société mère) ou d'une personne qui lui est proche⁴⁰ contre rémunération (art. 628 al. 2 CO).⁴¹ Seules les acquisitions, qui d'un point de vue économique, ne font pas partie de la marche courante des affaires lors de la fondation de la filiale, sont considérées comme des reprises de biens au sens de la loi. L'acquisition est économiquement importante si elle a un impact sur le capital-actions et peut de ce fait influencer la décision d'investisseurs susceptibles d'acquérir des actions ou celles d'éventuels créanciers d'octroyer des crédits. Toute acquisition insignifiante de meubles, matériel de bureau et autres biens comparables ne constitue donc pas une reprise de biens au sens de la loi.⁴² Selon l'art. 43 al. 3 let. b ORC, la réquisition d'inscription au registre au commerce de la fondation d'une société anonyme avec une reprise des biens doit être accompagnée des contrats de reprises de biens et leurs annexes. Dans le cas de la « reprise de biens

³⁹ Par exemple, si l'apport en nature est un bien-fonds, la loi exige un contrat en la forme authentique : art. 634 ch. 1 CO et CR CO II-LOMBARDINI, n°7 ad art. 634 CO.

⁴⁰ L'art. 628 al. 2 CO prévoit que si la société anonyme reprend des biens ou envisage la reprise de biens d'un actionnaire ou d'une personne qui lui est proche, les statuts doivent indiquer l'objet de la reprise, le nom de l'aliénateur et la contre-prestation de la société. La notion de « personne proche » n'est pas définie dans la loi mais se retrouve dans certaines dispositions (p. ex. art. 663b^{bis} al. 1 ch. 5 et art. 678 al. 1 CO et art. 20 al. 1 OIA). Cette notion englobe les personnes qui ont une relation étroite (personnelle, économique, juridique ou factuelle). Sont notamment des « personnes proches »: un parent, l'époux ou le concubin, voire le conseiller ou la personne de confiance d'un actionnaire. Une société de personnes ou une société de capitaux peut également être une « personne proche » si l'actionnaire a sur elle une influence déterminante (notamment parce qu'il siège dans la direction ou détient une participation importante) (COMMUNICATION OFRC 1/09 – 12 MARS 2009, n°9 et CR CO II-LOMBARDINI/CLEMETSON, n°12 ad art. 628 CO).

⁴¹ On distingue la « reprise de biens ferme » et la « reprise de biens envisagée ». Dans le cas de la « reprise de biens ferme », le montant libéré doit être utilisé pour reprendre certains biens au moment de la fondation de la société (filiale). Cf. BAUEN/BERNET/ROUILLER, n°77.

⁴² Cf. ATF 128 III 178; 109 Ib 95 ss ainsi que 83 II 288 s. ; BAUEN/BERNET/ROUILLER, n°78; CB CO II-SCHENKER, n°8 ss ad art. 628 et aussi FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 15 n°22 s.

ferme » les contrats doivent être passés en la forme écrite ou, pour les immeubles, en la forme authentique (art. 634 ch. 1 CO). Par contre, lors d'une « reprise de biens envisagée », dans la plupart des cas, il n'existe pas encore de contrat. S'il en existe un, il doit être annexé comme pièce justificative à la réquisition.

- ***Rapport de fondation (art. 43 al. 3 let. c ORC)***

La société mère fondatrice doit rendre compte dans le rapport de fondation de ses apports à la filiale (art. 635 CO).⁴³

Ce rapport doit être fait par écrit et doit être signé par la fondatrice.⁴⁴ En plus, la société mère fondatrice doit adresser dans son rapport de fondation les motifs et le bien-fondé des avantages particuliers qui lui sont accordés ou à d'autres personnes (art. 635 ch. 3 CO).

- ***Attestation de vérification sans réserve d'une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat, d'un expert-réviseur agréé ou d'un réviseur agréé (art. 43 al. 3 let. d ORC)***

L'attestation de révision a notamment pour but de s'assurer que l'estimation faite par la société mère fondatrice quant à la valeur des biens apportés est correcte ou que les avantages particuliers concédés sont justifiés (art. 635 ch. 1 et 3 CO). A cet effet, le rapport de fondation est soumis au contrôle d'un expert-réviseur agréé ou d'un réviseur agréé, chargé d'attester par écrit qu'il est complet et exact (art. 635a CO).⁴⁵ En général, cette attestation annexée à la réquisition n'est pas motivée, mais elle doit être inconditionnelle. Si elle contient des réserves, le préposé au registre au commerce doit refuser la réquisition.⁴⁶

⁴³ Les fondateurs doivent rendre compte, dans le rapport de fondation écrit, de la nature et de l'état des apports en nature et des reprises de biens et du bien-fondé de leur évaluation (art. 635 ch. 1 CO). La méthode d'évaluation doit y être exposée de manière détaillée. L'évaluation doit en principe se fonder sur la valeur vénale, mais ne peut pas dépasser la valeur que l'apport représente pour la société au moment de la fondation (art. 960 al. 2 CO). De plus, les biens qui sont apportés en nature ou qui sont repris doivent être décrits en détails : cf. CR CO II-LOMBARDINI, n°5 s. ad art. 635 CO et CB CO II-SCHENKER, n°3 ad art. 635.

⁴⁴ CR CO II-LOMBARDINI/CLEMETSON, n°23 ad art. 43 ORC.

⁴⁵ Cf. CR CO II-LOMBARDINI/CLEMETSON, n°24 ad art. 43 ORC.

⁴⁶ MEISTERHANS, p. 238.

g) Déclaration Lex Koller

La réquisition d'inscription au registre au commerce doit être accompagnée de la « déclaration Lex Koller ».⁴⁷ En général, l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger est subordonnée à une autorisation de l'autorité cantonale compétente (art. 2 al. 1 LFAIE). Sont également considérées comme des acquisitions d'immeubles, la participation à la fondation d'une société dont le but statutaire ou réel est l'acquisition d'immeubles (art. 4 al. 1 let. b et e LFAIE). Selon l'art. 18 al. 1 et 2 LFAIE et l'art. 18b OFAIE, si le préposé au registre au commerce ne peut d'emblée exclure que l'acquisition est soumise au régime de l'autorisation, il doit suspendre la procédure d'inscription et impartir un délai de trente jours pour demander l'autorisation ou faire constater le non-assujettissement au régime de l'autorisation. Il doit refuser la réquisition si l'acquéreur n'agit pas dans ce délai ou si l'autorisation est refusée. Pour que le préposé remplisse son obligation d'examen selon le LFAIE et OAIE, il doit exiger que la société mère fondatrice fassent la « déclaration Lex Koller » indiquant si des personnes physiques ou morales ayant leur domicile, respectivement leur siège, à l'étranger, et participant directement ou indirectement à la société, détient un bien immobilier qui ne sert pas d'établissement stable pour faire le commerce, pour exploiter une fabrique ou pour exercer en la forme commerciale une quelque autre industrie.⁴⁸ L'office fédéral du registre du commerce (OFRC) a déterminé la pratique des registres du commerce dans une directive.⁴⁹

2. Etablissement d'une succursale

a) Notion de succursale

La loi ne fournit pas de définition de la succursale,⁵⁰ bien qu'il y existe des dispositions légales prévoyant son inscription au registre du commerce⁵¹ et qui utilisent

⁴⁷ Voir la « loi fédérale du 16 décembre 1983 sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger (LFAIE ; RS 211.412.41) » et de l'« Ordonnance du 1er octobre 1984 sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger (OAIE ; RS 211.412.411) ».

⁴⁸ CR CO II-LOMBARDIN/CLEMETSON, n°27 ss ad art. 43 ORC ; BAUEN/BERNET/ROULLER, n°106 et FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 16 n°24.

⁴⁹ Cf. DIRECTIVE DE L'OFRC DU 13 JANVIER 1998 CONCERNANT L'ACQUISITION D'IMMEUBLES PAR DES PERSONNES À L'ÉTRANGER.

⁵⁰ DIEBOLD, p. 23 s. et BÖCKLI, § 1 n°580.

⁵¹ Cf. art. 935 al. 1 CO ; art. 641 CO.

ce terme.⁵² La jurisprudence a donc comblé cette lacune en donnant une définition, qui a été développée par la suite dans plusieurs décisions.⁵³ La jurisprudence la définit comme « *tout établissement commercial qui, dans la dépendance d'une entreprise principale dont il fait juridiquement partie, exerce d'une façon durable, dans des locaux séparés, une activité similaire, en jouissant d'une certaine autonomie dans le monde économique et celui des affaires.* »⁵⁴ L'autonomie de l'établissement se mesure à sa capacité d'être exploitée de manière indépendante. La succursale n'a pas besoin d'accomplir toutes les tâches de l'établissement principal. Il suffit qu'elle dispose d'une organisation qui lui est propre, d'un personnel spécialisé et qu'elle puisse exercer son activité de manière indépendante sans profonde modification. Il s'agit d'une autonomie externe qui s'analyse au cas par cas.⁵⁵ Cette définition vaut aussi bien pour les succursales suisses d'entreprises suisses que pour celles d'entreprises étrangères.⁵⁶ Il est à noter que la notion de succursale n'est pas identique à celle de l'« établissement stable » utilisée en droit fiscal.⁵⁷

b) Inscription d'une succursale au registre du commerce

La loi prévoit que les succursales doivent être inscrites au registre du commerce du lieu où elles sont situées (art. 641 et 778a CO). L'inscription d'une succursale a seulement un effet déclaratif. Si toutes les conditions mentionnées dans la définition sont remplies, les effets matériels prévus par la loi s'appliquent indépendamment de l'inscription.⁵⁸ L'inscription permet aux tiers de se prévaloir de la présomption d'exactitude des faits inscrits au registre du commerce conformément à l'art. 9 CC.⁵⁹ Dans le cadre de la procédure d'inscription de la succursale au registre au commerce, le

⁵² Cf. art. 460 al. 1 et 718a al. 2 CO.

⁵³ ATF 108 II 124 c. 1.

⁵⁴ Cf. ATF 103 II 199 c. 3a ; voir également arrêt 4C.373/2004 du Tribunal fédéral, du 27 janvier 2005, c. 2.2, ATF 117 II 85 c. 3 et ATF 108 II 122 ; cf. aussi CR CO II-VIANIN, n°1 ad art. 935 CO et BAUEN/BERNET/ROUILLER, n°132.

⁵⁵ ATF 117 II 85 = JdT 1991 I 611.

⁵⁶ Cf. CR LDIP-DUTOIT, n°4 ad art. 160 LDIP.

⁵⁷ BÖCKLI, n°580. Voir par exemple dans art. 51 al. 2 LIFD. La succursale est un type d'établissement stable.

⁵⁸ Par exemple, le lieu où se situe une succursale est considéré comme le lieu d'exécution selon art. 74 CO. Il est aussi considéré comme un for selon art. 5 LFors ; cf. FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 59 n°54 s.

⁵⁹ Selon ATF 114 III 8, une succursale suisse d'une société étrangère peut y être poursuivie pour ces dettes en Suisse selon art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP ; RS 281.1) (« Le débiteur domicilié à l'étranger qui possède un établissement en Suisse peut y être poursuivi pour les dettes de celui-ci. »).

préposé au registre au commerce n'a pas à vérifier si la succursale jouit d'une certaine autonomie dans le monde économique et des affaires. Il se limite à un examen formel.

c) **La succursale suisse d'une société suisse**

Selon l'art. 935 al. 1 CO, « *les succursales suisses de maisons dont le principal établissement est en Suisse sont inscrites au lieu où elles ont leur siège, après l'avoir été au siège de l'établissement principal.* ». ⁶⁰ Par succursale de maisons, il faut comprendre les succursales d'entreprises dont le siège principal se trouve en Suisse. L'ORC retient le critère du siège du sujet qui exploite l'entreprise dont fait partie la succursale plutôt que le siège de l'entreprise elle-même. ⁶¹ Ainsi, l'existence de la succursale dépend de l'existence de l'établissement principal. C'est la raison pour laquelle une succursale ne peut être inscrite au registre du commerce qu'après que la société a été inscrite au registre du commerce du siège principal. ⁶² De plus, seule une entreprise ayant une activité commerciale et remplissant tous les éléments de la définition de la succursale peut être inscrite au registre du commerce. Il est impossible de créer les mêmes effets juridiques par une inscription volontaire, si les conditions inhérentes à la succursale ne sont pas remplies. ⁶³

aa) **La raison de commerce de la succursale**

La raison de commerce de la succursale d'une entreprise dont l'établissement principal se trouve en Suisse peut être complétée par une adjonction spéciale (art. 952 al. 1 CO). L'adjonction doit contenir le terme « succursale » ou la traduction correspondante. ⁶⁴ Le préposé au registre au commerce doit examiner (art. 24 ORC) si la raison de commerce de l'établissement principal a été reproduite intégralement et sans modification dans la raison de commerce de la succursale. Outre la mention du siège, la raison de commerce de la succursale peut également contenir une adjonction, qui se

⁶⁰ La succursale n'a pas un « siège » au sens de la loi. (cf. FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 59 n°43).

⁶¹ CR CO II-VIANIN, n°4 ad art. 935 CO.

⁶² « Le législateur a voulu par là éviter que seule la succursale soit inscrite. » (voir CR CO II-VIANIN, n°5 ad art. 935 CO). Cette volonté du législateur peut être expliquée avec le fait que la succursale fait partie de la société et donc peut pas avoir une personnalité juridique propre (voir ATF 120 III 11 ss).

⁶³ FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 59 n°39.

⁶⁴ CR CO II-CERPILLOD, n°3 ad art. 952 CO. Les traductions autorisées du terme « succursale » sont en allemand « Zweigniederlassung », en italien « succursale », en romantsch « succursala » et en anglais « branch ».

réfère à une activité, à une marque ou à la raison de commerce d'une entreprise dont l'exploitation a été reprise et est continuée en la forme d'une succursale. Cependant, l'adjonction ne doit pas induire en erreur.⁶⁵ La raison de commerce de la succursale qui, à côté de la raison de commerce de l'établissement principal, ne contient qu'une désignation de lieu ou de fantaisie, sans mention explicite de la qualité de succursale, est de nature à induire en erreur et n'est dès lors pas admise. Elle constitue en fait une raison de commerce autonome qui désigne un sujet de droit indépendant.⁶⁶

bb) Réquisition

Selon l'art. 16 al. 1 ORC, la réquisition d'inscription doit permettre d'identifier clairement l'entité juridique et mentionner les faits à inscrire ou se référer aux pièces justificatives, qui doivent être mentionnées individuellement. La réquisition doit être faite par une personne habilitée à représenter, inscrite au registre du commerce au siège de l'établissement principal ou de la succursale (art. 17 al. 1 let. h ORC). La doctrine est aussi d'avis qu'une personne habilitée à représenter la succursale peut signer la réquisition pour une nouvelle inscription d'une succursale au registre du commerce.⁶⁷ Dans tous les cas, les réquisitions doivent être signées auprès de l'office du registre du commerce ou munies de signatures légalisées. Si les personnes requérant l'inscription signent auprès de l'office du registre du commerce, elles doivent établir leur identité au moyen d'un passeport ou d'une carte d'identité valable (art. 18 al. 2 et 3 ORC).

cc) Pièces justificatives pour inscription d'une succursale suisse de société suisse

L'art. 109 ORC contient une liste des pièces justificatives qui sont nécessaires pour inscrire une succursale au registre du commerce :

⁶⁵ Par exemple, sont admis: « Generosa SA, succursale de Lausanne »; « Generosa SA, succursale construction de machines »; « Generosa SA, succursale Motortec » ou « Motortec, Succursale de Generosa SA » (cf. DIRECTIVE À L'ATTENTION DES AUTORITÉS DU REGISTRE DU COMMERCE CONCERNANT L'EXAMEN DES RAISONS DE COMMERCE ET DES NOMS DU 1ER AVRIL 2009, n°182 ss et CR CO II-CERPILLOD, n°3 ad art. 952 CO).

⁶⁶ Par exemple, ne sont pas admis : « Generosa SA, Lausanne »; « Generosa SA, construction de machines »; « Generosa SA Motortec »; « Motortec, Generosa SA » (DIRECTIVE À L'ATTENTION DES AUTORITÉS DU REGISTRE DU COMMERCE CONCERNANT L'EXAMEN DES RAISONS DE COMMERCE ET DES NOMS DU 1ER AVRIL 2009, n°182 ss et CR CO II-CERPILLOD, n°3 ad art. 952 CO).

⁶⁷ Cf. GWELESSIANI, n°80 et 389.

- ***Procès-verbal ou extrait du procès-verbal relatif à la désignation des personnes qui sont habilitées à représenter la succursale (art. 109 let. a ORC)***

En général, le conseil d'administration de l'établissement principal est compétent pour établir une succursale car il ne s'agit pas d'un droit intransmissible de l'assemblée générale. Cet organe doit déclarer ou constater l'établissement de la succursale et désigner les personnes qui sont seules habilitées à représenter la succursale dans le procès-verbal ou dans l'extrait du procès-verbal. De plus, le procès-verbal ou l'extrait de procès-verbal doit être signé par le président de l'organe qui a pris la décision et par la personne qui a rédigé le procès-verbal. La décision par voie de circulation doit être signée par tous les membres de cet organe (art. 23 al. 2 ORC). Cette pièce justificative doit être produite dans la forme originale ou sous forme de copie certifiée conforme à l'original (art. 20 al. 1 ORC).⁶⁸

- ***Déclaration du domiciliaire (art. 109 let. b ORC)***

Lorsque la succursale ne dispose pas d'un domicile à son siège, il faut, selon l'art. 117 al. 3 ORC, que l'inscription au registre au commerce indique chez qui elle est domiciliée à ce siège (adresse c/o ; voir art. 2 let. c ORC). Cette déclaration du domiciliaire octroyant un domicile à la succursale au lieu de son siège doit aussi être fournie comme pièce justificative dans la forme originale ou sous forme de copie certifiée conforme (art. 20 al. 1 ORC). Si le domiciliaire signe aussi la réquisition, une déclaration séparée du domiciliaire n'est pas nécessaire.

La succursale fait l'objet d'une double inscription, auprès du registre du commerce du siège de la succursale, d'une part et auprès de celui du siège de l'établissement principal, d'autre part ; l'office du registre du commerce au siège de la succursale informe l'office du registre du commerce au siège de l'établissement principal de l'inscription, du transfert de siège ou de la radiation de la succursale. L'office du

⁶⁸ Selon l'art. 23 al. 1 ORC, le procès-verbal ou l'extrait du procès-verbal de l'organe supérieur de direction ou d'administration ne doit pas être produit lorsque tous les membres de cet organe ont signé la réquisition.

registre du commerce au siège de l'établissement principal procède d'office aux inscriptions nécessaires (art. 111 al. 1 ORC).

d) La succursale suisse d'une société étrangère

Selon l'art. 935 al. 2 CO, les succursales suisses de maisons dont le siège principal est à l'étranger sont tenues de se faire inscrire au registre du commerce au lieu où elles ont leur siège. De plus, l'art. 160 al. 1 LDIP prévoit qu'une société qui a son siège à l'étranger peut avoir une succursale en Suisse et que cette succursale est régie par le droit suisse. Par conséquent, le droit suisse régit l'inscription au registre du commerce, la raison sociale et l'autorisation de représenter ces succursales (art. 155 let. a-i et art. 160 al. 2 LDIP). Les aspects internes – comme les questions concernant l'établissement ou la radiation – doivent être soumis aux dispositions du droit du siège de l'établissement principal.⁶⁹

aa) Raison de commerce d'une succursale suisse de société étrangère

La raison de commerce de la succursale d'une société dont le siège est à l'étranger doit mentionner, outre la raison de commerce complète et inchangée de l'établissement principal, son siège, celui de la succursale et la désignation expresse de celle-ci en tant que telle (art. 952 al. 2 CO). En vertu de l'art. 160 al. 1 LDIP, la raison de commerce de la succursale d'une société étrangère est régie par le droit suisse. Seules les adjonctions propres à la succursale sont en principe examinées.⁷⁰ Les formes juridiques étrangères ne sont pas traduisibles. L'utilisation par des sociétés étrangères de désignations réservées aux formes juridiques suisses est incorrecte et trompeuse.⁷¹

L'inscription de la première succursale suisse d'une société étrangère se fait en principe de la même manière que l'inscription d'une succursale suisse d'un établissement

⁶⁹ FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 59 n°81.

⁷⁰ Par exemple, est admis: « Alloy Smith Ltd, London, Succursale Zoug » (DIRECTIVE A L'ATTENTION DES AUTORITES DU REGISTRE DU COMMERCE CONCERNANT L'EXAMEN DES RAISONS DE COMMERCE ET DES NOMS DU 1ER AVRIL 2009, n°193 ss.

⁷¹ Cf. DIRECTIVE A L'ATTENTION DES AUTORITES DU REGISTRE DU COMMERCE CONCERNANT L'EXAMEN DES RAISONS DE COMMERCE ET DES NOMS DU 1ER AVRIL 2009, n°202 ss. Lors de l'inscription de sociétés étrangères dans le registre du commerce, la désignation utilisée pour la forme juridique doit toujours correspondre à celle du droit national applicable. Par exemple, la forme juridique de l'établissement principal de « Chemsetex B.V.B.A., Anderlecht, Basel Branch » doit être indiquée dans l'inscription avec la terminologie du droit belge de « Besloten Vennootschap met beperkte Aansprakelijkheid ».

principal suisse, sous réserve de dérogations découlant de la législation étrangère et en dehors du fait que l'établissement principal est enregistré auprès d'un registre du commerce au siège de l'établissement principal à l'étranger.⁷² Il est à noter que beaucoup de pièces justificatives de l'art. 113 al. 1 ORC doivent être accompagnées d'une attestation de l'autorité compétente du lieu où elles ont été émises, certifiant qu'elles l'ont été par un officier public compétent. Sous réserve de dispositions contraires de traités internationaux, une légalisation du gouvernement étranger et de la représentation diplomatique ou consulaire suisse compétente doit y être jointe (cf. art. 25 al. 1 ORC).⁷³ De plus, souvent ces pièces justificatives ne sont pas écrites dans une des langues officielles suisses, respectivement du canton. L'office du registre du commerce peut, le cas échéant, exiger une traduction lorsqu'elle s'avère nécessaire pour l'examen ou pour la consultation par les tiers. Il peut, en cas de besoin, désigner un traducteur. La traduction est également considérée comme une pièce justificative (art. 20 al. 3 ORC).

bb) Réquisition

La réquisition d'inscription au registre au commerce doit être faite par une personne habilitée à représenter, inscrite au registre du commerce au siège de l'établissement principal ou de la succursale (art. 17 al. 1 let. h ORC).

cc) Pièces justificatives

L'art. 113 al. 1 ORC contient une liste des pièces justificatives nécessaires pour inscrire une succursale au registre du commerce :

- ***Extrait actuel de l'établissement principal ou une pièce officielle attestant que l'établissement principal existe (art. 113 al. 1 let. a ORC)***

Si une société étrangère veut établir une succursale en Suisse, alors elle doit prouver qu'elle respecte les dispositions légales applicables du lieu du siège. En

⁷² Selon l'art. 113 al. 2 ORC l'al. 1 let. a et b de l'art. 113 ORC ne s'applique pas lorsqu'une succursale de la même entité juridique est déjà inscrite au registre du commerce en Suisse.

⁷³ Cependant, il peut y avoir des dispositions contraires contenues dans des traités, comme Convention du 5 octobre 1961 supprimant l'exigence de la légalisation des actes publics étrangers (avec annexe et listes) (RS 0.172.030.4). Par la suite, un document dudit pays sera accepté par la représentation diplomatique ou consulaire sans besoin d'acte d'authentification, du moment que le document est muni d'une apostille.

général, cette preuve peut être apportée par un extrait actuel certifié conforme au registre du commerce. Concernant les sociétés étrangères pour lesquelles il n'est pas possible d'obtenir un tel document, il est en général possible de fournir un acte constitutif de la société étrangère (par ex. : « certificate of incorporation ») ou un « certificate of good standing ».

- ***Exemplaire des statuts en vigueur ou du document équivalent de l'établissement principal (art. 113 al. 1 let. b ORC)***

Pour les personnes morales, un exemplaire certifié conforme des statuts en vigueur ou du document équivalent de l'établissement principal (par ex. : « articles of association », « bylaws » ou le contrat de société) doit être joint.

- ***Procès-verbal ou extrait de procès-verbal de l'organe de l'établissement principal relatif à la création de la succursale (art. 113 al. 1 let. c ORC)***

L'organe compétent selon le droit étranger doit déclarer ou constater l'établissement de la succursale dans un procès-verbal ou dans l'extrait du procès-verbal dûment signé par les représentants de l'organe compétent.

- ***Procès-verbal ou extrait du procès-verbal relatif à la désignation des personnes qui sont habilitées à représenter la succursale (art. 113 al. 1 let. d ORC)***

L'organe compétent selon le droit étranger doit désigner les personnes qui sont seules habilitées à représenter la succursale dans le procès-verbal ou dans l'extrait du procès-verbal, lequel doit être dûment signé par les représentants de l'organe compétent. L'art. 160 al. 2 LDIP dispose qu'au moins une des personnes autorisées à représenter la succursale suisse d'une société étrangère doit être domiciliée en Suisse et doit être inscrite au registre du commerce. Selon l'art. 935 al. 2 CO, un fondé de procuration domicilié en Suisse doit être désigné.⁷⁴

⁷⁴ Selon la doctrine dominante et la pratique, la personne autorisée à représenter la succursale doit au moins disposer d'une procuration individuelle. Un mandataire commercial (qui ne peut être inscrit au registre du commerce) ne remplit pas ces exigences. COMMUNICATION OFRC 4/09 – 17 DÉCEMBRE 2009, n°5 et CB LDIP-GIRSBERGER/RODRIGUEZ, n°18 ad art. 160 LDIP ; autre opinion : GWELESSIANI, n°403.

- **Déclaration du domiciliataire (art. 113 al. 1 let. e ORC)**

Lorsque la succursale ne dispose pas d'un domicile à son siège, il faut, selon l'art. 117 al. 3 ORC, que l'inscription auprès du registre du commerce indique chez qui elle est domiciliée à ce siège (adresse c/o ; voir art. 2 let. c ORC). Cette déclaration du domiciliataire doit être fournie dans la forme originale ou sous forme de copie attestée conforme (art. 20 al. 1 ORC).

Si l'établissement principal étranger a déjà inscrit une succursale auprès d'un registre du commerce cantonal, alors, selon l'art. 113 al. 2 ORC qui vise à simplifier les exigences relatives aux pièces justificatives, l'extrait actuel de l'établissement principal ou la pièce officielle attestant que l'établissement principal existe (art. 113 al. 1 let. a ORC) et l'exemplaire des statuts de l'établissement principal (art. 113 al. 1 let. b ORC) n'ont pas besoin d'être déposés une nouvelle fois au registre du commerce.

3. Récapitulatif

Les différentes étapes juridiques et administratives qui doivent être effectuées dans le cas de la fondation d'une filiale et dans le cas de l'établissement d'une succursale peuvent être résumées par le tableau suivant :

Filiale	Succursale
Pièces justificatives pour l'inscription au registre au commerce	
1. Acte constitutif <ul style="list-style-type: none"> • Information sur la fondatrice • Déclaration de fondation • Constatation que statuts arrêtés • Nomination du conseil d'administration • Nomination de l'organe de révision • Déclaration de souscription d'actions 2. Statuts 3. Preuve acceptation de nomination des organes 4. PV de la séance constitutive du conseil d'administration 5. Attestation bancaire 6. Déclaration de domicile 7. Déclaration « Stampa » 8. Déclaration « Lex Koller » 9. Ev. contrat d'apport en nature 10. Ev. contrat de reprise de biens	1. PV de l'établissement principal 2. Ev. Déclaration du domiciliataire 3. Extrait registre au commerce si siège à l'étranger 4. Statuts du siège si à l'étranger 5. Ev. PV sur la désignation des représentants de la succursale

11. Ev. rapport de fondation	
12. Ev. attestation de révision	
Effet de l'inscription au registre de commerce	
Effet constitutif	Effet déclaratif

Au vu du tableau ci-dessus, il apparaît donc clair que, de par la phase de préparation, l'élaboration de statuts (avec toutes les dispositions qui s'y rattachent), de l'acte constitutif (comprenant la nomination des organes et la déclaration de souscription des actions) et les nombreuses pièces justificatives requises pour l'inscription au registre du commerce, la fondation d'une filiale nécessite beaucoup plus de démarches, implique beaucoup plus de parties et requiert beaucoup plus de temps et de fonds que l'établissement d'une succursale, laquelle doit être seulement inscrite au registre du commerce du canton dans lequel elle se situe et nécessite moins de pièces justificatives. Par ailleurs, cette inscription est déclarative.

B. Aspects fiscaux lors de la création

1. Assujettissement

En vertu du principe de territorialité, la création d'une filiale et d'une succursale sur le territoire suisse entraîne l'assujettissement de ces entités à l'impôt. Ces entités seront donc soumises à la souveraineté fiscale de la Confédération, des cantons et des communes concernés.⁷⁵ Toutefois, la filiale et la succursale ne seront pas assujetties de la même manière : la filiale sera assujettie de manière illimitée à l'impôt tandis que la société disposant d'une succursale en Suisse ou dans le canton sera assujettie de manière limitée à l'impôt.

a) Assujettissement illimité

En matière d'impôts directs sur le bénéfice et le capital, les personnes morales sont assujetties de manière illimitée à l'impôt lorsqu'elles ont leur siège ou administration effective en Suisse ou dans le canton. Il s'agit d'un assujettissement à raison du rattachement personnel (art. 50 LIFD ; art. 20 al. 1 LHID; art. 85 al. 1 LI). Ainsi, la filiale dont le siège ou l'administration effective se trouve en Suisse ou dans le canton, est assujettie de manière illimitée à l'impôt et l'ensemble de son bénéfice et de son capital est soumis à l'impôt en Suisse ou dans le canton, sans s'étendre aux

⁷⁵ OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 16, n°1.

entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger (art. 52 al. 1 LIFD ; art. 21 al. 1 *a contrario* LHID ; art. 87 al. 1 LI).

Les notions de siège et d'administration effective selon la LIFD et selon la LHID doivent s'interpréter de la même manière. Par contre, la relation entre les deux critères différera selon qu'il s'agisse d'une situation internationale ou intercantonale. En effet, bien que la loi indique que l'assujettissement illimité est déclenché par le siège ou l'administration effective, elle ne précise pas quel critère doit avoir la priorité. Le Tribunal fédéral a décidé que la question du choix entre le siège et l'administration effective offert par l'art. 50 LIFD ne se pose que dans les relations internationales pour les sociétés ayant leur siège à l'étranger. En revanche, dans les relations intercantionales, le critère du siège prime sur celui de l'administration effective. Le critère de l'administration effective est donc subsidiaire et n'est pris en considération que lorsque le siège est purement formel ou fictif.⁷⁶

Le siège de la filiale correspond au siège social tel qu'il apparaît au registre du commerce (art. 640 CO). Ce lieu du siège peut ne pas coïncider avec le lieu de son administration effective. Toutefois, une personne morale ne peut avoir qu'un seul siège déclenchant un rattachement personnel. Le lieu de l'administration effective est le lieu où se déploie les activités courantes de la société, c'est-à-dire les actes qui, dans leur ensemble, servent à la réalisation du but statutaire. Il se recoupe avec la notion de lieu de direction effective utilisé en droit fiscal international qui fait référence au lieu où sont prises les décisions importantes concernant l'entreprise. Le lieu de l'administration effective est déterminé grâce à un faisceau d'indices tels que la résidence des organes directionnels, le lieu où s'effectuent les opérations de gestion et le lieu où sont conservés les documents. Ne sont en principe pas décisifs le lieu où se tiennent les séances du conseil d'administration ou les assemblées générales ou le lieu de résidence des actionnaires.⁷⁷

b) Assujettissement limité

Lorsqu'une société n'a ni son administration effective ni son siège en Suisse ou dans le canton, mais dispose d'un établissement stable en Suisse ou dans le canton, alors la société est assujettie de manière limitée à l'impôt en Suisse ou dans le canton.

⁷⁶ CR LIFD-PASCHOUD/ROLLI, n°2, 4-5 ad art. 50 et DE VRIES REILINGH, p. 79-80, n°220-224.

⁷⁷ Cf. ATF 50 I 200 ; OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 178, n°11 et CR LIFD-PASCHOUD/ROLLI, n°9-14 ad art. 50.

L'art. 51 al. 2 LIFD dispose qu' : « *on entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise. Sont notamment considérés comme établissements stables les succursales, usines...* ». Ainsi, une société mère située à l'étranger ou hors du canton du lieu de sa succursale est assujettie en Suisse ou dans le canton du lieu de sa succursale en raison du rattachement économique créé par l'existence de cette succursale. Par conséquent, elle ne sera imposée que de manière limitée, à savoir sur le bénéfice et capital imposables en Suisse ou dans le canton du lieu de la succursale (art. 51 al. 1 let. b LIFD ; art. 21 al. 1 let. b LHID; art. 87 al. 2 LI). Le bénéfice imposable attribué à la succursale sera déterminé en fonction des règles de répartition intercantonale et internationale selon le lieu d'établissement du siège (hors du canton ou à l'étranger) et selon l'applicabilité d'une CDI dans les relations internationales.⁷⁸ Nous verrons plus en détails les différentes méthodes de répartition du bénéfice et du capital dans le cadre de l'exploitation de la succursale.

c) Applicabilité des conventions de double imposition en droit fiscal international

En droit fiscal international, une personne ne peut invoquer une CDI que si elle est résidente d'un Etat contractant (art. 1 Modèle OCDE). Le Modèle OCDE définit la notion de « *résident d'un Etat contractant* » par renvoi au droit interne de la façon suivante « *toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue [...]. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située.* » Par conséquent, seules les personnes assujetties de manière illimitée comme la filiale peuvent invoquer une CDI et prétendre à l'application de son contenu, à l'exclusion des personnes assujetties de manière limitée telle qu'une société disposant d'un établissement stable comme la succursale (art. 5 al. 1 et 2 Modèle OCDE).

2. Prélèvement ou non d'un droit de timbre d'émission

La création d'une filiale équivaut à la création d'une véritable société avec une personnalité morale propre. Lorsque la filiale prend la forme d'une SA, elle doit disposer

⁷⁸ Cf. MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, p. 156 et CB LIFD I-ATHANAS/GIGLIO, n°49 ss ad art. 52 LIFD.

d'un capital-actions minimum de CHF 100'000.⁷⁹ Cette création de droits de participation⁸⁰ sous la forme d'actions sera soumise au droit d'émission, que le capital soit libéré à sa valeur nominale ou avec agio, par des apports en espèces ou en nature.⁸¹ En effet, la Confédération prélève, conformément à l'art. 5 LT, un droit de timbre d'émission sur « *la création, ainsi que l'augmentation de la valeur nominale, à titre onéreux ou gratuit, de droits de participation sous la forme d'actions [...], de bons de jouissance [...], de bons de participation [...]* ». Le droit d'émission est de 1% du montant reçu par la société en contrepartie des droits de participation, mais doit être au moins égal à 1% de la valeur nominale (art. 8 al. 1 let. a LT). Cependant, sont exonérés du droit d'émission les droits de participation émis à titre onéreux lors de la fondation du capital d'une SA, sous réserve que les versements des actionnaires ne dépassent pas en tout la somme de CHF 1'000'000 (art. 6 al. 1 let. h LT). Ainsi, la filiale dont le capital social ne dépasse pas CHF 1'000'000 sera exonérée du paiement du droit de timbre d'émission lors de sa fondation. Toute augmentation ultérieure de la valeur nominale des droits de participation qui reste en-dessous du seuil de CHF 1'000'000 sera également exonérée du paiement du droit de timbre d'émission (art. 6 al. 1 let. h LT).

Contrairement à la filiale, l'établissement d'une succursale n'est pas concerné par la LT.⁸² En effet, comme la succursale constitue une partie intégrante de l'établissement principal, sa création n'engendre pas d'émission d'actions ou autres droits de participation suisses. Elle n'est donc pas soumise au droit de timbre d'émission lors de sa constitution.

La création d'une succursale n'entraînant pas de droit de timbre, la forme de la succursale paraît donc plus favorable que celle de la filiale. Cependant, si le capital social de la filiale au moment de sa création ne dépasse pas CHF 1'000'000, le choix d'établir une filiale ne devient pas plus désavantageux que la création d'une succursale. En revanche, toute augmentation de capital au-delà de CHF 1'000'000 au cours de l'exploitation de la filiale entraînera le prélèvement d'un droit de timbre (art. 6 al. 1 let. h

⁷⁹ Cf. Art. 621 CO.

⁸⁰ Sur la notion de droits de participations, voir OBERSON/HINNY, Commentaire LT, n°3-5 ad art. 5.

⁸¹ Lorsque des apports en nature sont effectués à la fondation, le droit de timbre d'émission se calcule sur la valeur vénale des actifs apportés. L'augmentation de capital par des apports en espèces ou en nature, ou par l'émission d'actions gratuites est également soumise au droit de timbre d'émission. Les versements supplémentaires que des actionnaires font à la société sans contre-prestation correspondante et sans que soit augmenté le capital social sont aussi assimilés à la création de droits de participation (voir MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, p. 330 ss pour des exemples).

⁸² Art. 6 al. 1 let. h LT s'applique seulement à des SA, des sociétés en commandite par actions et des Sàrl (cf. CB LT-SIMONEK/NORDIN, n°101 ad art. 6 LT).

LT), sous réserve d'une disposition légale d'exonération (restructuration, assainissement, etc.).

3. Récapitulatif

Filiale	Succursale
Assujettissement	
Assujettissement illimité (art. 50 LIFD ; art. 20 al. 1 LHID ; art. 85 al. 1 LI)	Assujettissement limité (art. 51 al. 1 let. b LIFD ; art. 21 al. 1 let. b LHID ; art. 87 al. 2 LI)
Applicabilité des CDI	
CDI invocable par une filiale, car considérée comme étant un « <i>résident d'un Etat contractant</i> » (art. 1 et 4 Modèle OCDE)	En principe, CDI pas invocable par une succursale car pas considérée comme étant un « <i>résident d'un Etat contractant</i> » (art. 1 et 4 Modèle OCDE)
Droit de timbre d'émission	
Principe : prélèvement d'un droit de timbre d'émission de 1% sur les droits de participations (art. 5 al. 1 let. a et art. 8 LT) Exception : exonération pour la création et l'augmentation de la valeur nominale des droits de participations inférieure à CHF 1'000'000 (art. 6 al. 1 let. h LT)	Pas de création de droits de participation lors de l'établissement d'une succursale, donc pas de droit de timbre d'émission.

III. Exploitation : filiale vs. succursale

Ce chapitre se concentre sur certains aspects juridiques et fiscaux choisis et pertinents pour la comparaison d'une structure mère-fille avec une structure établissement principal-succursale. Concernant les aspects juridiques (A), nous traiterons les trois points suivants : la structure et l'organisation (1) ; la prise de décision, les devoirs et les conflits d'intérêts (2) ; et la responsabilité (3). Concernant les aspects fiscaux (B), nous verrons les différences liées au type de structure dans : la question de la détermination du bénéfice imposable (1) ; la déduction des pertes (2) ; la réduction pour participations (3) ; les prestations appréciables en argent, versements supplémentaires et prix de transfert (4) ; le versement de dividendes et le rapatriement de bénéfices (5) ; la principe de non-discrimination en droit fiscal international (6) ; les redevances et intérêts (7) ; l'impôt sur le capital (8) et la TVA (9).

A. Aspects juridiques

1. Structure et organisation

Bien que faisant partie d'un groupe de sociétés, la filiale est une société avec une personnalité morale propre et constitue une entité juridique indépendante de sa société

mère. Hormis certaines dispositions particulières⁸³, il n'existe pas en Suisse un droit des groupes de sociétés qui tiendrait compte de la relation mère-fille. En effet, le droit des sociétés était à l'origine conçu pour des sociétés économiquement indépendantes gérées par elles-mêmes et dans leur propre intérêt.⁸⁴ Lorsqu'il créa la SA, le législateur avait à l'esprit une société autonome sur le plan juridique, économique et organisationnel. Dans la réalité, des sociétés juridiquement distinctes peuvent néanmoins être liées économiquement, de sorte que l'ensemble des sociétés liées forment une unité économique.⁸⁵ Le groupe de sociétés est donc une notion économique et non juridique.⁸⁶ Par conséquent, la filiale SA doit, comme toute SA économiquement indépendante, respecter les règles posées par le CO. Elle doit donc disposer de sa propre assemblée générale, de son propre conseil d'administration et, en l'absence d'*opting out*, de son propre organe de révision. Par conséquent, les règles relatives au capital social, son augmentation et sa réduction, aux réserves, aux droits patrimoniaux et sociaux des actionnaires, à la tenue de l'assemblée générale, à l'organisation et aux devoirs du conseil d'administration prévues par le CO doivent être respectées. La filiale doit également respecter certaines règles de comptabilité du CO.⁸⁷

De son côté, la succursale n'étant que le prolongement de l'établissement principal, elle n'a pas de personnalité morale et, bien qu'elle jouisse d'une certaine autonomie dans le monde économique et celui des affaires⁸⁸, elle est juridiquement

⁸³ Art. 663e CO (comptes consolidés); art. 663b ch. 7 CO (mention des participations dans l'annexe); art. 663c CO (obligation d'annonce des actionnaires ou groupes d'actionnaires dont la participation dépasse 5% de l'ensemble des voix); art. 659b CO (acquisition d'actions de la société mère par ses filiales); art. 671 al. 4 CO (exceptions en faveur des sociétés holding dans la constitution de réserves); art. 728 CO (indépendance de l'organe de révision). L'ordonnance sur les banques (OB) contient aussi des dispositions particulières relatives aux groupes de sociétés.

⁸⁴ RUEDIN, Droit des sociétés, p. 174, n°858.

⁸⁵ BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 257, n°648.

⁸⁶ PETER, Groupes, p. 8.

⁸⁷ Par ailleurs, d'un point de vue comptable, la société mère peut avoir à tenir des comptes consolidés. En effet, la société mère qui, par la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière, réunit avec elle sous une direction unique une ou plusieurs sociétés (groupe de sociétés) doit établir des comptes annuels consolidés (comptes de groupe; art. 663e al. 1 CO). Elle ne peut échapper à cette obligation que si, au cours de deux exercices successifs, elle et ses filiales ne dépassent pas deux des valeurs suivantes: 1) un total de bilan de CHF 10 millions, 2) un chiffre d'affaires de CHF 20 millions et 3) 200 emplois à plein temps en moyenne annuelle (art. 663e al. 2 CO). Toutefois, la société mère doit tout de même établir ces comptes consolidés si: 1) elle a des titres de participations cotés en bourse, 2) elle est débitrice d'un emprunt par obligations, 3) des actionnaires représentant au moins 10% du capital-actions l'exigent, 4) c'est nécessaire pour révéler aussi exactement que possible l'état du patrimoine et les résultats de la société (art. 663e al. 3 CO). Par ailleurs, ces comptes doivent faire l'objet d'un contrôle ordinaire par un organe de révision (art. 727 al. 1 ch. 3 CO), démarche lourde et coûteuse. En ce qui concerne la succursale, les actifs et passifs de la succursale faisant partie de ceux de l'établissement principal, les comptes tenus par ce dernier sont en quelque sorte déjà « consolidés », surtout si la société ne tient pas de comptabilité séparée pour sa succursale. Si la société disposant d'une succursale pourra éviter le contrôle ordinaire et seulement faire l'objet d'un contrôle restreint si elle ne tombe pas sous le coup de l'art. 727 CO.

⁸⁸ CHAUDET/CHERPILLOD, Droit suisse des affaires, p. 217, n°1093.

dépendante de l'établissement principal. Elle ne dispose donc pas d'organes propres : ni assemblée générale ni conseil d'administration ni organe de révision. La gestion est donc plus légère que celle d'une filiale.

2. Devoirs et conflits d'intérêts

a) Conflits d'intérêt entre les organes de la société mère et les organes de la filiale

Puisque la filiale est une entité juridique indépendante, les organes de la société fille sont tenus de respecter les dispositions légales du CO s'appliquant à toute société anonyme. En particulier, le conseil d'administration doit respecter ses devoirs de diligence et de fidélité, lesquels découlent de l'art. 717 al. 1 CO qui dispose que « *les membres du conseil d'administration, de même que les tiers qui s'occupent de la gestion, exercent leurs attributions avec toute la diligence nécessaire et veillent fidèlement aux intérêts de la société.* » Le devoir de diligence impose à l'administrateur de « *faire preuve de toute la diligence nécessaire à la gestion des affaires sociales* ». ⁸⁹ Le devoir de fidélité requiert en plus du devoir de diligence que les administrateurs n'accomplissent pas des actes préjudiciables à la société. De ce fait, les sociétés dominées voient leur liberté de décision restreinte afin de tenir compte des intérêts du groupe. ⁹⁰ Ainsi, l'administrateur doit faire primer les intérêts de la société sur les siens, ceux des actionnaires et ceux des tiers. La violation du devoir de fidélité engage la responsabilité du conseil d'administration. Cependant, ce devoir de respecter et de sauvegarder les intérêts de la filiale peut entrer en conflit avec l'intérêt du groupe. En effet, la direction économique du groupe exercée par la société mère place l'intérêt du groupe avant l'intérêt de chaque filiale. Ainsi, par exemple, il peut être justifié du point de vue de la société mère que, dans l'intérêt du groupe entier, une filiale particulière octroie à une autre société du groupe des crédits qu'un tiers indépendant ne serait pas prêt à accorder. De même, il pourrait lui paraître justifié que le bénéfice d'une filiale soit transféré à une autre société du groupe qui est soumise à un taux d'imposition réduit afin que la charge fiscale globale se trouve réduite. De telles transactions, justifiables du point de vue du groupe, ne le sont pas nécessairement pour chaque filiale prise séparément. Un membre du conseil d'administration ou de la direction qui suit les directions de la société

⁸⁹ ATF 122 III 198 (f) = JdT 1997 I 221; CHAUDET/CHERPILLOD, Droit suisse des affaires, p. 119, n°573.

⁹⁰ BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 258, n°650.

mère au détriment de la filiale dont il assure la gestion viole ses devoirs de diligence et de fidélité.⁹¹

Les devoirs de diligence et de fidélité susmentionnés sont souvent violés dans les groupes de sociétés. Cette violation n'entraîne pas pour autant de conséquences même si cette violation porte en principe préjudice à l'actionnaire. En effet, l'actionnaire lésé est la société mère, celle-là même qui a souhaité le comportement reproché au conseil d'administration de la fille. Dans la pratique, elle n'agira pas en responsabilité contre le conseil d'administration de la société fille. Cette violation peut toutefois être problématique s'il existe des actionnaires minoritaires dans la société fille qui pourraient agir en responsabilité sur la base de l'art. 754 CO ou si une société fille tombe en faillite et qu'un de ses créanciers demande réparation au conseil d'administration. Le risque de responsabilité devient ainsi réel. En vertu de l'art. 754 CO, les membres du conseil d'administration et toutes les personnes qui s'occupent de la gestion d'une société fille qui sont nommés selon les instructions de la société mère répondent envers les créanciers et les actionnaires (notamment minoritaires) du dommage qu'ils leur causent en manquant intentionnellement ou par négligence à leurs devoirs (en l'occurrence, lorsqu'ils n'auront pas agi dans l'intérêt de la société fille).⁹² Un membre du conseil d'administration qui manquerait à son devoir de diligence et de fidélité et qui devrait répondre envers un créancier ou à un actionnaire minoritaire ne peut s'exonérer de sa responsabilité en invoquant l'intérêt du groupe ou les instructions imposées par la société mère.

Par ailleurs, si la société mère détient la majorité du capital-actions de la société fille, mais pas l'intégralité, cette dernière doit veiller à respecter « *l'impératif d'égalité* » selon lequel la filiale doit traiter de la même manière les actionnaires qui se trouvent dans la même situation.⁹³ D'ailleurs, la loi prévoit certains moyens de protection pour les actionnaires minoritaires. En effet, ceux-ci peuvent agir en restitution (art. 678 CO) lorsque la filiale effectue des prestations appréciables en argent à la société mère. Ils peuvent également contester une décision de l'assemblée générale de la filiale qui viole l'égalité de traitement des actionnaires et qui ne se justifie pas par le but social (art. 706 al. 2 ch. 2 et 717 al. 2 CO).⁹⁴

⁹¹ Voir aussi : BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 263, n°669-670.

⁹² CHAUDET/CHERPILLOD, Droit suisse des affaires, p. 120, n°570 ss.

⁹³ Sur l'égalité de traitement des actionnaires: voir BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 97-98, n°283-285.

⁹⁴ BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 262, n°664 et 665.

b) Absence de conflit d'intérêts entre la succursale et le siège

Le droit suisse ne comporte pas de règle concernant la direction et la gestion d'une succursale. Une succursale inscrite au registre du commerce doit avoir sa propre direction et une certaine autonomie au niveau de son organisation. Contrairement à la filiale, la succursale ne dispose pas d'organes propres puisqu'elle fait partie intégrante de l'établissement principal. Comme la succursale ne dispose pas de la personnalité morale, la gestion de la succursale n'est pas liée par les intérêts de la succursale mais par les intérêts de l'établissement principal. Il n'y a donc pas de conflit d'intérêts entre la succursale et l'établissement principal. Même lorsque la société se trouve dans une situation difficile, une succursale peut placer les intérêts de l'établissement principal avant les siens. Par conséquent, d'un point de vue juridique, les succursales sont plus adaptées que les filiales pour les sociétés qui désirent une direction centralisée ; l'absence d'indépendance juridique d'une succursale permet à l'établissement principal d'avoir une plus grande marge de manœuvre tandis que la filiale, qui dispose d'une indépendance juridique, se doit parfois de suivre des intérêts différents de ceux du groupe.

3. Responsabilité

a) Responsabilité des organes de la filiale

Il existe plusieurs types de responsabilité pour les organes d'une société.⁹⁵ Nous évoquerons celle de la responsabilité des administrateurs et des organes de fait.

L'action en responsabilité contre les administrateurs de la filiale est ouverte à trois catégories de personnes : la société, les actionnaires et les créanciers sociaux.⁹⁶ L'art. 754 al. 1 CO dispose que : « *les membres du conseil d'administration et toutes les personnes qui s'occupent de la gestion ou de la liquidation répondent à l'égard de la société, de même qu'envers chaque actionnaire ou créancier social, du dommage qu'ils leur causent en manquant intentionnellement ou par négligence à leurs devoirs.* » Ainsi, les personnes concernées par ce régime de responsabilité comprennent non seulement les membres formels du conseil d'administration, c'est-à-dire toutes les personnes élues par

⁹⁵ La responsabilité des auteurs pour le prospectus d'émission (art. 752 CO), la responsabilité pour les actes de fondation (art. 753 CO), la responsabilité dans l'administration, la gestion et la liquidation (art. 754 CO) et la responsabilité dans la révision (art. 755 CO).

⁹⁶ Pour plus de détails sur les personnes ayant la qualité pour agir, voir : CHAUDET/CHERPILLOD, Droit suisse des affaires, p. 149 n°724 ss.

l'assemblée générale et dont la fonction est inscrite au registre du commerce, mais aussi les organes de fait (*toutes les personnes qui s'occupent de la gestion ou de la liquidation*). Ces derniers désignent les personnes qui ne sont pas membres formels du conseil d'administration, mais qui exercent matériellement des fonctions dirigeantes.⁹⁷

La mise en œuvre de la responsabilité des administrateurs de la société fille dépend de quatre conditions cumulatives : un dommage, un lien de causalité, la violation d'un devoir et une faute. Le *dommage* est une diminution involontaire du patrimoine de la victime.⁹⁸ Le *lien de causalité* est la relation de cause à effet entre le dommage subi et le comportement reproché de l'administrateur. Il doit s'agir d'une cause adéquate et non naturelle, c'est-à-dire une cause qui, « *d'après le cours ordinaire des choses et l'expérience générale, est en soi propre à produire un effet du genre de celui qui s'est produit, de sorte que le résultat paraît, d'une manière générale avoir été entraîné par le fait ou par l'acte.* »⁹⁹ La *violation du devoir* fait référence à une obligation légale ou statutaire destinée à protéger la personne lésée et qui aurait dû être respectée par l'administrateur. Enfin, la *faute* est un manquement de la volonté au devoir de l'administrateur. Bien qu'apparaissant subjective, la faute est toutefois objectivée aujourd'hui.¹⁰⁰

Ainsi, toute personne ayant qualité pour agir peut tenter une action en responsabilité des administrateurs de la filiale dans la mesure où elle peut prouver la réunion des quatre conditions précitées. Une personne ayant qualité pour agir peut également dans certains cas agir en responsabilité contre la société mère pour les actes de la filiale. Ce cas de figure peut s'avérer plus intéressant pour le demandeur qui a tout intérêt à agir en réparation contre la personne la plus solvable, souvent la société mère.

b) Responsabilité de la société mère pour les actes de sa filiale

En principe, la société mère ne répond pas des actes de la société fille. En effet, l'indépendance juridique de la société fille veut que ce soit cette dernière ou ses organes qui réponde(nt) de ses actes. C'est d'ailleurs le principal intérêt de créer une entité

⁹⁷ Il peut s'agir de personnes « *organiquement liées à la société (directeur, fondé de pouvoir, mandataire commercial) ou [de personnes exerçant] une influence déterminante sur la société malgré une indépendance apparente (actionnaire unique ou majoritaire)* ». Voir CHAUDET/CHERPILLOD, Droit suisse des affaires, p. 146, n°712.

⁹⁸ CHAUDET/CHERPILLOD, Droit suisse des affaires, p. 159, n°769.

⁹⁹ ATF 113 II 57 = JdT 1988 I 30 et CHAUDET/CHERPILLOD, Droit suisse des affaires, p. 160, n°774-776.

¹⁰⁰ CHAUDET/CHERPILLOD, Droit suisse des affaires, p. 161, n°777.

juridique indépendante, l'actionnaire (société mère) n'ayant qu'une obligation : libérer son apport (art. 680 al. 1 CO). Il existe cependant certains cas dans lesquels la responsabilité de la société mère pourrait être engagée pour les actes de sa filiale. Les fondements sont, dans le cadre de notre étude, les suivants : la levée du voile social (« *Durchgriff* »), la responsabilité pour la confiance créée (« *Konzernvertrauen* »), la responsabilité de l'administrateur de fait et la théorie du double organe (« *Doppelorganschaft* ») :¹⁰¹

- **La levée du voile social ou « *Durchgriff* »**

En principe, les créanciers d'une société fille ne peuvent agir en réparation que contre la société fille et son patrimoine, et ne peuvent pas agir contre la société mère, véritable propriétaire économique de la filiale. Toutefois, dans certains cas, invoquer l'autonomie de la personnalité juridique constitue un abus de droit. Aussi, afin d'éviter ces abus, la jurisprudence a admis sur la base de l'art. 2 al. 2 CC que le voile social de la société fille pouvait être levé afin d'atteindre la société mère. Il faut néanmoins remplir deux conditions. En premier lieu, la société mère doit détenir la totalité ou quasi-totalité du capital social de la société fille. En deuxième lieu, le fait pour la société mère d'invoquer l'indépendance juridique de la société fille doit être constitutif d'un abus de droit. Enfin, la levée du voile social constitue un moyen de droit subsidiaire, de sorte que le créancier ne peut l'invoquer que s'il n'a pas d'autres moyens de droit à sa disposition.¹⁰²

- **La responsabilité fondée sur la confiance ou « *Konzernvertrauen* »**

Avec l'arrêt *Wibru Holding AG c. Swissair Beteiligungen AG* du 15 novembre 1994,¹⁰³ un nouveau chef de responsabilité est apparu. En effet, dans cet arrêt, le Tribunal Fédéral a considéré qu'un groupe de sociétés pouvait générer une confiance de la part de ses créanciers et qu'en conséquence, le groupe était tenu par certaines obligations. Les conditions de mise en œuvre de cette responsabilité

¹⁰¹ Pour un exposé exhaustif des types de responsabilité encourus par la société mère, voir : thèse de SAUERWEIN, p. 13 ss.

¹⁰² SAUERWEIN, p. 301-337 ; PETER, Groupes, p. 13 s. ; VON BÜREN, p. 171 ss ; BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 264-265, n°671-673.

¹⁰³ ATF 120 II 331 = JT 1995 I 359.

sont donc d'avoir créé, puis déçu des attentes dans un rapport particulier de confiance. Dans ce cas précis, une société mère peut être tenue responsable pour les actes de la société fille.¹⁰⁴

- **Administrateur de fait**

Comme nous l'avons vu plus haut, la responsabilité des administrateurs de la société fille englobe non seulement les administrateurs formels, mais également les organes de fait (art. 754 al. 1 CO). Les organes de fait peuvent être des personnes physiques ou morales, l'art. 707 al. 3 CO ne s'appliquant pas aux organes de fait.¹⁰⁵ Selon la jurisprudence, une personne doit remplir trois conditions pour être qualifiée d'organe de fait. En premier lieu, les relations de la personne avec la société doivent être durables. En second lieu, la personne doit prendre effectivement les décisions dévolues aux organes formels et contribuer à former la volonté de la société. La signature sociale et l'inscription au registre du commerce ne sont pas des éléments déterminants.¹⁰⁶ En troisième lieu, la personne doit agir au travers d'une position typique d'organe, c'est-à-dire de manière autonome.¹⁰⁷ Ainsi, si la société mère remplit ces trois conditions, elle sera assimilée à un organe de fait dont la responsabilité pourra être engagée dans le cadre de l'art. 754 al. 1 CO.¹⁰⁸

- **La théorie du double organe**

La théorie du double organe est basée sur l'art. 55 al. 2 CC.¹⁰⁹ Elle consiste à dire que les manquements de la personne organe de la société fille qui est à la fois organe de la société fille au sens de l'art. 754 CO et organe de la société mère au sens de l'art. 55 CC peuvent être imputés à la société mère. Ainsi, la société mère peut être responsable des actes du double organe si quatre conditions sont

¹⁰⁴ SAUERWEIN, p. 338-360 ; PETER, Groupes, p. 15 s. ; VON BÜREN, pp. 60 ss et pp. 184 ss ; CHAPPUIS, responsabilité, p. 165 ; BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 265, n°674. Il est à noter qu'il existe d'autres types de levée du voile social, notamment le « *durchgriff* latéral ».

¹⁰⁵ PETER, Groupes, p. 17.

¹⁰⁶ ATF 117 II 573 = JdT 1993 I 83.

¹⁰⁷ ATF 128 III 31 = SJ 2002 I 352; ATF 117 II 573 = JdT 1993 I 83.

¹⁰⁸ SAUERWEIN, p. 13-52 et BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 266-267, n°676.

¹⁰⁹ VON PLANTA, p. 597 ss.

réunies. En premier lieu, une personne physique doit être organe formel ou de fait de la société fille au sens de l'art. 754 CO. En second lieu, la même personne doit également être un organe de la société mère au sens de l'art. 55 CC. En troisième lieu, la personne doit représenter la société mère au sein de la filiale. Enfin, la personne doit avoir commis une faute de gestion dans le cadre de ses activités en qualité d'organe de la fille.¹¹⁰

c) Responsabilité de la succursale

Il découle de la définition d'une succursale que cette dernière ne peut être responsable sur son patrimoine comme une personne morale telle une filiale. En effet, c'est l'établissement principal qui, dans un cas de responsabilité avéré, sera tenu de réparer le dommage causé aux créanciers de la succursale. De même, en l'absence d'organe propre, en cas de mauvaise gestion, ce sont les organes de l'établissement principal qui engageront leur responsabilité.

Il est à noter que « l'inscription au registre du commerce d'une succursale suisse crée, tant pour une entreprise ayant son siège principal en Suisse que pour celle ayant son siège principal à l'étranger, un for judiciaire pour les affaires de la succursale (art. 5 LFors¹¹¹). En matière de poursuite pour dettes et faillite, la seule existence d'une succursale, même non inscrite au registre du commerce¹¹², crée pour le débiteur dont le siège principal est à l'étranger un for de poursuite valable pour les affaires de cette succursale (art. 50 al. 1 LP). L'existence d'une succursale ne crée par un domicile supplémentaire.»¹¹³

4. Récapitulatif

Filiale	Succursale
Organes	
<ul style="list-style-type: none"> • Assemblée générale • Conseil d'administration • Organe de révision, sauf si « <i>opting out</i> » 	<ul style="list-style-type: none"> • Pas d'organes propres • Au moins un représentant domicilié en Suisse

¹¹⁰ SAUERWEIN, p. 53-74 et PETER, Groupes, p. 17.

¹¹¹ Art. 5 LFors : « pour les actions portant sur les activités industrielles, commerciales ou professionnelles d'un établissement ou d'une succursale, le for est celui du domicile ou du siège du défendeur ou celui du lieu dans lequel cet établissement ou cette succursale est située. »

¹¹² ATF 114 III 6 (f).

¹¹³ GRINDLAYS BANK SA, Londres, succ. Genève c. AZTEC AG (SJ 1986, p.108 ss) et CHAUDET/CHERPILLOD, Droit suisse des affaires, p. 217, n°1093-1095.

Devoirs et conflits d'intérêts	
<ul style="list-style-type: none"> • Devoir de diligence et de fidélité du conseil d'administration de la société fille pouvant entrer en conflit avec les intérêts de la société mère (art. 717 al. 1 CO) • Devoir de traiter les actionnaires de manière égale : éventuel problème des actionnaires minoritaires (art. 717 al. 2 CO) 	<ul style="list-style-type: none"> • Pas de conflit d'intérêt avec l'établissement principal • Pas de problème avec les actionnaires minoritaires
Responsabilité	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Responsabilité de la filiale 2. Responsabilité des organes de la filiale (art. 754 CO) 3. Responsabilité de la société mère pour les actes de la filiale dans certains cas : <ul style="list-style-type: none"> • Levée du voile social (art. 2 al. 2 CC) • Responsabilité pour la confiance créée (art. 2 al. 1 CC) • Théorie de l'organe de fait (art. 754 CO) • Théorie du double organe (art. 55 CC et art. 754 CO) 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pas de responsabilité propre 2. Pas de responsabilité des organes de la succursale, en l'absence d'organes 3. Responsabilité de l'établissement principal pour les actes de la succursale

B. Aspects fiscaux

1. Détermination du bénéfice imposable

Sous l'angle des impôts directs, le type de structure choisi aura des conséquences en matière d'assujettissement et de ce fait, sur la répartition de la charge d'impôt aussi bien sur le plan intercantonal que sur le plan international.

a) Détermination du bénéfice imposable de la filiale

aa) Détermination du bénéfice imposable d'une filiale suisse de société suisse

La filiale, personne morale à part entière, est imposée sur son bénéfice indépendamment du bénéfice réalisé par la société mère. En effet, en matière d'impôt sur le bénéfice, il n'existe pas en Suisse d'imposition de groupe de sociétés qui permettrait une intégration fiscale et une imposition unique de l'ensemble des sociétés d'un groupe. Une filiale suisse est donc assujettie de manière illimitée en raison de son rattachement personnel à un canton donné (art. 50 LIFD ; art. 20 al. 1 LHID ; art. 85 al. 1 LI).

Conformément au principe de détermination, l'impôt sur le bénéfice porte sur le bénéfice net (art. 57 et 58 LIFD ; art. 24 LHID ; art. 93 et 94 LI) tel que déterminé par le

compte de pertes et profits de la filiale.¹¹⁴ Des éventuelles corrections peuvent être apportées à la hausse ou à la baisse par les autorités fiscales. En effet, certains éléments sont sans influence sur le résultat (art. 60 LIFD, art. 24 al. 2 LHID, art. 96 LI). Par ailleurs, seules les charges justifiées par l'usage commercial peuvent être déduites (art. 58 et 59 LIFD ; art. 24 al. 1 let. a et art. 25 LHID ; art. 94 al. 1 let. b et art. 95 LI). Ainsi par exemple, si la filiale constitue des provisions ou passe des amortissements admissibles commercialement en vertu du principe de prudence de l'art. 960 CO, mais fiscalement non admissibles, ils seront réintégrés au bénéfice imposable.¹¹⁵

bb) Détermination du bénéfice imposable d'une filiale suisse de société étrangère

Lorsqu'une société étrangère souhaite créer une filiale en Suisse, la filiale sera imposée selon les principes décrits ci-dessus.

b) Détermination du bénéfice imposable de la succursale

aa) Détermination du bénéfice imposable d'une succursale suisse de société suisse

Une entreprise intercantonale, à savoir une entreprise entretenant une ou plusieurs succursales en dehors de son for fiscal principal¹¹⁶, est assujettie de manière limitée dans les cantons où elle dispose de succursales en raison du rattachement économique (« établissement stable », art. 51 al. 2 LIFD ; art. 86 al. 3 LI).¹¹⁷ Ainsi, le bénéfice global d'une entreprise intercantonale n'est pas entièrement imposé au lieu de situation de l'établissement principal, mais est imposé selon une clé de répartition permettant d'attribuer une partie du bénéfice aux autres cantons où se situent les succursales. Le bénéfice imposable global est alors réparti en quotes-parts entre le canton du siège et les cantons dans lesquels les succursales se trouvent, le total des quotes-parts cantonales ne pouvant excéder 100%.¹¹⁸ Chaque canton est néanmoins libre de déterminer selon son propre droit le bénéfice total à répartir.¹¹⁹ Afin de déterminer les quotes-parts cantonales, deux méthodes sont applicables : la méthode directe et la méthode indirecte.¹²⁰

¹¹⁴ Cf. GLAUSER, Bénéfice, p. 69 ss et MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, p. 159.

¹¹⁵ OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 187-189, n°1-7.

¹¹⁶ DE VRIES REILINGH, p. 179, n°561.

¹¹⁷ Cf. MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, p. 458.

¹¹⁸ LOCHER, Droit fiscal intercantonal, p. 118 ; DE VRIES REILINGH, p. 180, n°563 et OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 430, n°23.

¹¹⁹ OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 430, n°23.

¹²⁰ Cf. MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, p. 476 ss pour des exemples et LOCHER, Droit fiscal intercantonal, p. 119.

Selon la méthode directe, la clé de répartition du bénéfice est déterminée grâce à la comptabilité distincte des succursales.¹²¹ Toutefois, un préciput peut être accordé au siège. Si une succursale réalise une perte, alors les autres cantons imposent la partie du bénéfice correspondant à leur bénéfice comparé au bénéfice global. Le canton dans lequel la succursale a effectué une perte ne peut donc pas imposer la succursale en pertes, à la différence de la méthode indirecte.¹²²

Selon la méthode indirecte, les quotes-parts cantonales sont déterminées en fonction de critères auxiliaires, à savoir des facteurs ressortant de la comptabilité et représentatifs de l'activité de l'entreprise. Les facteurs pris en compte dépendent du type d'entreprise. Il s'agit essentiellement du chiffre d'affaires et des facteurs de production, soit le capital et le travail. Il est à noter que dans cette méthode, à la différence de la méthode directe, le canton dans lequel une succursale a effectué une perte peut avoir un bénéfice à imposer puisque le bénéfice est réparti selon des quotes-parts déterminées par des facteurs qui sont indépendants du bénéfice. Par contre, aucun canton ne peut imposer un bénéfice qui a été réalisé sur son territoire si le résultat global de l'entreprise est négatif.¹²³

Selon le Tribunal Fédéral, la méthode de répartition directe est préférable à la méthode de répartition indirecte car elle permet de mieux déterminer la contribution de la succursale au résultat global.¹²⁴ C'est donc cette méthode qui doit en principe être appliquée. Néanmoins, comme cette méthode implique que l'entreprise établisse des comptabilités distinctes pour chaque succursale et pour le siège, la méthode indirecte est applicable en l'absence de comptabilité séparée.¹²⁵ En pratique, c'est la méthode indirecte qui prédomine.¹²⁶

bb) Détermination du bénéfice imposable d'une succursale suisse de société étrangère

Une société disposant d'une succursale est assujettie en raison de son rattachement économique de manière limitée à l'impôt en Suisse (art. 51 al. 1 let. b LIFD ; art. 21 al. 1 let. b LHID ; art. 86 al. 1 let. b LI). L'art. 52 al. 4 LIFD dispose que

¹²¹ OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 430, n°24.

¹²² DE VRIES REILINGH, p. 182, n°571.

¹²³ Cf. DE VRIES REILINGH, p. 183, n°573-576 et OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 430, n°24.

¹²⁴ ATF 93 I 415 et LOCHER, Droit fiscal intercantonal, p. 119 s.

¹²⁵ DE VRIES REILINGH, p. 183, n°578-583.

¹²⁶ OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 431, n°24.

« les contribuables qui ont leur siège et leur administration effective à l'étranger doivent l'impôt sur le bénéfice qu'ils réalisent en Suisse. »

La répartition du bénéfice va dépendre dans un premier temps de l'existence ou non d'une CDI entre la Suisse et le pays où se situe l'établissement principal. En présence d'une CDI, l'art. 7 al. 1 Modèle OCDE énonce la règle de base selon laquelle les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans l'Etat de résidence, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans un autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable (art. 7 al. 2 Modèle OCDE – méthode objective directe). Ainsi, une entreprise située à l'étranger qui exercerait son activité en Suisse par l'intermédiaire d'une succursale serait imposée en Suisse pour le bénéfice y réalisé. L'art. 7 al. 4 Modèle OCDE autorise un Etat à appliquer la méthode de répartition indirecte si elle est d'usage dans cet Etat. En Suisse, selon le Tribunal Fédéral, la méthode directe doit être privilégiée. La méthode indirecte ne devant s'appliquer qu'en l'absence de comptabilité séparée.¹²⁷

En l'absence de CDI, ce sont les règles de répartition intercantionales qui s'appliquent.¹²⁸ Toutefois, selon le Tribunal fédéral, c'est la méthode directe (objective) telle qu'elle est conçue au niveau international qui doit s'appliquer, de sorte que la succursale suisse d'une société étrangère est considérée comme une entité indépendante et est imposée comme telle.¹²⁹ L'impôt est donc calculé sur le résultat qu'elle a réalisé en Suisse sans tenir compte du résultat de l'établissement principal à l'étranger (quand bien même il aurait fait une perte et que le résultat global serait négatif). Cette approche contraste avec la situation inverse prévue par l'art. 52 al. 3 deuxième phrase LIFD qui permet à une société suisse ayant un établissement stable étranger de compenser les pertes de son établissement stable étranger si elles n'ont pas déjà été prises en compte dans l'Etat étranger. En revanche, toute perte réalisée en Suisse par la succursale suisse de société étrangère peut être déduite et reportée en vertu de l'art. 67 al. 1 LIFD et compensée avec des bénéfices réalisés pendant les sept années suivantes.

¹²⁷ Décision du Tribunal fédéral (2P.326/2003) du 31 août 2004, c. 4.2.1 ; LOCHER, Droit fiscal intercantonal, p. 119 s. et OBERSON, Droit fiscal international, p. 134, n°421.

¹²⁸ Art. 6 al. 3 LIFD : « L'étendue de l'assujettissement pour une entreprise, un établissement stable ou un immeuble est définie, dans les relations internationales, conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. [...] Les dispositions prévues dans les conventions visant à éviter la double imposition sont réservées. »

¹²⁹ OBERSON, Droit fiscal international, p. 134, n°421, 425-430.

2. Déduction des pertes

a) Traitement des pertes de la filiale

En vertu de l'art. 67 al. 1 LIFD, de l'art. 25 LHID et de l'art. 104 al. 1 LI, « *les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net [de la période concernée], à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années.* » Ce système du « *loss carry forward* » permet de déduire les pertes des exercices commerciaux antérieurs et non encore compensées du bénéfice net de l'exercice en cours. En raison de la limite temporelle des sept exercices antérieurs, ce système ne constitue qu'une compensation limitée des pertes.¹³⁰ La perte au sens de l'art. 67 al. 1 LIFD doit se comprendre comme la perte de l'exercice, c'est-à-dire le solde du compte de résultat. Le report de pertes est alors composé de la somme des résultats déficitaires des sept derniers exercices. Les pertes sont compensées selon l'ordre d'ancienneté et dès le premier exercice se soldant par un résultat positif.¹³¹

Comme la Suisse ne connaît pas de droit fiscal de groupe qui permettrait de compenser les bénéfices et les pertes entre la société mère et la filiale, une filiale suisse doit payer des impôts sur son bénéfice même si le groupe dans son ensemble réalise une perte. Néanmoins, il est possible pour la société mère de dévaluer la participation de la filiale (et donc de diminuer sa base imposable) si, en raison des pertes de la filiale, la valeur réelle de la participation devient durablement inférieure à sa valeur comptable.¹³²

Les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du bénéfice peuvent également être défalquées des prestations qui sont destinées à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement, si celles-ci ne constituent pas des apports au sens de l'art. 60 let. a LIFD (art. 67 al. 2 LIFD ; art. 25 al. 3 LHID ; art. 104 al. 2 LI). Ainsi, une filiale peut utiliser des pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas été déduites du bénéfice pour les compenser avec des prestations d'assainissement faites en sa faveur, à condition que ces prestations d'assainissement ne constituent pas un apport. Pour cela, trois conditions doivent être réunies. D'abord, la filiale doit être

¹³⁰ Le droit suisse n'admet pas le système de la compensation rétroactive ou « *loss carry back* », lequel permet de déduire des pertes des pertes d'exercices antérieurs (voir CR LIFD-DANON, n°1 et 3 ad art. 67).

¹³¹ En particulier, la perte ne vise pas la perte commerciale (« *Geschäftsverlust* ») réalisée sur une opération déterminée durant l'exercice commercial. La déductibilité de la perte n'est pas non plus liée à une catégorie de produits (voir CR LIFD-DANON, n°5 et n°8-9 ad art. 67).

¹³² Manuel suisse d'audit [MSA], 2.3413, p. 196. Toutefois, l'art. 62 al. 4 LIFD précise que « *les corrections de valeur ainsi que les amortissements effectués sur le coût d'investissement des participations d'au moins 20% sont ajoutés au bénéfice imposable dans la mesure où ils ne sont plus justifiés.* »

déficitaire.¹³³ Puis, la prestation consentie par la société mère doit être qualifiée de mesure d'assainissement. Trois mesures sont visées : 1) le coup de l'accordéon (réduction du capital social suivi d'une augmentation correspondante) ; 2) l'abandon de créance ; et 3) le versement supplémentaire.¹³⁴ Enfin, cet accroissement de fortune ne doit pas constituer un apport au sens de l'art. 60 let. a LIFD. Une forme de compensation indirecte des pertes dans un groupe est alors possible. Par ailleurs, la compensation des pertes de l'art. 67 al. 2 LIFD vise une compensation illimitée des pertes, en ce sens qu'en présence de prestations d'assainissement, les pertes peuvent être compensées sans aucune limitation temporelle.¹³⁵

b) Traitement des pertes de la succursale

Comme nous venons de le voir, les art. 67 LIFD, art. 25 LHID et art. 104 LI permettent de reporter les pertes des sept exercices précédant la période fiscale si elles n'ont pas déjà été compensées. Comment les pertes sont-elles traitées dans le cadre d'une entreprise intercantonale ? La circulaire « *Déduction des pertes des périodes antérieures dans les répartitions intercantionales* » du 17 décembre 2003 de la Conférence Suisse des Impôts (CI 24) indique que la méthode de la perte globale est désormais applicable. Ainsi, « *la perte reportée est portée en déduction du bénéfice global de l'exercice, et c'est le solde de ce bénéfice après le report de la perte qui est réparti entre les cantons selon les quotes-parts définies pour l'exercice en cause.* »¹³⁶

Par conséquent, dans le cas d'un résultat global positif où une succursale (ou le siège) fait une perte, il ne peut y avoir de report de pertes en application de la méthode de report de perte globale. En effet, le résultat global étant positif, il n'y aurait pas de pertes à reporter et à compenser puisque, malgré la perte réalisée dans le canton de la succursale ou du siège, le résultat global est positif. Ceci a d'autant plus de sens que, dans la méthode directe de répartition du bénéfice, les pertes effectuées ont été absorbées par les autres cantons, diminuant ainsi le résultat total imposable. Dans la méthode indirecte, la perte a également été répartie entre les différents cantons puisque l'application des quotes-parts fait en sorte que le bénéfice total (tenant compte des

¹³³ Sur la notion de contribuable déficitaire au sens de l'art. 67 al.2 LIFD, voir CR LIFD-DANON, n°5 et n°22-27 ad art. 67.

¹³⁴ CR LIFD-DANON, n°5 et n°29 ad art. 67.

¹³⁵ Voir CR LIFD-DANON, n°5 et n°18 ad art. 67.

¹³⁶ Circulaire de la Conférence Suisse des impôts (CSI) « *Déduction des pertes des périodes antérieures dans les répartitions intercantionales* » du 17 décembre 2003.

pertes) est divisé entre les différents cantons selon certains facteurs (facteurs de production, de travail, ...).¹³⁷

En revanche, dans le cas d'un résultat global négatif où une succursale ou le siège réaliserait un bénéfice, la perte globale de l'année N sera reportée et compensée par les années bénéficiaires futures et répartie entre les cantons selon les quotes-parts définies des années N+1, N+2 etc. jusqu'à compensation de la perte de l'année N et dans la limite des sept ans.

c) Analyse comparée du traitement des pertes succursale/filiale

En prenant un exemple chiffré où une société mère sise dans le canton de Schwyz réaliserait le même résultat qu'un établissement principal dans le même canton et une filiale sise dans le canton de Vaud qui réaliserait le même résultat qu'une succursale dans le même canton, on constate naturellement une meilleure (car immédiate) compensation des pertes dans la structure établissement principal-succursale que dans la structure mère-fille en raison de la possibilité de répartir les pertes sur les différents cantons durant chaque exercice dans cette structure, ce que ne peuvent faire la filiale et sa société mère en l'absence d'intégration fiscale, leurs pertes devant être reportées sur les exercices futurs respectifs. En conséquence, pour une même période, il en résulte une imposition plus lourde pour la structure mère-fille que pour la structure établissement principal-succursale.

aa) Report de pertes mère-fille

Société mère (SZ) ¹³⁸								
Année	0	-1	-2	-3	-4	-5	-6	-7
Résultat	-20	-15	30	60	15	-50	-10	-20
Pertes reportées	0	0	-5	-60	-15	0	0	0
Imposable	0	0	25	0	0	0	0	0
Solde à reporter	-35	-15	0	-5	-65	-80	-30	-20

¹³⁷ L'application de la méthode de report de perte partielle conduirait à devoir réintégrer les pertes prises en charge par les cantons dans les années antérieures si les établissements stables des cantons ayant effectué des pertes devaient faire un bénéfice ultérieurement. Si, comme la doctrine (HÖHN/MÄUSLI, § 27, n°1) le soutient, les cantons ayant pris en charge la perte extracantonale n'ont pas besoin d'augmenter leur base d'imposition, et que l'établissement stable est autorisé à déduire la perte avec son bénéfice ultérieur, alors la perte est prise en compte deux fois.

¹³⁸ Tableau réalisé sur la base de l'exemple dans : OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 192, n°18.

Société fille (VD) ¹³⁹								
Année	0	-1	-2	-3	-4	-5	-6	-7
Résultat	20	40	15	-5	20	10	-30	-40
Pertes reportées	0	-30	-15	0	-20	-10	0	0
Imposable	20	10	0	0	0	0	0	0
Solde à reporter	0	0	-30	-45	-40	-60	-70	-40

bb) Report de pertes siège-succursale

Siège – succursale								
Année	0	-1	-2	-3	-4	-5	-6	-7
Résultat global	0	25	45	55	35	-40	-40	-60
VD	20	40	15	-5	20	10	-30	-40
SZ	-20	-15	30	60	15	-50	-10	-20
Pertes reportées	0	-5	-45	-55	-35	0	0	0
VD								
SZ								
Imposable	0	20	0	0	0	0	0	0
VD								
SZ								
Solde à reporter	0	0	-5	-50	-105	-140	-100	-60
VD								
SZ								

Total solde à reporter mère-fille	-35	-15	-30	-50	-105	-140	-100	-60
Total solde à reporter siège-succursale	0	0	-5	-50	-105	-140	-100	-60

Cumul des bénéfices imposés durant la période Mère-Fille	Cumul des bénéfices imposés durant la période Siège-Succursale
25 + 10 + 20 = <u>55</u>	<u>20</u> (soit 35 de non-imposés en comparaison avec la structure mère-fille)

3. Réduction pour participations

La création d'une filiale peut s'avérer avantageux pour la société mère. En effet, afin de limiter les effets d'une triple imposition sur le revenu généré par la filiale¹⁴⁰ puis versé sous forme de dividende à la société mère et reversé à l'actionnaire final,¹⁴¹ la loi

¹³⁹ Tableau repris de : OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 192, n°18.

¹⁴⁰ Art. 58 al. 1 LIFD : imposition comme résultat de l'exercice.

¹⁴¹ Art. 20 al. 1 let. c LIFD : imposition comme rendement de fortune mobilière.

permet tant au niveau cantonal que fédéral¹⁴² aux sociétés remplissant certaines conditions de bénéficier d'un allègement fiscal appelé la réduction pour participations.¹⁴³ La réduction pour participations de l'art. 69 LIFD (et dont l'application est détaillée dans la Circulaire AFC n°27 du 17 décembre 2009) permet à une société de capitaux (ici, la société mère) possédant 20% au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société (la filiale) ou une participation représentant une valeur vénale d'au moins CHF 2'000'000 de réduire son impôt sur le bénéfice proportionnellement au rapport entre le rendement net de ses participations et son bénéfice net total.¹⁴⁴ Il est à noter que « *seules les participations au capital-actions ou capital social d'une autre société ouvrent le droit à la réduction* ». ¹⁴⁵ Par conséquent, la réduction pour participation ne saurait bénéficier à un établissement principal sis en Suisse qui aurait une ou plusieurs succursales en Suisse. En revanche, les établissements stables suisses d'entreprises étrangères qui sont imposables comme des sociétés de capitaux en Suisse, peuvent bénéficier de la réduction pour participations si les participations sont attribuables à la succursale suisse.¹⁴⁶

En prenant un exemple chiffré simple (ci-après) avec un bénéfice imposable après impôts de CHF 1'000'000 dans chaque canton comprenant un rendement net de participation de CHF 100'000, nous constatons que la structure mère-fille est plus avantageuse que celle d'établissement principal-succursale lorsque la réduction pour participations est applicable. Cette structure serait d'autant plus avantageuse si la société mère était une holding pure car elle serait alors exonérée de l'impôt sur le bénéfice cantonal et communal.¹⁴⁷ En revanche, lorsque la société mère ne remplit pas les conditions pour bénéficier de la réduction pour participations, la structure mère-fille peut alors devenir moins avantageuse si, dans la structure établissement principal-succursale, un préciput est applicable au siège et que le siège se trouve dans un canton où le taux d'imposition est plus faible que celui du canton où se situe la succursale.

¹⁴² Art. 69 ss LIFD ; art. 28 al. 1 LHID et art. 106 LI.

¹⁴³ OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 230, n°1.

¹⁴⁴ Suite à la loi fédérale du 23 mars 2007 sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II), à compter du 1^{er} janvier 2011, l'impôt sur le bénéfice d'une société de capitaux ou d'une coopérative sera réduit proportionnellement au rapport entre le rendement net des droits de participations et le bénéfice net total si la société possède 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou si la société participe pour 10% au moins au bénéfice et aux réserves d'une autres sociétés ou si elle détient des droits de participations d'une valeur vénale de un million de francs au moins.

¹⁴⁵ OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 231, n°5 et ASA/ARCHIVES, 51, p. 488.

¹⁴⁶ CR LIFD-DANON, n°33 ad art. 69 et OBERSON, Droit fiscal international, p. 73 n°215 et CIRCULAIRE AFC N°27 DU 17 DECEMBRE 2009, p. 3 §2.2.

¹⁴⁷ Art. 28 al. 2 LHID.

a) **Structure établissement principal/succursale (répartition selon la méthode directe)**

	Etablissement principal (SZ)	Succursale (VD)	Total
Bénéfice imposable après impôts	1'000'000	1'000'000	2'000'000
Quotes-part	50%	50%	100%
Préciput 10%	200'000		
Bénéfice imposable dans le canton après préciput	$(2'000'000 - 200'000)/2 + 200'000 = 1'100'000$	$(2'000'000 - 200'000)/2 = 900'000$	
Taux cant./com. après impôts	7.9%	22.3%	
Impôt sur le bénéfice	86'900	200'700	287'600

b) **Structure société mère-filiale**

	Société mère (SZ)	Filiale (VD)	Total
Bénéfice imposable après impôt	1'000'000	1'000'000	2'000'000
Taux cant./com. après impôts	7.9%	22.3%	
Impôt sur le bénéfice avant réduction pour participation	79'000	223'000	472'000
Réduction pour participation	7'900		
Impôt sur le bénéfice après réduction pour participation (*)	71'100	223'000	294'100

(*) avec un rendement net de participation de CHF 100'000

4. **Prestations appréciables en argent, versements supplémentaires et prix de transfert**

Certaines transactions entre la société mère et sa filiale peuvent conduire à des risques fiscaux. Il en va de même dans certains cas pour les transactions entre un établissement principal et sa succursale.

a) **Prestations appréciables en argent**

En plus des distributions ouvertes de bénéfice par la filiale à la société mère (tels que les dividendes décidés par l'Assemblée générale), les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages accordés à la société mère ou à un proche sont imposables. En effet, l'art. 58 al. 1 let. b dernier tiret LIFD dispose que « *les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par*

l'usage commercial » font partie du bénéfice net imposable. Cet article fait référence aux prestations appréciables en argent.

Il y a prestation appréciable en argent dès lors qu'une société accorde à un actionnaire ou à un proche de l'actionnaire, des avantages qu'elle n'aurait pas consentis à des tiers.¹⁴⁸ Dans ce cas, le principe de pleine concurrence (« *dealing at arm's length principle* ») n'est donc pas respecté. La notion de prestation appréciable en argent a été définie par le Tribunal fédéral comme étant une prestation faite par une société sans contre-prestation à un actionnaire ou à une personne le touchant de près, qu'elle n'aurait pas accordé dans de telles conditions à un tiers, et qui est manifestement disproportionnée par rapport à la contre-prestation.¹⁴⁹

Un exemple de prestation appréciable en argent pouvant apparaître fréquemment dans le cadre de groupes de sociétés est le prêt accordé par une filiale à la société mère sans intérêt ou avec un intérêt trop faible. La comptabilisation d'un produit trop faible entraîne la réintégration dans le bénéfice imposable de la société fille de la différence entre ce qui a été comptabilisé et ce qui aurait dû être comptabilisé au minimum (art. 58 al. 1 let. b LIFD). La société mère sera imposée comme si elle avait reçu un dividende dissimulé (art. 58 al. 1 let. c dernier tiret LIFD). Elle pourra toutefois bénéficier de la réduction pour participations si elle remplit les conditions. Par ailleurs, un impôt anticipé de 35% est perçu sur les prestations appréciables en argent (art. 4 et 13 LIA, art. 20 OIA). L'impôt doit être reporté sur le bénéficiaire de la prestation (en l'occurrence, la société mère). Si ce n'est pas le cas, l'AFC procède à un calcul « *brut pour net* » et considère que la prestation versée à l'actionnaire correspond à 65% de la prestation, et que la société fille doit verser 35% sur la « véritable » prestation, résultant en un taux d'imposition de 53.8% sur la prestation effectivement versée.¹⁵⁰

La question des prestations appréciables en argent ne se pose pas dans le cadre d'une structure succursale-établissement principal sise en Suisse dans la mesure où la prestation et la contre-prestation sont effectuées par la même personne juridique et qu'il n'y a donc pas d'actionnaire.

¹⁴⁸ OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 196, n°31.

¹⁴⁹ ATF 115 Ib 238 = RDAF 1992, 85 ; ATF 113 Ib 23 et 25 ; OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 196, n°33.

¹⁵⁰ BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 424, n°1091.

b) Versements supplémentaires

De même qu'une filiale peut concéder des prestations appréciables en argent à son actionnaire la société mère, il arrive que la société mère effectue des prestations à sa filiale sans contre-prestation correspondante et sans que soit augmenté le capital social inscrit au registre du commerce. Ces versements supplémentaires, tels que les apports à fonds perdus, les renonciations de créances par l'actionnaire société mère, les apports de biens comptabilisés en-dessous de leur valeur réelle constituent un financement qui augmente le capital social fiscalement déterminant. Par conséquent, un droit de timbre d'émission de 1% doit être versé sur ces versements supplémentaires (art. 5 al. 2 let. a LT ; art. 10 al. 1 lit. a OT).¹⁵¹

Du point de vue de l'impôt sur le bénéfice, il est à noter que l'apport constitue en principe un élément sans influence sur le résultat. En effet, « *ne constituent pas un bénéfice imposable [...] les apports des membres de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives, y compris l'agio et les prestations à fonds perdu* » (art. 60 LIFD ; art. 24 al. 2 let. a LHID ; art. 96 al. 1 let. a LI). L'apport au sens de l'art. 60 LIFD doit se comprendre comme une prestation émanant directement ou indirectement des membres de la personne morale sans contre-prestation correspondante. Il est sans importance que l'apport soit comptabilisé au crédit du compte capital, aux réserves ou au compte de résultat.¹⁵² Les apports recouvrent les apports ouverts (apport au compte de capital, apport sous forme d'agio et apport à fonds perdu), mais aussi l'abandon de créance dans certains cas, ainsi que les apports dissimulés.¹⁵³ Des apports dissimulés peuvent se présenter dans diverses situations.

Dans le cas où un actif est apporté par la société mère à sa filiale à sa valeur comptable et qu'il existe des réserves latentes sur cet actif, le Tribunal fédéral considère que les réserves latentes sur l'actif en question doivent être traitées différemment selon que la filiale ait comptabilisé ou non l'actif à sa valeur vénale. Si l'actif a été comptabilisé à sa valeur vénale, alors il s'agit d'un apport ouvert, et l'opération est fiscalement neutre. En revanche, si l'actif n'a pas été comptabilisé à sa valeur vénale,

¹⁵¹ CB LT-DUSS/VON AH/SIEBER, n°47 ss ad art. 5 LT; OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 285, n°9 ; BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 425, n°1093-1094.

¹⁵² Voir CR LIFD-DANON, n°13 ad art. 60.

¹⁵³ CR LIFD-DANON, n°15-45 ad art. 60. Il est à noter que, dans la mesure où l'apport au sens de l'art. 60 LIFD peut être effectué par un proche de l'actionnaire, la notion d'apport au sens de la LIFD ne coïncide pas à la notion de versements supplémentaires de l'art. 5 al. 2 let. a LT, ces derniers provenant par définition d'actionnaires (voir : CR LIFD-DANON, n°11 ad art. 60).

alors il s'agit d'un apport dissimulé et les réserves latentes existantes au moment du transfert peuvent être imposées.¹⁵⁴

Dans le cas où la société mère effectue une prestation pour sa filiale et perçoit une rémunération trop faible et comptabilise donc un produit trop faible, la filiale est considérée comme avoir reçu un apport exonéré sur la différence entre le prix du marché de la prestation et la valeur comptabilisée comme produit chez la société mère. Toutefois, le bénéfice de la société mère doit être redressé. A l'inverse, lorsque la société mère effectue une prestation pour sa filiale et comptabilise une charge trop importante, alors le montant repris chez la société mère constitue un apport exonéré chez la filiale qui vient diminuer le bénéfice imposable de celle-ci.¹⁵⁵

La question des apports dissimulés ne se pose pas dans le cadre d'une structure établissement principal-succursale sise en Suisse, le transfert de fonds entre l'établissement principal et la succursale se faisant au sein de la même entité juridique.

c) Prix de transfert

La question des prix de transfert rejoint celle des prestations appréciables en argent et des apports dissimulés, mais au niveau international. En revanche, les deux types de structures (mère-fille / établissement principal-succursale) sont concernées.

Les prix de transfert sont les prix auxquels une entreprise transfère des biens, rend des services, octroie des prêts à des entreprises liées se situant dans différents pays. Pratiquer des prix qui s'écartent de ceux du marché pour favoriser les sociétés du groupe en jouant sur les taux d'imposition des différents pays permet à l'entreprise de diminuer sa charge fiscale globale.¹⁵⁶ La Suisse, actuellement le plus souvent bénéficiaire au jeu des prix de transfert intragroupe, ne connaît pas pour l'instant de dispositions légales explicites relatives aux prix de transfert, mais suit les recommandations de l'OCDE pour déterminer les prix de transfert à l'intérieur d'un groupe.¹⁵⁷

Si une filiale, respectivement une succursale, facture à sa société mère, respectivement son établissement principal, une livraison ou une prestation donnée au-dessous du prix du marché, il y a distribution dissimulée de bénéfice. Inversement, si la

¹⁵⁴ RDAF 2002 II 131 et CR LIFD-DANON, n°36 ad art. 60.

¹⁵⁵ CR LIFD-DANON, n°41-46 ad art. 60.

¹⁵⁶ OBERSON, Droit fiscal international, p. 235, n°748.

¹⁵⁷ Cf. OBERSON, Droit fiscal international, p. 21, n°60 ss. Voir également : LOCHER, Droit fiscal international, p. 346 ss.

société mère, respectivement l'établissement principal, facture à sa filiale, respectivement à sa succursale, des livraisons ou des prestations en-dessous du prix du marché, il y a alors conceptuellement un apport dissimulé de capital. Dans les deux cas, une reprise peut être effectuée par les autorités fiscales sur la différence. C'est l'*ajustement initial* de l'art. 9 al. 1 Modèle OCDE qui autorise l'Etat du siège de l'entreprise à redresser son bénéfice imposable pour être conforme au prix de pleine concurrence. Trois conditions doivent être réunies : 1) il doit s'agir d'entreprises liées, 2) les conditions pratiquées dans leurs relations commerciales ou financières diffèrent de celles qui auraient été pratiquées avec des entreprises indépendantes ; et 3) une de ces entreprises aurait réalisé des bénéfices plus importants sans ces conditions.¹⁵⁸

Par « entreprise liée », il faut comprendre soit « *une entreprise d'un Etat contractant participant directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat contractant* » soit une situation où « *les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et d'une entreprise d'un autre Etat contractant* » (art. 9 Modèle OCDE). Ainsi, aussi bien la filiale que la succursale est concernée par ces définitions et donc par la problématique des prix de transfert.

Cependant, le fait que cette différence ait déjà été imposée chez la société mère, respectivement l'établissement principal, est problématique. On aboutit ainsi à une double imposition économique. Il faudrait alors que l'Etat dans lequel se situe la société mère, respectivement l'établissement principal, procède à un *ajustement corrélatif* (art. 9 al. 2 Modèle OCDE) qui permettrait d'éliminer la double imposition et, en l'espèce, de réduire le bénéfice imposable de la société mère, respectivement de l'établissement principal. Cet ajustement corrélatif implique néanmoins un consensus entre les deux Etats sur la nature de la transaction et le montant de la reprise. En effet, l'Etat auquel on demande d'effectuer un ajustement corrélatif ne l'accorde que s'il estime que l'ajustement initial opéré dans l'autre Etat est justifié.¹⁵⁹ La Suisse n'accorde généralement ni l'ajustement corrélatif ni l'ajustement secondaire. L'ajustement secondaire est celui effectué par l'Etat (en l'occurrence, la Suisse) qui a accordé l'ajustement corrélatif et consiste en la renonciation à percevoir l'impôt à la source (en l'occurrence, l'impôt anticipé) sur le montant rétrocédé par la société bénéficiant de

¹⁵⁸ OBERSON, Droit fiscal international, p. 237, n°753.

¹⁵⁹ Cf. OBERSON, Droit fiscal international, p. 245, n°781.

l'ajustement corrélatif à la société ayant fait l'objet de l'ajustement initial. Par conséquent, si une filiale suisse rétrocède à sa société mère étrangère le montant de la reprise effectuée sur le bénéfice de la société mère, l'impôt anticipé sera perçu sur ce versement.¹⁶⁰ Il faut alors engager une procédure amiable (art. 25 du Modèle OCDE). Cependant, ces procédures sont longues et incertaines car elles se déroulent entre autorités fiscales et le contribuable n'y dispose d'aucun droit.¹⁶¹

Ainsi, en matière de prix de transfert, choisir la forme d'une filiale ou d'une succursale ne présente ni avantage ni inconvénient, les deux formes étant également englobées par la notion d'entreprise liée et devant suivre les mêmes règles pour éviter les reprises.

5. Dividendes et rapatriements de bénéfice

a) Impôt sur le bénéfice

Sous l'angle du droit interne, le traitement des dividendes versés par une filiale à sa société mère diffère du traitement des rapatriements de bénéfices de la succursale au siège. En effet, les dividendes sont imposés auprès de la société mère (art. 57 et 58 LIFD ; art. 24 LHID ; art. 93 et 94 LI) comme bénéfice tandis que la loi ne prévoit pas d'imposition sur le rapatriement de bénéfice d'une succursale suisse à son siège en Suisse ou à l'étranger. Ce traitement paraît cohérent au vu de la forme juridique de la succursale, dans la mesure où elle constitue une partie intégrante de l'établissement principal. Imposer le bénéfice réalisé par la succursale lorsqu'il est rapatrié au siège reviendrait à imposer deux fois le même revenu du même contribuable durant la même période fiscale et constituerait une double imposition intercantonale prohibée par l'art. 127 al. 3 Cst. La structure établissement principal-succursale paraît donc plus avantageuse de ce point de vue. Toutefois, comme nous l'avons vu plus haut, si la société mère peut bénéficier de la réduction pour participation, la structure mère-fille peut devenir globalement fiscalement intéressante, sous réserve de l'impôt anticipé.

Sous l'angle international, la situation différera selon qu'il existe ou non une CDI entre la Suisse et l'Etat étranger concerné. En l'absence de CDI, le versement d'un

¹⁶⁰ Cf. OBERSON, Droit fiscal international, p. 246, n°785 et 787.

¹⁶¹ Pour éviter les reprises, il faudrait pratiquer le prix du marché entre entreprises liées. Il est en général également possible en Suisse (et dans d'autres pays) de déterminer à l'avance les prix de transfert avec les autorités fiscales. Ce sont les *accords préalables de prix* (APP). La Suisse pratique ces APP unilatéraux (aussi dits « *rulings* ») qui lient les autorités fiscales et les contribuables qui fixent en avance une méthode pour déterminer le prix de transfert à pratiquer. OBERSON, Droit fiscal international, p. 247 ss, n°789 ss.

dividende par une société suisse à une société mère étrangère sera régi par les règles de droit interne suisses. En présence d'une CDI, l'art. 10 al. 1 Modèle OCDE indique que c'est en principe l'Etat de résidence du bénéficiaire qui a le droit d'imposer les dividendes payés par une société dans l'autre Etat contractant. Ainsi, ce serait l'Etat étranger qui imposerait les dividendes versés par la filiale suisse à la société mère étrangère. Il se peut cependant que l'Etat de la source (en l'espèce, la Suisse) conserve un droit résiduel d'imposer les dividendes, ce droit étant généralement plafonné à 15% du montant brut des dividendes ou 5% lorsque le bénéficiaire effectif est une société détenant au moins 25% du capital de la société qui paie le dividende (art. 10 par. 2 Modèle OCDE).¹⁶²

Sous réserve de l'art. 7 al. 2 qui permet un ajustement si les règles de prix de transfert ne sont pas respectées, le Modèle OCDE ne traite pas des rapatriements de bénéfices d'un établissement stable à son siège principal. Cette transaction est considérée comme un simple transfert purement interne au sein de la même personne juridique. Il s'agit donc d'une écriture interne. Les Etats sont donc libres de décider du traitement fiscal à donner. En droit interne suisse, il n'existe pas de base légale qui permettrait d'imposer un rapatriement de bénéfice d'une succursale suisse à son siège qu'il soit en Suisse ou à l'étranger.

b) Impôt anticipé

L'impôt anticipé est un impôt fédéral (art. 132 al. 2 Cst.) sur certains revenus réglementé par la LIA. Il est prélevé de manière anticipée auprès du débiteur de la prestation imposable au taux de 35% lorsqu'il a pour objet les revenus de capitaux mobiliers (art. 13 al. 1 let. a LIA). Nous verrons si l'impôt anticipé est dû sur le versement de dividende / rapatriement de bénéfice, dans quels cas il peut être remboursé et si la procédure de déclaration est applicable.

aa) Dividende versé par une filiale suisse à une société mère suisse

L'art. 4 al. 1 let. b LIA dispose que « *l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a pour objet les intérêts, rentes, participations aux bénéfices et tous autres rendements : [...] b. des actions, [...] des bons de participation ou des bons de*

¹⁶² Sur la notion de bénéficiaire effectif, voir : OBERSON, Droit fiscal international, p. 146-151, n°454-466 et OBERSON, bénéficiaire effectif, p. 213 ss.

jouissance, émis par une personne domiciliée en Suisse.»¹⁶³ En conséquence, le versement d'un dividende par une filiale suisse constitue un rendement d'actions frappé de l'impôt anticipé au taux de 35% (art. 13 al. 1 let. a LIA).

La créance fiscale naît au moment de l'échéance de la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA), soit en l'espèce, au moment de l'échéance du dividende. L'échéance du dividende est le moment auquel la société (filiale) est tenue de procéder à celui-ci et auquel l'actionnaire (société mère) peut l'exiger. S'il n'est pas fixé lors de l'assemblée générale, le dividende est immédiatement exigible et l'impôt anticipé doit être versé dans les trente jours suivant la tenue de l'assemblée générale, même si le dividende n'est versé, crédité ou compensé qu'ultérieurement.¹⁶⁴ Comme l'impôt anticipé repose sur une taxation spontanée¹⁶⁵, que l'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation (art. 10 al. 1 LIA) et que l'impôt anticipé échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale (art. 16 al. 1 let. c LIA), une filiale qui paie un dividende à sa société mère devra prélever spontanément 35% sur le dividende et le verser à l'Administration Fédérale des Contributions dans les trente jours suivant la date de l'assemblée générale. Dans le cas où la filiale ne procéderait pas spontanément au prélèvement de l'impôt anticipé, l'AFC effectue un « *calcul brut pour net* », de sorte que le montant d'impôt dû sera égal à la prestation effective de la filiale multiplié par 53.84%.¹⁶⁶

Une personne morale (la société mère) qui a son siège en Suisse au moment de l'échéance du dividende peut en général obtenir le remboursement de l'impôt anticipé (art. 24 al. 2 LIA) au moyen du formulaire 25 « *Demande de remboursement de l'impôt anticipé* » de l'AFC. L'impôt anticipé a ici une fonction de garantie, tendant à lutter contre l'évasion fiscale en incitant le bénéficiaire (société mère) à déclarer le dividende au moment de l'échéance.¹⁶⁷ Il faut néanmoins que l'ayant droit (la société mère) ait au moment de l'échéance du dividende le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt, et que le remboursement ne permette pas d'éluder un impôt (art. 21 al. 1 let. a et al. 2 LIA).

¹⁶³ La notion de domicile en Suisse est explicitée à l'art. 9 LIA lequel dispose qu'est réputé avoir un domicile en Suisse quiconque possède un domicile en Suisse, y réside de manière durable, y a son siège statutaire ou y est inscrit comme entreprise au registre du commerce ou toute personne morale dont le siège statutaire se trouve à l'étranger, mais qui est effectivement dirigée depuis la Suisse et qui y exerce une activité.

¹⁶⁴ Cf. Explications relatives à la formule « 103 - Impôt anticipé sur le revenu d'actions, de bons de participation et de bons de jouissance suisse » (605.010.21F), n°3.

¹⁶⁵ OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 273, n°64.

¹⁶⁶ Cf. OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 274, n°69.

¹⁶⁷ OBERSON, Droit fiscal international, p. 69, n°203.

Il est cependant possible pour la société mère de bénéficier de la procédure de déclaration en vertu de l'art. 20 LIA, lequel renvoie aux art. 24ss OIA. Dans le cas d'un groupe de sociétés, l'art. 26a OIA autorise une société de capitaux (la société mère) détenant directement au moins 20% du capital d'une autre société (la filiale) à ordonner à celle-ci (filiale) au moyen d'une formule officielle de lui (société mère) verser ses dividendes sans déduire l'impôt anticipé. Pour ce faire, la société mère et la société fille doivent compléter le formulaire 106 « *Demande de remplacer le paiement de l'impôt anticipé par une déclaration pour dividendes provenant de participations d'au moins 20%* » et l'envoyer spontanément à l'AFC dans les 30 jours suivant l'échéance du dividende (c'est-à-dire 30 jours suivant la date de l'assemblée générale, en l'absence d'une date d'échéance précisée dans le procès-verbal de l'assemblée générale) avec le formulaire 103 « *Impôt anticipé sur le revenu d'actions, de bons de participation et de bons de jouissance suisses* » permettant d'établir le décompte annuel de l'impôt anticipé qu'une SA doit verser sur les distributions de bénéfice (dividendes) aux porteurs d'actions, de bons de participation et de bons de jouissance.

bb) Dividende versé par une filiale suisse à une société mère étrangère

Lorsqu'une filiale suisse verse un dividende à une société étrangère, l'impôt anticipé est en principe également dû. Il faut néanmoins tenir compte d'éventuels accords internationaux qui réduisent ou annulent l'impôt à la source, tels que les CDI ou l'AFisE.

Le principe de l'impôt anticipé pour une filiale versant un dividende à une société mère étrangère est le même que s'il s'agissait d'un versement à une société mère suisse. Le dividende versé par une filiale suisse constitue un rendement d'actions frappé de l'impôt anticipé au taux de 35% (art. 13 al. 1 let. a LIA). La créance fiscale naît au moment de l'échéance de la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA), c'est-à-dire, dans le cas d'un dividende, au moment de l'assemblée générale si le procès-verbal de l'assemblée générale ne mentionne pas une autre date d'échéance. Comme l'impôt anticipé repose sur une taxation spontanée, que l'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation (art. 10 al. 1 LIA) et que l'impôt anticipé échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale (art. 16 al. 1 let. c LIA), la filiale versant le dividende doit prélever spontanément 35% du dividende qu'elle paie à la société mère et le verser à l'AFC dans les trente jours suivant l'échéance du dividende. Néanmoins, en présence d'accords internationaux, le taux de 35% de l'art. 13 LIA peut être réduit grâce à un

dégrèvement à la source ou grâce à un remboursement ultérieur au bénéficiaire du dividende.

Sur le plan international, l'art. 10 al. 2 Modèle OCDE donne à l'Etat de la source un droit résiduel d'imposition, seulement cette imposition ne peut dépasser 15% du montant brut des dividendes, et 5% lorsque le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25% du capital de la société qui paye le dividende. Par conséquent, la Suisse conserve un droit résiduel d'imposer à la source les dividendes versés par la filiale suisse à la société mère étrangère, sans toutefois dépasser 15% du montant brut des dividendes ou 5% lorsque la société mère détient au moins 25% du capital de la filiale. La double imposition qui en résulte sera en principe supprimée ou réduite car l'Etat de résidence du bénéficiaire accorde l'imputation de l'impôt à la source étranger résiduel (art. 23 Modèle OCDE). Autrement dit, l'Etat dans lequel se situe la société mère accordera généralement l'imputation de l'impôt anticipé de 5% ou 15% prélevé en Suisse.¹⁶⁸ Il est à noter que les taux réduits d'impôt à la source peuvent varier d'une CDI à une autre.

Sur le plan européen, la Directive du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents 90/435/CEE (JO L 225 du 20 août 1990) exempte de retenue à la source des dividendes qu'une filiale distribue à sa société mère dans les cas où la société mère détient au moins 25% du capital de la société débitrice des dividendes. La Suisse a repris cette disposition dans l'art. 15 AFisE. Selon cet article, aucun impôt à la source ne sera prélevé lorsque les sociétés concernées ont la forme d'une société de capitaux ; la société mère détient une participation d'au moins 25% dans le capital social de la filiale pendant au moins deux ans ; une société a sa résidence fiscale dans un Etat membre, l'autre a sa résidence fiscale en Suisse et aucune a sa résidence fiscale dans un Etat tiers ; et aucune des sociétés n'est exonérée des impôts.

En pratique, le contribuable suisse dont la société mère réside au sein de l'UE a le choix entre l'utilisation de la CDI ou de l'AFisE selon les dispositions qui lui sont le plus favorables.

Lorsque la société mère n'a pas son siège en Suisse au moment de l'échéance du dividende, elle ne peut pas demander le remboursement de l'impôt anticipé prélevé par sa filiale sur la base du droit interne suisse (art. 24 al. 2 LIA). Le remboursement doit

¹⁶⁸ Cf. OBERSON, Droit fiscal international, p. 142, n°444.

être autorisé sur la base d'accords internationaux qui prévoit des taux d'imposition à la source réduit. L'AFC remboursera donc la différence entre l'impôt anticipé de 35% versé et celui dû aux termes de l'accord international.¹⁶⁹

Si une société mère étrangère a droit au remboursement total ou partiel de l'impôt anticipé en vertu d'un accord international, il lui est possible depuis le 1^{er} janvier 2005 de demander l'application de la procédure de déclaration pour les dividendes de source suisse versés à une société étrangère détenant une participation importante et qui a son siège dans un Etat ayant conclu un accord avec la Suisse.¹⁷⁰ Pour cela, si la demande se fonde sur une CDI, la société fille suisse versant le dividende doit présenter à l'AFC une demande d'autorisation au moyen du formulaire 823B de l'AFC « *Demande pour obtenir l'autorisation de payer au taux réduit l'impôt perçu sur les dividendes versés à une société de capitaux étrangère détenant une participation importante – basée sur une convention de double imposition exceptée la CDI-USA* ». ¹⁷¹ Ce formulaire doit également être signé par la société mère étrangère et être attesté par les autorités fiscales étrangères. Il devra être accompagné du formulaire 108 « *Communication au lieu de paiement de l'impôt anticipé suisse sur les dividendes versés à une société de capitaux étrangère détenant une participation importante* » et être envoyé à l'AFC avant l'échéance du dividende. L'AFC examine la demande d'autorisation, requiert des informations complémentaires si nécessaire et communique le résultat par écrit à la société fille suisse. En cas d'accord de l'AFC, l'autorisation d'application de la procédure de déclaration est valable trois ans. ¹⁷²

En revanche, si la demande se fonde sur l'AFisE, la société fille suisse devra alors remplir le formulaire 823C de l'AFC « *Demande générale pour la procédure de déclaration au lieu du paiement de l'impôt anticipé sur les dividendes versés à une société étrangère détenant une participation importante – basée sur l'Accord sur la Fiscalité de l'Epargne AFisE* ». Il convient de distinguer selon que la société mère

¹⁶⁹ La demande de remboursement doit se faire au moyen des formulaires de l'AFC qui se trouvent à l'adresse suivante : <http://www.estv.admin.ch/verrechnungssteuer/dienstleistungen/00253/00626/index.html?lang=fr>.

¹⁷⁰ Selon l'art. 2 al. 1 OCF : une société étrangère détient une participation importante dans la société suisse qui verse le dividende « lorsqu'elle dispose au moins d'une participation qui lui donne droit, selon la CDI déterminante ou un autre traité international, à un dégrèvement partiel ou total de l'impôt anticipé ». Voir aussi : CIRCULAIRE N°6 DU 22 DÉCEMBRE 2004 PROCÉDURE DE DÉCLARATION POUR DIVIDENDES DE SOURCE SUISSE VERSÉS À DES SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES DÉTENANT DES PARTICIPATIONS IMPORTANTES.

¹⁷¹ Art. 3 al. 2 OCF ; CIRCULAIRE AFC N°6 DU 22 DÉCEMBRE 2004 CONCERNANT LA PROCÉDURE DE DÉCLARATION POUR DIVIDENDES DE SOURCE SUISSE VERSÉS À DES SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES DÉTENANT DES PARTICIPATIONS IMPORTANTES, p. 2 par. 3 let. b.

¹⁷² Art. 5 OCF ; CIRCULAIRE AFC N°6 DU 22 DÉCEMBRE 2004 CONCERNANT LA PROCÉDURE DE DÉCLARATION POUR DIVIDENDES DE SOURCE SUISSE VERSÉS À DES SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES DÉTENANT DES PARTICIPATIONS IMPORTANTES, p. 4 par. 4 let. b.

détient la société fille depuis plus de deux ans ou non. Si la durée de détention est supérieure à deux ans, alors la société fille suisse sera autorisée à verser le dividende intégralement à la société mère étrangère sans déduction de l'impôt anticipé. La filiale suisse devra déclarer à l'AFC le versement du dividende dans les trente jours suivant son échéance au moyen des formulaires 108 (susmentionné) et 103 relatif au versement de dividende.¹⁷³ Si la durée de détention est inférieure à deux ans, alors la société fille doit verser le dividende à la société mère déduit de l'impôt anticipé résiduel prévu par la CDI concernée. Si aucune CDI n'est applicable alors, l'impôt anticipé de 35% doit être intégralement déduit. La filiale suisse devra déclarer à l'AFC le versement du dividende dans les trente jours suivant son échéance au moyen des formulaires 108 (susmentionné) et 103 relatif au versement de dividende. La société mère étrangère pourra par la suite demander à l'AFC le remboursement de l'impôt anticipé résiduel au moyen du formulaire 70.¹⁷⁴

Si la procédure de déclaration n'est pas autorisée car les conditions ne sont pas remplies ou n'est pas utilisée pour d'autres raisons, le remboursement total ou partiel de l'impôt anticipé devra être demandé a posteriori par la société mère étrangère à l'AFC.

cc) Rapatriement de bénéfice d'une succursale suisse à un établissement principal en Suisse

Aucun impôt anticipé n'est prélevé sur le rapatriement de bénéfice d'une succursale suisse de société suisse puisqu'aux termes des art. 4 et 5 LIA, les revenus de capitaux mobiliers soumis à l'impôt anticipé sont les rendements d'obligations, les rendements de participations (notamment les dividendes, actions gratuites, prestations appréciables en argent, excédents de liquidation, rachat par une société de ses propres droits de participation), les rendements de parts de placements collectifs de capitaux et les rendements d'avoirs de clients auprès de banques et de caisses d'épargne suisses. N'étant pas des revenus de capitaux mobiliers, les rapatriements de bénéfices d'une succursale à son siège ne sont donc pas soumis à l'impôt anticipé. Le rapatriement de

¹⁷³ Si le dividende a été décidé lors d'une assemblée générale ordinaire, le formulaire 103 doit être rempli et envoyé à l'AFC. En revanche, s'il s'agit d'une décision qui a eu lieu lors d'une assemblée générale extraordinaire, alors c'est le formulaire 102 qui doit être rempli et renvoyé à l'AFC.

¹⁷⁴ CIRCULAIRE AFC N°10 DU 15 JUILLET 2005 CONCERNANT LA PROCÉDURE DE DÉCLARATION POUR DIVIDENDES DE SOURCE SUISSE VERSÉS À DES SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES DÉTENANT DES PARTICIPATIONS IMPORTANTES, BASÉE SUR L'ARTICLE 15 PARAGRAPHE 1 DE L'ACCORD SUR LA FISCALITÉ DE L'ÉPARGNE AVEC LA CE (COMPLÉMENT À LA CIRCULAIRE NO 6 DU 22.12.2004).

bénéfice est considéré comme un versement au sein d'une seule et même entité, non assimilable à une distribution de dividende.

dd) Rapatriement de bénéfice d'une succursale suisse à un établissement principal à l'étranger

En l'absence de CDI, le droit interne suisse s'applique. Par conséquent, le cas d'un rapatriement de bénéfice d'une succursale suisse à une société étrangère s'apparente au cas du rapatriement de bénéfice d'une succursale suisse à une société suisse. Ainsi, aucun impôt anticipé n'est prélevé sur un tel versement.

En présence d'une CDI, la situation reste semblable. En effet, la Convention Modèle OCDE ne traite pas de l'imposition des rapatriements de bénéfices des succursales à l'établissement principal. Les Etats sont donc libres de prévoir l'imposition de ces versements au sens de leur droit interne, ce que la LIA ne permet pas de faire.

c) Récapitulatif

Filiale	Succursale
Distributions	
<p><u>Versement d'un dividende à la société mère</u></p> <p><u>Prélèvement de l'IA</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Prélèvement IA 35% (art. 4 al. 1 let. b et 13 LIA) • Prélèvement IA réduit si société mère à l'étranger et prévu par CDI. Ex : 5-15% si société mère détient au moins 20% de la société fille (art. 10 al. 2 Modèle OCDE) • Aucun prélèvement IA si société mère est une société de capitaux dans l'UE qui détient 25% de filiale suisse pendant plus de deux ans, qu'aucune des sociétés n'est résidente d'un Etat tiers et qu'aucune des sociétés n'est exonérée des impôts (art. 15 AFisE) <p><u>Remboursement de l'IA</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Droit au remboursement si société mère a son siège en Suisse (art. 24 al. 2 LIA) et avait au moment de l'échéance du dividende le droit de jouissance sur les participations qui ont produit le rendement soumis à l'impôt (art. 21 al. 1 let. a LIA) • Pas droit au remboursement si société mère a son siège hors de Suisse, sauf si prévu par un accord international (CDI, AFisE) 	<p><u>Rapatriement du bénéfice au siège</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Pas d'impôt anticipé • Prélèvement d'un impôt sur le bénéfice sur le transfert de bénéfice au siège via des transactions siège-succursale ne respectant pas le principe de pleine concurrence (« dealing at arm's length »)

<p><u>Procédure de déclaration</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • En droit interne suisse : possibilité de bénéficier de la procédure de déclaration pour les dividendes en nature (art. 24 al. 1 let. c OIA), pour les dividendes versés au sein d'un groupe (art. 26a OIA) • En droit fiscal international, procédure de déclaration englobe tous les types de distributions : à la fois ceux de l'art. 24 OIA et ceux de l'art. 26a OIA et est valable trois ans 	
---	--

6. Principe de non discrimination en droit fiscal international

En droit fiscal international, les CDI contiennent généralement des règles de non-discrimination. Dans le Modèle OCDE, le principe de non discrimination est posé par l'art. 24, lequel prohibe la discrimination liée à la nationalité (art. 24 al. 1 et al. 2), en raison du lieu d'établissement d'une entreprise (art. 24 al. 3), liée au paiement d'intérêts, redevances et autres dépenses payés par une entreprise d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant (art. 24 al. 4) et celle liée à la détention par un résident d'un Etat contractant du capital d'une entreprise sise dans l'autre Etat contractant (art. 24 al. 5 Modèle OCDE). Nous nous intéresserons uniquement à la non discrimination liée au lieu d'établissement de l'entreprise de l'art. 24 al. 3 Modèle OCDE.¹⁷⁵

L'art. 24 al. 3 Modèle OCDE dispose que l'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans un autre Etat contractant ne doit pas être plus défavorable que l'imposition d'une entreprise de cet autre Etat contractant qui y exerce la même activité. Ainsi, une succursale en France d'une société suisse ne doit pas être imposée de manière plus défavorable qu'une entreprise française exerçant la même activité.¹⁷⁶

Il y a imposition plus défavorable si la charge fiscale en terme monétaires est plus lourde et non si les règles procédurales d'imposition diffèrent.¹⁷⁷ Ainsi, dans notre exemple ci-dessus, si la charge d'impôt de la succursale est plus élevée que celle de

¹⁷⁵ LOCHER, Droit fiscal international, p. 541.

¹⁷⁶ COMMENTAIRE DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE CONCERNANT LE REVENU ET LA FORTUNE, version abrégée, juillet 2008, n°19 ad art. 24.

¹⁷⁷ Cf. OBERSON, Droit fiscal international, p. 259, n°824 ; COMMENTAIRE DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE CONCERNANT LE REVENU ET LA FORTUNE, version abrégée, juillet 2008, n°20 ad art. 24.

l'entreprise française, alors il y a imposition plus défavorable. Si la charge d'impôt est la même, mais que les règles d'imposition diffèrent, alors il n'y a pas de discrimination.

Dans la mesure où les établissements stables suisses de personnes morales étrangères sont imposés sur les bénéfices réalisés en Suisse comme s'ils formaient des entités juridiques indépendantes (méthode objective directe), il n'en résulte aucune discrimination entre l'imposition d'une succursale suisse de société étrangère et une filiale suisse de société étrangère.¹⁷⁸

7. Redevances et intérêts

a) Redevances

Les art. 4 et 5 LIA concernant l'objet de l'impôt anticipé ne prévoient pas la perception de l'impôt sur les redevances versées par des débiteurs suisses. Ainsi, une filiale suisse, respectivement une succursale suisse, qui verserait des redevances à la société mère, respectivement à l'établissement principal, sis en Suisse ou à l'étranger ne doit pas prélever d'impôt anticipé pour le compte de l'AFC.

En l'absence de base légale interne suisse pour le prélèvement d'un impôt anticipé sur les redevances et en vertu de l'effet négatif des CDI, il ne peut pas non plus y avoir perception d'un impôt anticipé sur le paiement de redevances d'une filiale suisse, respectivement d'une succursale suisse, à une société mère étrangère, respectivement à un établissement principal étranger quand bien même l'art. 12 § 3 Modèle OCDE attribue à l'Etat de la source (en l'occurrence, la Suisse) le droit d'imposer lorsque le bénéficiaire effectif des redevances réside dans un autre Etat contractant, tout en exerçant dans l'Etat de la source une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement.

b) Intérêts

Si la société mère suisse ou étrangère fait un prêt à une filiale suisse, cette dernière paiera des intérêts à la société mère, mais ne prélèvera pas d'impôt anticipé pour le compte de l'AFC car « *les avoirs entre les sociétés d'un groupe ne sont pas considérés comme des obligations au sens de l'art. 4, al. 1, let. a ni comme des avoirs de clients au sens de l'art. 4, al. 1, let. d de la loi, quels que soient leur durée, leur monnaie et leur*

¹⁷⁸ OBERSON, Droit fiscal international, p. 259, n°825.

taux d'intérêt ». ¹⁷⁹ En revanche, ces prêts devront respecter les taux d'intérêt admis fiscalement pour l'année concernée tels qu'indiqués dans les lettres-circulaires publiées chaque année par l'AFC, sous réserve de pouvoir justifier de taux différents mais conformes aux taux du marché. ¹⁸⁰

c) Récapitulatif

Filiale	Succursale
Versement de redevances	
Versement de redevances à la société mère <ul style="list-style-type: none"> • Pas d'IA si les règles de prix de transfert sont respectées 	Versement de redevances au siège <ul style="list-style-type: none"> • Pas d'IA, sous réserve de l'administration effective du siège en Suisse
Versement d'intérêts	
Versement à la société mère d'intérêts sur prêts <ul style="list-style-type: none"> • Pas d'IA si les règles de prix de transfert sont respectées 	Versement au siège d'intérêts <ul style="list-style-type: none"> • Pas d'IA, sous réserve de l'administration effective du siège en Suisse

8. Impôt sur le capital

L'impôt sur le capital est un impôt cantonal perçu sur la base de l'art. 2 al. 1 let. b LHID et porte sur le capital propre (art. 29 al. 1 LHID ; art. 113 LI).

a) La filiale

Pour les sociétés de capitaux comme la SA, le capital propre imposable est composé des éléments suivants : le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés (art. 29 al. 2 let. a LHID art. 113 LI). Ainsi, la filiale suisse d'une société suisse ou étrangère sera imposée sur son capital propre sans qu'il y ait de répartition avec la société mère.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, les cantons peuvent imputer l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital (art. 30 al. 2 LHID ; art. 118a LI). Ainsi dans le canton de Vaud, sauf pour les sociétés de participations, l'impôt sur le capital est nul si l'impôt sur le bénéfice lui est supérieur. Si l'impôt sur le bénéfice est inférieur à l'impôt sur le capital, l'impôt sur le capital est dû sur la différence (art. 118a LI). Si l'impôt sur le bénéfice est nul, l'impôt sur le capital reste dû. Cette imputation de l'impôt sur le capital à l'impôt sur

¹⁷⁹ Ordonnance relative à des modifications concernant les droits de timbre et l'impôt anticipé, art. 14a.

¹⁸⁰ Voir par exemple : Lettre-circulaire de l'AFC du 28 janvier 2010 « *Taux d'intérêt 2010 déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent* » (2-072-DV-2010-f) et Lettre-circulaire de l'AFC du 7 mai 2010 « *Taux d'intérêt 2010 admis fiscalement sur les avances ou les prêts en monnaies étrangères* » (2-076-DV-2010-f).

le bénéfice est donc applicable aux filiales domiciliées dans un canton ayant introduit une telle disposition.

b) La succursale

A l'instar de l'impôt sur le bénéfice, une répartition est effectuée afin d'attribuer une partie du capital imposable à la succursale lorsque la succursale et le siège sont situés dans deux cantons différents. Cette répartition en droit intercantonal se fait en fonction des actifs bruts localisés de la succursale par rapport aux actifs totaux de l'entreprise.¹⁸¹ Il n'y a cependant jamais d'attribution d'un préciput au siège pour l'impôt sur le capital.¹⁸² Par ailleurs, les cantons peuvent imposer au taux global la part du capital qui leur est attribuée. Pour déterminer ce taux, les cantons sont libres de déterminer le capital imposable selon leurs propres législations. Le capital total imposable peut donc varier d'un canton à un autre.¹⁸³

Il existe deux méthodes pour effectuer la répartition : la méthode directe et la méthode indirecte. Selon la méthode directe, les actifs de chaque succursale, respectivement du siège, sont ceux qui ressortent de la comptabilité tenue pour chaque succursale et le siège.¹⁸⁴ Selon la méthode indirecte, les actifs dont il faut tenir compte dans la répartition sont ceux qui présentent un lien géographique ou économique particulier avec le canton. La jurisprudence distingue trois catégories d'actifs : 1) les actifs localisés, 2) les actifs du siège, et 3) les comptes mobiles.¹⁸⁵ Les actifs localisés sont des actifs immobilisés (biens mobiliers et immobiliers) affectés essentiellement au service d'une succursale donnée. Ceux sont donc les immeubles, machines, meubles et installations ainsi que certains actifs circulants comme les stocks et travaux en cours. Ces actifs sont attribués à la succursale ou siège qu'ils servent principalement. Les actifs du siège sont les participations, les avances et prêts aux filiales et les autres avoirs à long terme, ainsi que les immobilisations immatérielles. Les comptes mobiles sont des actifs circulants, tels que les liquidités, débiteurs, titres, qui servent à toute l'entreprise. Ils sont

¹⁸¹ DE VRIES REILINGH, p. 185, n°585 et MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, p. 476

¹⁸² Cf. DE VRIES REILINGH, p. 185, n°586 : seuls les actifs de l'entreprise sont pris en considération, pas le passif. Les succursales surendettées participent donc à la répartition du capital imposable.

¹⁸³ DE VRIES REILINGH, p. 185, n°588.

¹⁸⁴ LOCHER, Droit fiscal intercantonal, p. 122 et DE VRIES REILINGH, p. 186, n°589. Il est à noter cependant que certains éléments d'actifs peuvent ne pas être pris en compte et que certains éléments du passif doivent être pris en considération. Les immeubles de placement n'entrent pas dans la répartition car ils sont attribués au canton du lieu de situation. En revanche, les postes correctifs d'actifs (passif), et les amortissements indirects (passif). De même, les comptes courants internes doivent être éliminés : DE VRIES REILINGH, p. 186, n°591.

¹⁸⁵ LOCHER, Droit fiscal intercantonal, p. 123 et MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, p. 476.

alors répartis différemment selon le type d'entreprise.¹⁸⁶ Le rapport entre les actifs ainsi attribués et le total des actifs permet de déterminer la part du capital imposable dans le canton concerné.¹⁸⁷

Au niveau international, la répartition du capital n'est pas prévue par le Modèle OCDE. La LHID ainsi que la LI ne mentionnent pas non plus comment la répartition du capital doit s'effectuer pour déterminer la part du capital imposable d'une succursale suisse de société étrangère. Il serait possible d'appliquer les méthodes de répartition du capital intercantionales. Cependant, dans la pratique, à des fins de simplification, il arrive que les autorités cantonales considèrent que le capital imposable d'une succursale de société étrangère sera égal à un certain pourcentage des actifs attribuables à la succursale. A Genève par exemple, selon un « ruling » obtenu par KPMG, le capital imposable a été considéré comme étant égal à 1/7 des actifs attribuables à la succursale.

c) Analyse comparée de l'imposition sur le capital filiale/succursale

Dans la mesure où la succursale ne dispose pas d'un capital social, mais qu'elle se voit attribuer une partie du capital social du siège dans le cadre de l'imposition sur le capital, une structure succursale-établissement principal devrait a priori dans l'ensemble payer moins d'impôt sur le capital qu'une structure société mère-fille si l'établissement principal et la filiale ont le même capital imposable et que leurs structures respectives se situent dans le même canton. Si la succursale, respectivement la filiale, se situe dans un canton autre que celui du siège, respectivement de la société mère, alors le taux d'imposition pratiqué par les cantons sera déterminant. La structure mère-fille peut être avantageuse si la société mère a un statut holding car les sociétés holding bénéficient en général d'un taux d'imposition sur le capital réduit. Par ailleurs, comme mentionné plus haut, il convient également de tenir compte du fait que certains cantons prévoient l'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital de sorte que, dans ces cantons, et selon les résultats de la société, l'impôt sur le capital peut être nul, sous réserve des sociétés de participations dans le canton de Vaud.

¹⁸⁶ Pour les :
- entreprises industrielles (ou de fabrication) : en fonction des actifs localisés.
- entreprises commerciales et autres types d'entreprises non industrielles : au siège.
- les entreprises mixtes (fabrication et commerce) : selon appréciation.

¹⁸⁷ DE VRIES REILINGH, p. 187, n°593-602.

9. TVA

La taxe sur la valeur ajoutée telle que réglementée dans la nouvelle LTVA du 12 juin 2009, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, est un impôt fédéral perçu à chaque stade du processus de production et de distribution. Il s'agit d'un impôt général sur la consommation avec déduction de l'impôt préalable qui a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse (art. 1 al. 1 LTVA).

Selon l'art. 1 al. 2 LTVA, la TVA se décompose en trois éléments : 1) un impôt sur les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse), 2) un impôt sur l'acquisition, par un destinataire se trouvant sur le territoire suisse, de prestations fournies par une entreprise ayant son siège à l'étranger (impôt sur les acquisitions), et 3) un impôt sur l'importation de biens (impôt sur les importations). L'impôt se calcule sur le prix facturé pour la livraison du bien ou de la prestation de services, et la charge de l'impôt préalable peut en principe être déduite.

Dans le cadre de notre étude, nous nous contenterons d'analyser sous l'angle de la TVA, s'il est plus optimal d'avoir une structure avec un établissement principal (appelé « siège » dans la LTVA) et des succursales ou une société mère et des filiales.

a) Succursale

En principe, les opérations de livraisons de biens ou de prestations de services *réalisées sur le territoire suisse* entre une société et un tiers sont soumises à la TVA (art. 1 al. 2 let. a LTVA). En revanche, les livraisons de biens et les prestations de services *effectuées sur le territoire suisse* entre un établissement principal et sa succursale situés en Suisse ne sont pas soumises à la TVA car « *l'entreprise ayant son siège sur le territoire suisse et tous ses établissements stables qui se trouvent sur le territoire suisse forment un sujet fiscal.* » (art. 10 al. 3 LTVA). Par conséquent, la succursale constituant un établissement stable (art. 5 al. 2 OTVA), aucune TVA n'est prélevée sur les opérations réalisées sur le territoire suisse entre un siège et sa succursale.¹⁸⁸

¹⁸⁸ Selon MOLLARD/MAY CANELLAS, p. 1094, n°46 : les succursales ne sont pas des établissements stables au sens technique et leur chiffre d'affaires entrent dans le chiffre d'affaires du siège principal. Par ailleurs, le chiffre d'affaires d'un établissement stable à l'étranger n'est pas pris en compte. GLAUSER, p. 31: "If the head office and branch are located in Switzerland, the single-entity principle applies, and the transactions between the two parts of the company are considered as purely cost allocations that are irrelevant for VAT purposes."

Par contre, si le siège ou la succursale se situe à l'étranger, alors le siège ou la succursale serait considéré(e) comme un tiers¹⁸⁹ et les livraisons de biens et les prestations de services entre le siège et la succursale constituent des échanges de prestations au sens de la LTVA.¹⁹⁰ Ainsi, si une succursale suisse effectue des livraisons de biens ou des prestations de services pour son établissement principal étranger, l'opération est en principe considérée, sous l'angle de la TVA, comme une exportation, et est donc exonérée. L'impôt préalable peut être déduit. Inversement, si une succursale fait livrer des biens ou reçoit des prestations de son siège, alors ces opérations sont considérées comme des importations imposables à la TVA.

Le système suisse qui considère que l'établissement stable et le siège traversés par une frontière forment, sous l'angle de la TVA, deux sujets fiscaux indépendants diffère de la vision adoptée par Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE) laquelle préconise de considérer l'établissement stable et le siège comme une seule et même entité et donc un seul sujet fiscal.¹⁹¹ La coexistence de ces différentes approches peut conduire à des situations de non-imposition ou des situations de double imposition.¹⁹²

En effet, lorsqu'une société située dans un Etat membre de l'UE (France, par ex.) effectue des prestations de services exclues du champ de l'impôt, elle ne peut prétendre qu'à une déduction limitée de l'impôt préalable.¹⁹³ En admettant que cette société possède une succursale en Suisse qui fournit des services informatiques en sous-traitant avec une société tierce, la succursale va facturer une partie des coûts à son siège en France. La succursale paiera la TVA suisse sur les services reçus de la société sous-traitante (service localisé en Suisse selon art. 8 al. 1 LTVA). Elle pourra déduire l'impôt préalable (art. 28 al. 1 let. a LTVA) lorsqu'elle refacturera les coûts des services au siège en France, cette refacturation étant la contre-prestation des services rendus. D'un point de vue suisse, la succursale paie la TVA suisse qu'elle récupère par la suite, la situation est donc fiscalement neutre pour la succursale. En revanche, du côté français, la

¹⁸⁹ Art. 7 OTVA : « tous les établissements stables sur le territoire suisse d'une entreprise ayant son siège à l'étranger sont considérés former un seul sujet fiscal indépendant ».

¹⁹⁰ Cf. GLAUSER, p. 31: "... where either the branch or the head office is located in Switzerland and the other outside the country, the two parties are treated as two different taxable persons for VAT purposes." S'il n'existe qu'un établissement stable en Suisse, le siège se trouvant à l'étranger, cet établissement stable est alors soumis aux règles suisses de l'assujettissement (cf. MOLLARD/MAY CANELLAS, p. 1094, n°47).

¹⁹¹ CJCE 23 mars 2006 *FCE Bank Plc v. Ministero dell'Economia e delle Finanze*, Case C-210/04, [2006] ECR I-2803.

¹⁹² GLAUSER, p. 31-35.

¹⁹³ Cf. GLAUSER, p. 32.

succursale suisse de la société française n'étant pas un sujet fiscal indépendant en vertu de l'approche européenne, la refacturation de la succursale à son siège français ne constitue qu'une répartition interne des coûts de la société, et la société française n'aura pas à payer de TVA, car l'opération n'est pas assimilée à une exportation. Par conséquent, ni la succursale ni le siège ne paie de TVA suisse ou française.

A l'opposé de ce cas de figure, il existe des cas de double imposition. Ainsi, une société suisse qui effectue des prestations exonérées de l'impôt aurait un droit à la récupération de l'impôt préalable limitée. Si cette société dispose d'une succursale dans un pays membre de l'UE qui fournit des services de conseils informatiques et que cette dernière sous-traite à une société tierce et refacture au siège suisse, alors, en suivant l'approche européenne de l'unicité du sujet fiscal, la succursale française ne pourra déduire qu'une partie limitée de l'impôt préalable. Du côté suisse, la succursale étrangère étant considérée comme un tiers, la prestation de celle-ci effectuée pour le siège suisse est considérée comme une opération localisée en Suisse, importation imposable à la TVA suisse. En conséquence, l'opération est frappée à la fois pour partie par la TVA française et par la TVA suisse.¹⁹⁴

b) Filiale

Selon la conception des impôts directs, la société mère et la filiale sont des sujets fiscaux indépendants. Il en est en général de même dans le domaine de la TVA. En conséquence, la société mère et la filiale déclarent la TVA séparément. Les prestations entre la société mère et la filiale sont donc imposables comme des prestations entre tiers.

Si nous reprenons l'exemple ci-dessus concernant la prestation de service mais cette fois entre une société mère française et une filiale suisse qui sous-traiterait avec une société tierce et refacturerait à la société mère, nous aurions les conséquences fiscales suivantes : la société tierce suisse facture les services et la TVA suisse à la filiale, laquelle facturera les services à la société mère française en déduisant l'impôt préalable. Ainsi, la filiale suisse ne paierait pas de TVA à l'exportation. Du côté français, l'opération étant considérée comme entre tiers (qu'il y ait une frontière séparant la filiale de la mère ou non), la prestation est considérée comme une importation imposable à la TVA française. Il n'y a donc ni non-imposition ni double imposition.

¹⁹⁴ GLAUSER, p. 31-32.

Dans l'exemple inverse avec une société mère suisse et une filiale française sous-traitant les services à une société tierce française, la situation n'est guère différente. En effet, la société tierce française facture les services à la filiale française, laquelle facture les services à la société mère suisse en en déduisant l'impôt préalable. Du point de vue français, la filiale française ne paie pas de TVA française puisque l'opération est assimilée à une exportation. Du côté suisse, l'opération est assimilée à une importation imposable à la TVA suisse. Il n'y a donc ni non-imposition ni double imposition.

IV. Suppression d'une filiale et d'une succursale

A. Aspects juridiques

1. Filiale

Il ressort des art. 736 ss CO et des dispositions de l'ORC (art. 63 et 65 ORC) que, sous réserve de restructurations, la suppression d'une filiale SA doit suivre trois étapes : la dissolution (a), la liquidation (b) et la radiation (c).¹⁹⁵

a) Dissolution

aa) Cas de dissolution

Sous réserve des cas de restructuration, la dissolution d'une société consiste à modifier son but statutaire, lequel devient la liquidation de la société. Lorsqu'un cas de dissolution se présente, la société ne s'éteint pas encore, mais continue donc à « vivre » jusqu'à ce qu'elle soit entièrement liquidée puis radiée du registre du commerce. La loi prévoit plusieurs cas de dissolution pour une SA (art. 736 ch. 1-5 CO) :

- ***En conformité des statuts (art. 736 ch. 1 CO)***

Quoique rare en pratique, les statuts d'une société peuvent prévoir des motifs de dissolution. Ainsi, la société peut avoir été constituée pour une durée déterminée (art. 627 ch. 4 CO). Au terme de cette durée, la société entre directement dans la phase de « dissolution et liquidation » et une décision de l'assemblée générale ou un jugement du tribunal n'est pas nécessaire.¹⁹⁶ La procédure de liquidation doit être formellement initiée par l'organe compétent et doit être notifiée au registre

¹⁹⁵ Une société peut aussi être dissoute respectivement radiée sans être liquidée (p. ex. lors d'une restructuration, qu'elle ait lieu sous forme de fusion ou de scissions de société).

¹⁹⁶ Cf. CB CO II-RAYROUX, n°5 ad art. 736 et FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 55 n°11.

du commerce. La publication de ce fait au registre du commerce n'a pas d'effet constitutif puisque conformément à l'esprit de l'art. 933 CO, elle a pour but d'informer les tiers.

- ***Par une décision de l'assemblée générale constatée en la forme authentique (art. 736 ch. 2 CO)***

Une SA peut être dissoute par une décision de l'assemblée générale, laquelle doit être constatée par un acte authentique.¹⁹⁷ La décision de dissolution est prise à la majorité simple (art. 703 CO), sauf disposition contraire dans les statuts. Cependant, l'assemblée générale peut révoquer sa décision de dissoudre la société par un acte authentique si la répartition du patrimoine n'a pas encore commencé et que les liquidateurs fournissent une attestation écrite de ce fait au préposé au registre au commerce (art. 64 ORC).

- ***Par l'ouverture de la faillite (art. 736 ch. 3 CO)***

La SA, objet de l'art. 39 al. 1 ch. 8 et ch. 9 LP, peut être dissoute lorsque le juge prononce l'ouverture de la faillite, lorsque les créanciers le demandent (art. 166, art. 171, art. 190 al. 1 ch. 2 et art. 309 LP) ou lorsque la SA est surendettée (art. 725 al. 2 CO) ou insolvable (art. 191 al. 1 LP).

- ***Par un jugement lorsque des actionnaires requièrent la dissolution pour de justes motifs (art. 736 ch. 4 CO)***

S'il existe de justes motifs (tels que le versement de sommes d'argent ou l'octroi de prêts à l'actionnaire majoritaire au détriment de la société)¹⁹⁸, il est possible d'intenter une action en justice pour obtenir la dissolution de la SA. Les demandeurs doivent être des actionnaires ou détenteurs de droits de participation représentant ensemble au moins 10% des actions ou des bons de participation (art. 736 ch. 4 et art. 656a al. 2 CO). En présence d'un jugement, la société entre

¹⁹⁷ Une SA peut être dissoute par une décision de l'assemblée générale, même si les statuts prévoient que la société est constituée pour une durée déterminée (cf. FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 55 ch. 25 und 29).

¹⁹⁸ ATF 84 II 44. La jurisprudence a également admis l'existence de justes motifs dans les arrêts suivants : ATF 126 III 266 c. 1b et ATF 105 II 114.

directement dans la phase de liquidation. L'inscription au registre du commerce selon l'art. 737 CO a seulement un effet déclaratif.¹⁹⁹

- **Pour les autres motifs prévus par la loi (art. 736 ch. 5 CO)**

Constituent par exemple des « autres motifs prévus par la loi » la fondation d'une société non conforme aux dispositions légales ou statutaires (art. 643 al. 3 CO), l'absence d'un organe prescrit par la loi (art. 731b CO), l'absence de domicile légal au siège statutaire (art. 153 ORC), l'absence d'activité ou d'actifs réalisables (art. 938a al. 1 CO ; art. 155 ORC), et un but sociétaire illicite ou contraire aux mœurs (art. 57 al. 3 CC).²⁰⁰

bb) Réquisition de la dissolution et pièces justificatives

La dissolution de la société doit être inscrite au registre du commerce du lieu où elle a son siège. Dans les cas de dissolution d'une société décidée par l'assemblée générale en vue de sa liquidation (art. 63 al. 1 ORC), l'inscription au registre du commerce de la dissolution doit être requise par le conseil d'administration (art. 737 CO). La réquisition est signée par deux membres du conseil d'administration ou un membre autorisé à représenter la personne morale par sa signature individuelle (art. 931a CO et art. 17 al. 1 let. c ORC).²⁰¹ Si tous les membres du conseil d'administration renoncent à leurs fonctions, certains préposés au registre au commerce acceptent que la réquisition puisse être signée par les liquidateurs sans qu'il n'existe de base légale pour cette pratique.²⁰² La dissolution doit aussi être publiée dans la Feuille officielle suisse du commerce (FOSC) (art. 933 al. 2 CO) afin de protéger les créanciers. Selon l'art. 63 al. 2 ORC, la réquisition est accompagnée des pièces justificatives suivantes :

- ***L'acte authentique relatif à la décision de dissolution de l'assemblée générale (art. 63 al. 2 let. a ORC)***

Si l'assemblée des actionnaires décide la dissolution de la société, sa décision doit faire l'objet d'un acte authentique (art. 736 ch. 2 CO). De plus, selon l'art. 63

¹⁹⁹ Vgl. FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 55 N 104. La notion des « justes motifs », qui est la condition de l'action judiciaire, n'est pas définie par art. 736 ch. 4 CO ; pour des exemples voir : CB CO II-RAYROUX, n°22 ss ad art. 736.

²⁰⁰ ATF 115 II 408 E. 2 ; 112 II c. 4 ; 110 Ib 115 c. b et 107 Ib 190 c. b/c et CB CO II-RAYROUX, n°28 ss ad art. 736.

²⁰¹ COMMUNICATION OFRC 1/08 – 17 OCTOBRE 2008, n°1.

²⁰² GWELESSIANI, n°292.

al. 2 let. a ORC, l'acte authentique doit mentionner les liquidateurs et leurs pouvoirs de représentation. La société doit ajouter les termes « en liquidation » ou « en liq. » à sa raison sociale (art. 739 al. 1 CO).²⁰³

- ***Une preuve que les liquidateurs ont accepté leur nomination (art. 63 al. 2 let. b ORC)***

La preuve que les liquidateurs ont accepté leur nomination peut se trouver dans l'acte authentique relatif à la décision de dissolution de l'assemblée générale si les liquidateurs ont personnellement participé à l'élaboration de l'acte authentique et qu'ils y ont apposé leur signature. Cet acte doit naturellement mentionner le nom des liquidateurs et leurs pouvoirs de représentation. Si les liquidateurs ne sont pas présents lors de la décision de dissolution prise par l'assemblée générale, ils doivent présenter une acceptation écrite de leur nomination au registre du commerce. Cette acceptation peut être faite par lettre ou aussi tacitement par signature de la réquisition dans laquelle la nomination des liquidateurs est mentionnée. Parce que les liquidateurs sont des personnes habilitées à représenter la société dissoute, ces personnes doivent signer auprès de l'office du registre du commerce ou produire leur signature originale et légalisée en tant que pièce justificative (art. 21 al. 1 ORC), sauf si elles ont déjà signé au nom de la société.²⁰⁴

cc) Dissolution d'office

La dissolution d'une SA sera inscrite d'office au registre du commerce par le préposé au registre au commerce en cas d'ouverture de la faillite ou lorsque la dissolution résulte d'un jugement ou d'une décision :

²⁰³ Si ces termes sont oubliés, certains préposés du registre du commerce acceptent malgré tout la réquisition et rajoutent ces termes d'office si tous les autres faits de la dissolution sont confirmés : cf. GWELESSIANI, n°164 et 558.

²⁰⁴ Cf. MEISTERHANS, p. 283. Il doit ressortir des pièces justificatives les personnes nommées comme liquidateurs et leurs pouvoirs de représentation (p.ex. signature individuelle ou signature collective à deux). Les indications personnelles d'une personne physique sont réglées par l'art. 119 al. 1 et 2 ORC. Lorsqu'une personne morale est liquidatrice, toutes les indications personnelles qui lui sont relatives et qui sont requises par l'art. 119 al. 3 ORC doivent être fournies (voir aussi COMMUNICATION OFRC 1/09 – 12 MARS 2009, n°4).

- ***Ouverture de la faillite***

En cas de procédure de faillite, le tribunal ou l'autorité informe l'office du registre du commerce de l'ouverture de la faillite. L'office du registre du commerce procède à l'inscription immédiatement après avoir reçu la communication du tribunal ou de l'autorité (art. 939 al. 1 CO, art. 176 al. 1 ch. 1 LP, art. 158 al. 1 let. a et al. 2 ORC).

- ***Jugement ou décision***

Le tribunal ou l'autorité qui ordonne l'inscription de faits au registre du commerce transmet le jugement ou la décision en question à l'office du registre du commerce. Le jugement ou la décision ne peut être transmis qu'une fois qu'il est devenu exécutoire (art. 19 al. 1 ORC). L'office du registre du commerce procède immédiatement à l'inscription (art. 19 al. 2 ORC).²⁰⁵

Dans le cas de faillite ou de décision judiciaire, l'acte authentique relatif à la décision de dissolution de l'assemblée générale et la preuve que les liquidateurs ont accepté leur nomination ne sont pas nécessaires. Pour que le registre du commerce puisse inscrire la dissolution dans ces cas, le tribunal ou l'autorité qui ordonne l'inscription de faits au registre du commerce doit transmettre le jugement ou la décision à l'office du registre du commerce. Le jugement ou la décision doivent constater que la SA est dissoute. De plus, si la société est dissoute par un jugement ou une décision, le juge ou l'autorité compétente nomme les liquidateurs (art. 740 al. 4 CO). Lorsque le dispositif du jugement ou de la décision n'est pas complet ou ne contient pas d'indications claires concernant les faits à inscrire, l'office du registre du commerce demande à l'autorité concernée de fournir des précisions par écrit (art. 19 al. 3 ORC).

b) Liquidation

Sous réserve des cas de fusion, scission par division ou de transfert de patrimoine à une corporation de droit public, une société dissoute entre en liquidation (art. 738 CO). La liquidation est en principe menée par le conseil d'administration, à moins que les

²⁰⁵ Lorsque le dispositif du jugement ou de la décision n'est pas complet ou ne contient pas de dispositions claires concernant les faits à inscrire, l'office du registre du commerce demande à l'autorité concernée de fournir des précisions par écrit (cf. art. 19 al. 3 ORC).

statuts ou l'assemblée générale de désignent d'autres liquidateurs (art. 740 al. 1 CO).²⁰⁶ Les liquidateurs doivent être inscrits au registre du commerce, sauf si la dissolution résulte d'une décision judiciaire, auquel cas les liquidateurs sont nommés par le juge (art. 740 al. 2 et 4 CO). Au moins un des liquidateurs doit être domicilié en Suisse et avoir qualité pour représenter la société (art. 740 al. 3 CO).

Durant la liquidation, les pouvoirs de représentation du conseil d'administration sont restreints aux actes qui sont nécessaires à la liquidation et qui, de par leur nature, ne sont point du ressort des liquidateurs (art. 739 al. 2 CO).

La liquidation suit les étapes suivantes : l'établissement d'un bilan d'ouverture de la liquidation, l'appel aux créanciers, la réalisation des actifs et le paiement des dettes, l'établissement d'un bilan de clôture de liquidation, la répartition du produit de liquidation et la radiation du registre du commerce (art. 742 ss CO).

aa) Bilan d'ouverture et appel aux créanciers

Au moment de leur entrée en fonction, les liquidateurs doivent établir un bilan d'ouverture de liquidation qui tient compte de l'état de fortune de la société à ce moment-là (art. 742 al. 1 CO). Les actifs sont évalués à leur valeur de réalisation.²⁰⁷ Un appel aux créanciers est organisé par le biais de trois publications successives dans la FOSSC²⁰⁸ afin qu'ils puissent faire connaître leurs prétentions (art. 742 al. 2 CO). Toutes les créances peuvent être annoncées, qu'elles soient exigibles ou non, conditionnelles, admises ou litigieuses. Bien que la loi ne prévoise pas de délai pour annoncer les créances, les liquidateurs en prévoient un en général. Les créances qui ne sont pas annoncées dans les délais ne sont pas perdues, mais le créancier retardataire devra répondre des frais occasionnés par son retard. Les créanciers ont en principe jusqu'au moment de la répartition du produit de liquidation pour annoncer leurs créances.²⁰⁹

bb) Réalisation des actifs, paiement des dettes et bilan de clôture

Les liquidateurs doivent ensuite terminer les affaires courantes, recouvrer les créances impayées et les apports non encore libérés, réaliser l'actif et payer les dettes de

²⁰⁶ Art. 740 al. 1 CO consacre, en outre, une présomption légale : le conseil d'administration assume la fonction de liquidateur, à moins que cette tâche ne soit dévolue, par une décision de l'assemblée générale, à certains membres du conseil d'administration ou à des tiers (CB CO II-RAYROUX, n°2 ss ad art. 740).

²⁰⁷ BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 252, n°643.

²⁰⁸ CB CO II-RAYROUX, n°2 ss ad art. 740 et BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 253, n°643

²⁰⁹ BAUEN/BERNET/ROUILLER, p. 253, n°644

la société (art. 743 al. 1 CO). Si l'actif ne couvre plus les dettes, les liquidateurs doivent en informer le juge, lequel déclarera la faillite (art. 743 al. 2 CO). Enfin, à l'issue de la liquidation, les liquidateurs dressent un bilan de clôture. L'organe de révision vérifie le bilan de clôture et fait un rapport à l'assemblée générale, laquelle approuve le rapport et donne décharge aux liquidateurs.

cc) Répartition du produit de liquidation

Si le bilan de clôture fait apparaître un produit de liquidation, celui-ci est réparti entre les actionnaires au prorata de leurs versements et compte tenu des privilèges attachés à certaines catégories d'actions (art. 745 al. 1 CO).

c) Radiation du registre du commerce

A la fin de la liquidation, les liquidateurs sont tenus d'aviser le préposé au registre au commerce que la raison sociale est éteinte (art. 746 CO).

aa) Réquisition de radiation

L'art. 746 CO et l'art. 17 al. 1 let. i ORC prévoient que la réquisition de radiation d'une SA soit signée par les liquidateurs.²¹⁰ La radiation de la société doit être inscrite au registre du commerce du lieu où elle a son siège. L'entité juridique est radiée d'office en cas de suspension de la faillite faute d'actif si aucune opposition motivée n'a été présentée et en cas de clôture de la procédure de faillite par décision du tribunal (art. 159 al. 5 let. a et b ORC).

bb) Pièces justificatives pour la radiation

Lorsque les liquidateurs requièrent la radiation de la société du registre du commerce, ils doivent établir que les créanciers ont été avisés dans la FOISC conformément à la loi (par ex. joindre les publications dans la FOISC à la réquisition ; art. 65 al. 1 ORC). Le préposé du registre du commerce doit examiner la réquisition et la preuve que les créanciers ont été avisés dans la FOISC, mais n'examine pas si les liquidateurs ont respecté toutes les dispositions du CO concernant la liquidation.²¹¹

²¹⁰ Concernant la signature de la réquisition : cf. art. 18 ORC.

²¹¹ CB CO II-STÄUBLI, n°1 ad art. 746.

Lorsque la radiation d'une société anonyme est requise, l'office du registre du commerce le communique aux autorités fiscales de la Confédération et du canton (art. 65 al. 2 ORC). Selon l'art. 171 LIFD, l'art. 71 al. 4 LTVA, art. 11 al. 1 OIA, art. 7 al. 1 OT et les lois et ordonnances fiscales cantonales, une SA ne peut être radiée du registre du commerce que si l'administration fédérale ou cantonale des contributions a informé le préposé au registre au commerce que les impôts dus ont été payés.²¹² Le préposé au registre au commerce ne radie la société qu'après avoir obtenu leur approbation (art. 65 al. 2 ORC).

2. Succursale

La radiation d'une succursale d'une entité juridique suisse et d'une succursale suisse d'une entité juridique étrangère est réglée par l'art. 115 ORC. Lorsqu'une succursale n'est plus exploitée²¹³ ou que l'établissement principal n'existe plus,²¹⁴ la succursale doit être radiée du registre du commerce.²¹⁵ Le fait déterminant est l'absence d'activité commerciale. L'inscription d'une succursale a seulement un effet déclaratif. En général, les radiations de l'établissement principal et de la succursale doivent être requises en même temps car la loi ne prévoit pas de liquidation pour la succursale. Les actifs et passifs attribués à la succursale font partie des actifs et passifs de l'établissement principal et seront liquidés lors de la liquidation de l'établissement principal.²¹⁶

a) Radiation d'une succursale par réquisition

La réquisition de radiation d'une succursale d'une entité juridique ayant son siège en Suisse ou à l'étranger est signée par une personne habilitée à représenter. Cette personne doit être inscrite au registre du commerce au siège de l'établissement principal ou de la succursale (art. 17 al. 1 let. h ORC). Selon la doctrine, la réquisition doit être

²¹² CB LIFD-FREY, n°5 ad art. 171 LIFD.

²¹³ ATF 93 I 717 et 98 Ib 100.

²¹⁴ Cf. aussi KÜNG, n°163 ad art. 935 CO et GAUCH, n°1242.

²¹⁵ GAUCH, n°1280 et KÜNG, n°169 ad art. 935 CO.

²¹⁶ Cf. KÜNG, n°168 s ad art. 935 CO. Si l'établissement principal a été dissout, le registre du commerce au siège de la succursale doit procéder d'office aux inscriptions nécessaires, c'est-à-dire ajouter « en liquidation » à la raison sociale de la succursale (cf. art. 111 al. 2 ORC). Voir aussi CR CO II-VIANIN, n°9 ad art. 935 CO, qui part de l'idée que l'art. 115 ORC doit être appliqué par analogie aux succursales d'entités juridiques ayant leur siège à l'étranger.

accompagnée d'un procès-verbal ou de l'extrait de procès-verbal de l'organe de l'établissement principal, indiquant que la succursale n'est plus exploitée.²¹⁷ Il est à noter que, les offices du registre du commerce cantonaux admettent en pratique, pour la radiation d'une succursale d'une entité juridique ayant son siège en Suisse, de seulement soumettre une réquisition mentionnant que la succursale n'est plus exploitée.

Le préposé au registre au commerce doit examiner si toutes les exigences relatives à la radiation sont remplies. En règle générale, il suffit que les requérants indiquent dans la réquisition la cause de la radiation. Le préposé ne clarifie les faits qu'en cas de doute.²¹⁸

b) Radiation d'office

Dans certains cas, une radiation d'office est inévitable :

- ***L'établissement principal n'existe plus***

Une succursale d'une entité juridique ayant son siège en Suisse ou à l'étranger doit être radiée d'office si l'établissement principal n'existe plus.²¹⁹ Si l'établissement principal est situé en Suisse, l'office du registre du commerce au siège de l'établissement principal doit informer l'office du registre du commerce au siège de la succursale de la radiation de l'établissement principal. L'office du registre du commerce au siège de la succursale procède alors d'office aux inscriptions nécessaires pour radier la succursale (art. 111 al. 2 ORC). Quand l'établissement principal est situé à l'étranger, il est difficile pour le préposé au registre au commerce de déterminer si l'établissement principal a été dissout et liquidé. Si le préposé au registre au commerce dispose d'informations indiquant que tel est le cas, le registre du commerce cantonal est tenu d'appliquer une des procédures prévues aux art. 152–155 ORC pour radier la succursale de l'entité juridique étrangère.

²¹⁷ Cf. KÜNG, n°166 ad art. 935 CO et MEISTERHANS, p. 369 s et p. 383 s. L'organe compétent de l'établissement principal d'une succursale ayant son siège en Suisse est le conseil d'administration de l'établissement principal. L'organe compétent d'une succursale suisse d'une entité juridique étrangère est déterminé par le droit étranger. Pour des documents étrangers il faut respecter les exigences des art. 21, 23 et 25 ORC.

²¹⁸ Cf. MEISTERHANS, p. 370 et 383 s.

²¹⁹ Cf. art. 111 al. 2 ORC et MEISTERHANS, p. 370 et 383 s.

- *L'établissement principal existe encore, mais la succursale n'est plus exploitée et les personnes tenues de requérir la radiation de la succursale ne l'ont pas fait*

Si l'établissement principal existe encore, mais la succursale de l'entité juridique suisse ou étrangère n'est plus exploitée et que les personnes tenues de requérir la radiation de la succursale ne l'ont pas requise, le préposé au registre au commerce ouvre la procédure de l'art. 152 ORC selon laquelle l'office du registre du commerce procède à une inscription d'office lorsque l'inscription ne correspond plus aux faits ou aux prescriptions juridiques et que les personnes tenues de requérir l'inscription ne requièrent pas l'inscription de la radiation.²²⁰

c) **Approbation des autorités fiscales de la Confédération et du Canton**

Lorsque la radiation d'une succursale est requise, l'office du registre du commerce le communique aux autorités fiscales de la Confédération et du canton (art. 115 al. 2 ORC). Selon l'art. 171 LIFD, l'art. 71 al. 4 LTVA, art. 11 al. 1 OIA, art. 7 al. 1 OT et des lois et ordonnances fiscales cantonales, une succursale ne peut être radiée du registre du commerce que si l'administration fédérale ou cantonale des contributions a informé le préposé au registre au commerce que les impôts dus ont été payés.²²¹ Il ne radie la succursale qu'après avoir obtenu leur approbation (art. 115 al. 2 ORC).

3. **Récapitulatif**

Filiale	Succursale
1. Dissolution	
<u>Cas de dissolution</u> <ul style="list-style-type: none"> • En conformité avec les statuts (art. 736 ch. 1 CO) • Selon décision de l'assemblée générale (art. 736 ch. 2 CO) • Par l'ouverture de la faillite (art. 736 ch. 3 CO) • Par un jugement sur réquisition des actionnaires et en présence de justes motifs (art. 736 ch. 4 CO) • Pour les autres motifs prévus par la loi (art. 736 ch. 5 CO) 	<u>Absence de dissolution à proprement parler</u>

²²⁰ CR CO II-VIANIN, n°9 et n°17 ad art. 935 CO.

²²¹ Cf. CR CO II-VIANIN, n°17 ad art. 935 CO.

<p><u>Réquisition</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Acte authentique de l'assemblée générale, sauf en cas de faillite ou jugement • Preuve que liquidateurs ont accepté leur nomination, sauf en cas de faillite ou jugement 	
2. Liquidation	
<ul style="list-style-type: none"> • Société dissoute entre en liquidation, sauf si fusion, scission par division ou transfert de patrimoine (art. 738 CO) • Liquidation faite par conseil d'administration (sauf si statuts ou assemblée générale prévoient autres liquidateurs) ou par liquidateurs nommés par juge si dissolution sur décision judiciaire (art. 740 al. 1 et 3 CO) • Inscription des liquidateurs au registre du commerce (art. 740 al. 2 CO) • Etablissement d'un bilan au début de la liquidation (art. 742 CO) • Appel aux créanciers (art. 742 CO) • Liquidateurs terminent les affaires, recouvrent créances et paient les dettes de la société (art. 743 al. 1 CO) • Avis au juge si actif ne couvre pas dettes (art. 743 al. 2 CO) • Après paiement des dettes, actif réparti entre actionnaires au prorata de leurs apports (art. 745 CO) 	Absence de liquidation
3. Radiation	
<ul style="list-style-type: none"> • Sur réquisition de radiation des liquidateurs (art. 746 CO et art. 17 al. 1 let. i ORC) • Publication dans la FO SC (art. 65 al. 1 ORC) • Approbation des autorités fiscales de la Confédération et du canton 	<p><u>Sur réquisition</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Réquisition de radiation signée par personne habilitée à représenter (art. 17 al. 1 let. h ORC) • Joindre procès-verbal du conseil d'administration indiquant que succursale n'est plus exploitée • Approbation des autorités fiscales de la Confédération et du canton <p><u>D'office</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • En l'absence d'activité commerciale de la succursale (art. 152 al. 1 let. b ORC) • En cas de disparition de l'établissement principal (art. 111 al. 2 ORC) • Approbation des autorités fiscales de la Confédération et du canton

B. Aspects fiscaux

Cette partie se concentre sur les conséquences fiscales d'une liquidation formelle de la filiale, à l'exclusion des disparitions d'entités dans le cadre de restructurations et des situations économiquement assimilées à la liquidation, telles que le transfert de siège à l'étranger, la liquidation de fait, le transfert d'un manteau d'actions.

1. Filiale

Dans le cadre d'une procédure formelle de liquidation, la clôture de la liquidation entraîne la fin de l'assujettissement de la société (art. 54 al. 2 LIFD ; art. 8 LI). Lors de la liquidation d'une filiale, la société paie ses dettes et l'actif net de la société est divisé entre les actionnaires en fonction de leur part au capital social (art. 745 CO).²²² Si la vente des actifs entraîne une réalisation effective de réserves latentes, alors le bénéfice de liquidation provenant de la réalisation de ces réserves latentes s'ajoute au bénéfice ordinaire de la société et l'impôt sur le bénéfice sera perçu sur ces dernières (art. 80 al. 2 LIFD ; art. 120 al. 2 LI).²²³

Le produit de la vente, une fois les dettes réglées, est ensuite réparti entre les actionnaires, et cet excédent de liquidation sera imposé auprès de la société mère. Toutefois, la société mère suisse pourra bénéficier de la réduction pour participation et son bénéfice imposable sera réduit du rapport entre le dividende net de liquidation versé par la filiale et son bénéfice net total (art. 70 LIFD ; art. 28 LHID ; art. 106 al. 1 LI). Par ailleurs, l'impôt anticipé sera dû sur l'excédent de liquidation, à moins que la société mère puisse bénéficier de la procédure de déclaration (art. 4 al. 1 let. b et art. 20 LIA).²²⁴ Cette procédure de déclaration est identique à celle applicable pour un versement de dividende en espèces intra-groupe (art. 26a OIA).

2. Succursale

La vente des actifs de la succursale entraînerait la réalisation effective des réserves latentes (art. 58 al. 1 let. c LIFD). Le transfert des actifs d'une succursale à son établissement principal n'entraîne pas de liquidation à proprement parler, les actifs et passifs qui lui sont attribués faisant en réalité déjà partie intégrante de l'établissement

²²² Une liquidation est considérée comme terminée lorsque tous les aspects de liquidation prévus par le CO (les art. 736 ss CO pour la SA) ont été respectés (CB LIFD I-BAUER-BALMELLI/OMLIN, n°21 ad art. 54 LIFD).

²²³ Cf. CB LIFD I-SCHÄR, n°5 ad art. 80 LIFD.

²²⁴ CB LIA-DUSS/VON AH, n°152 ad art. 152 LIA.

principal dont elle émane. Toutefois, si l'établissement principal de la succursale se trouve à l'étranger, alors la suppression de la succursale entraînera une imposition des réserves latentes existant sur les actifs attribués à la succursale (réalisation selon la systématique fiscale, art. 58 al. 1 let. c LIFD). Il n'y a pas non plus d'impôt anticipé, le transfert des actifs à l'étranger par une succursale ne pouvant être assimilé à un revenu de capitaux mobiliers (art. 4 al. 1 let. b LIA). Si l'établissement principal se trouvait dans un autre canton en Suisse, alors il n'y aurait aucune incidence au niveau de l'impôt sur le bénéfice puisque, par analogie au transfert de siège dans un autre canton, la compétence de procéder à la taxation des impôts cantonaux et fédéraux revient au canton du lieu de l'établissement principal (art. 22 al. 1 LHID). Il n'y a pas non plus d'implication au niveau de l'impôt anticipé (art. 4 al. 1 let. b LIA).

3. Récapitulatif

Filiale	Succursale
1. Impôt sur le bénéfice de liquidation	
<ul style="list-style-type: none"> • Impôt sur le bénéfice perçu sur le bénéfice de liquidation provenant de la réalisation des réserves latentes et sur le bénéfice ordinaire de la société (art. 80 al. 2 LIFD) 	<ul style="list-style-type: none"> • Impôt sur le bénéfice sur les réserves latentes en cas de transfert des actifs à un établissement principal étranger
2. Impôt anticipé sur le dividende de liquidation	
<ul style="list-style-type: none"> • Impôt anticipé dû sur le dividende de liquidation, à moins qu'une procédure de déclaration soit applicable (art. 4 al. 1 let. b et art. 20 LIA) 	<ul style="list-style-type: none"> • Absence d'impôt anticipé sur le transfert d'actifs de la succursale à l'établissement principal
3. Réduction pour participations	
<ul style="list-style-type: none"> • Réduction pour participation applicable au niveau de la société mère (art. 70 LIFD ; art. 106 al. 1 LI) 	<ul style="list-style-type: none"> • Réduction pour participation pas applicable

V. Conclusion

Le présent travail fait ressortir les différentes implications juridiques et fiscales liées à la création et l'exploitation d'une succursale et d'une filiale. Il apparaît que, dans bien des cas, la structure établissement principal – succursale semble plus légère et avantageuse que la structure société mère – filiale.

En effet, lors de la création, les pièces justificatives nécessaires pour l'inscription d'une succursale au registre au commerce (qui est par ailleurs déclarative, contrairement à celle de la filiale) sont beaucoup moins nombreuses. L'inscription nécessite moins de temps et est moins onéreuse. De même, sous l'angle fiscal, l'établissement d'une succursale n'entraîne jamais de prélèvement de droit de timbre d'émission, ce qui n'est pas forcément le cas lors de la fondation d'une filiale. Toutefois, du point de vue du droit fiscal international, une succursale ne peut invoquer les CDI, n'étant pas un résident d'un Etat contractant au sens de l'art. 4 Modèle OCDE. Cet élément peut ou pas être important pour l'entreprise, selon sa structure (internationale ou non).

Lors de l'exploitation, la structure établissement principal – succursale présente également des avantages puisqu'elle évite les conflits d'intérêts qui peuvent survenir entre les organes de la filiale et les organes de la société mère en raison des devoirs légaux de fidélité des administrateurs de la filiale de l'art. 717 CO. En revanche, la création d'une filiale présente l'indéniable avantage de pouvoir limiter la responsabilité de la société mère, cette dernière n'étant responsable qu'à concurrence de son apport à la filiale (art. 680 CO). Cet élément peut à lui seul être décisif. Cependant, comme nous l'avons vu, la responsabilité de la société mère peut tout de même être engagée dans certains cas.

D'un point de vue fiscal, les méthodes d'imposition seront différentes pour la succursale et pour la filiale en raison de leur assujettissement. Nous avons noté que la structure établissement principal – succursale (située en Suisse) permet une meilleure compensation des pertes qu'une structure mère-fille (située en Suisse) car la compensation est immédiate. L'absence d'intégration fiscale en droit fiscal suisse a pour conséquence que la société mère ne peut absorber les pertes de sa filiale (et vice versa). Par ailleurs, la structure établissement principal – succursale permet d'éviter les problèmes de prestations appréciables en argent ou de versements supplémentaires et donc des problèmes de reprise au niveau de l'impôt sur le bénéfice, de l'impôt anticipé (avec le calcul brut pour net) et du droit de timbre. Elle permet également à l'établissement principal de rapatrier des bénéfices de sa succursale sans qu'il n'y ait de conséquence au niveau de l'impôt sur le bénéfice ou au niveau de l'impôt anticipé. Enfin, cette structure est considérée sous l'angle de la TVA comme un seul sujet fiscal, de sorte que les livraisons de biens et les prestations de services effectuées sur le

territoire suisse entre l'établissement principal et sa succursale ne sont pas soumises à la TVA.

Toutefois, cette structure (tout comme la structure mère-fille) n'est pas à l'abri des reprises dans le cas des prix de transfert. Elle ne peut pas non plus en principe bénéficier de la réduction pour participations. Par ailleurs, bien que la filiale doive prélever l'impôt anticipé sur les bénéfices distribués à la société mère, elle peut en général en obtenir le remboursement et peut parfois bénéficier de la procédure de déclaration, lui évitant ainsi de devoir prélever l'impôt anticipé.

Lors de la suppression d'une filiale, cette dernière passe par une phase de dissolution puis de liquidation alors que la succursale doit simplement être radiée (l'inscription de la radiation étant d'ailleurs déclarative). D'un point de vue fiscal, la disparition de la succursale va entraîner une réalisation des réserves latentes selon la systématique fiscale si l'établissement principal se situe à l'étranger alors que la liquidation d'une filiale entraîne également à la fois l'impôt sur le bénéfice et l'impôt anticipé pour la société mère lors de la distribution de bénéfice bien que la réduction pour participations et la procédure de déclaration puissent être applicables.

La structure établissement principal – succursale paraît donc plus avantageuse. Toutefois, c'est en fonction du type d'entreprise, de son projet, de sa stratégie et de l'importance que l'entreprise attribue à ces divers facteurs juridiques et fiscaux qu'il sera possible de déterminer quelle structure sera la plus appropriée à son cas d'espèce car, en effet, comme il a déjà été mentionné, la volonté de décentraliser les activités de l'entreprise et de limiter les risques de responsabilité de la société mère peut être décisive.

Table des matières

I.	Introduction	1
II.	Création : filiale vs. succursale.....	3
A.	Aspects juridiques	3
1.	Fondation d'une filiale	3
a)	Phase de préparation	3
b)	Elaboration d'un acte constitutif	4
aa)	En général	4
bb)	Fondateurs et acte constitutif	4
cc)	Contenu de l'acte constitutif.....	5
dd)	Pièces justificatives et annexes de l'acte constitutif.....	7
c)	Réquisition d'inscription au registre du commerce	7
d)	Pièces justificatives pour toute fondation (simple et qualifiée).....	8
e)	Indications déjà contenues dans l'acte constitutif.....	12
f)	Pièces justificatives pour les « fondations qualifiées »	13
g)	Déclaration Lex Koller.....	16
2.	Etablissement d'une succursale.....	16
a)	Notion de succursale.....	16
b)	Inscription d'une succursale au registre du commerce	17
c)	La succursale suisse d'une société suisse.....	18
aa)	La raison de commerce de la succursale	18
bb)	Réquisition	19
cc)	Pièces justificatives pour inscription d'une succursale suisse de société suisse	19

d)	La succursale suisse d'une société étrangère	21
aa)	Raison de commerce d'une succursale suisse de société étrangère.....	21
bb)	Réquisition	22
cc)	Pièces justificatives	22
3.	Récapitulatif	24
B.	Aspects fiscaux lors de la création	25
1.	Assujettissement.....	25
2.	Prélèvement ou non d'un droit de timbre d'émission	27
3.	Récapitulatif	29
III.	Exploitation : filiale vs. succursale.....	29
A.	Aspects juridiques	29
1.	Structure et organisation	29
2.	Devoirs et conflits d'intérêts	31
a)	Conflits d'intérêt entre les organes de la société mère et les organes de la filiale	31
b)	Absence de conflit d'intérêts entre la succursale et le siège	33
3.	Responsabilité	33
a)	Responsabilité des organes de la filiale	33
b)	Responsabilité de la société mère pour les actes de sa filiale.....	34
c)	Responsabilité de la succursale	37
4.	Récapitulatif	37
B.	Aspects fiscaux.....	38
1.	Détermination du bénéfice imposable.....	38
a)	Détermination du bénéfice imposable de la filiale.....	38
aa)	Détermination du bénéfice imposable d'une filiale suisse de société suisse	38

bb)	Détermination du bénéfice imposable d'une filiale suisse de société étrangère.....	39
b)	Détermination du bénéfice imposable de la succursale	39
aa)	Détermination du bénéfice imposable d'une succursale suisse de société suisse	39
bb)	Détermination du bénéfice imposable d'une succursale suisse de société étrangère	40
2.	Déduction des pertes.....	42
a)	Traitement des pertes de la filiale	42
b)	Traitement des pertes de la succursale.....	43
c)	Analyse comparée du traitement des pertes succursale/filiale.....	44
aa)	Report de pertes mère-fille	44
bb)	Report de pertes siège-succursale	45
3.	Réduction pour participations.....	45
a)	Structure établissement principal/succursale (répartition selon la méthode directe).....	47
b)	Structure société mère-filiale.....	47
4.	Prestations appréciables en argent, versements supplémentaires et prix de transfert	47
a)	Prestations appréciables en argent	47
b)	Versements supplémentaires	49
c)	Prix de transfert	50
5.	Dividendes et rapatriements de bénéfice	52
a)	Impôt sur le bénéfice	52
b)	Impôt anticipé.....	53
aa)	Dividende versé par une filiale suisse à une société mère suisse	53
bb)	Dividende versé par une filiale suisse à une société mère étrangère.....	55

cc)	Rapatriement de bénéfice d'une succursale suisse à un établissement principal en Suisse	58
6.	Principe de non discrimination en droit fiscal international.....	60
7.	Redevances et intérêts	61
8.	Impôt sur le capital.....	62
a)	La filiale.....	62
b)	La succursale	63
c)	Analyse comparée de l'imposition sur le capital filiale/succursale.....	64
9.	TVA.....	65
a)	Succursale	65
b)	Filiale	67
IV.	Suppression d'une filiale et d'une succursale	68
A.	Aspects juridiques	68
1.	Filiale.....	68
a)	Dissolution.....	68
aa)	Cas de dissolution	68
bb)	Réquisition de la dissolution et pièces justificatives	70
cc)	Dissolution d'office	71
b)	Liquidation.....	72
aa)	Bilan d'ouverture et appel aux créanciers	73
bb)	Réalisation des actifs, paiement des dettes et bilan de clôture	73
cc)	Répartition du produit de liquidation	74
c)	Radiation du registre du commerce	74
aa)	Réquisition de radiation.....	74
bb)	Pièces justificatives pour la radiation	74
2.	Succursale.....	75

a) Radiation d'une succursale par réquisition.....	75
b) Radiation d'office	76
c) Approbation des autorités fiscales de la Confédération et du Canton.....	77
3. Récapitulatif	77
B. Aspects fiscaux.....	79
1. Filiale.....	79
2. Succursale.....	79
3. Récapitulatif.....	80
V. Conclusion.....	80

Bibliographie

I. Ouvrages, thèses et articles de revue

ALTENPOHL Martina, Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530–1186 OR, 3^{ème} éd., Bâle 2008 (cité : CB CO II-ALTENPOHL)

ATHANAS Peter/GIGLIO Giuseppe, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83–222, 2^{ème} éd., Bâle 2008 (cité : CB LIFD I-ATHANAS/GIGLIO)

BAUEN Marc/BERNET Robert/ROUILLER Nicolas, La société anonyme suisse, Zurich 2007 (cité : BAUEN/BERNET/ROUILLER)

BAUER-BALMELLI Maja/OMLIN Lucia, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83–222, 2^{ème} éd., Bâle 2008 (cité : CB LIFD I-BAUER-BALMELLI/OMLIN)

BERDOZ Denis, Commentaire romand impôt fédéral direct, Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008 (cité : CR LIFD-BERDOZ)

BÖCKLI Peter, Schweizer Aktienrecht, 4^{ème} édition, Zurich 2009 (cité : BÖCKLI)

BREALEY Richard/MYERS Stewart/Allen Franklin, Principes de gestion financière, édition française dirigée par Thibierge Christophe, 8^{ème} éd., Paris 2006 (cité : BREALEY/MYERS /ALLEN)

BUGNON Marc, Commentaire romand impôt fédéral direct, Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008 (cité : CR LIFD-BUGNON)

CAMENZIND Alois/HONAUER Niklaus/VALLENDER Klaus A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Eine Wegleitung für Unternehmer,

- Steuerberater und Studierende, Berne 2000 (cité : CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER)
- CHAPPUIS Christine, La responsabilité fondée sur la confiance, SJ 1997, p. 65 ss (cité : CHAPPUIS, responsabilité)
- CHAPPUIS Fernand, L'acte constitutif de la Sàrl selon le nouveau droit, dans: REPRAX 2006 (3), p. 1 ss (cité : Chappuis, L'acte)
- CHAUDET François/CHERPILLOD Anne, Droit suisse des affaires, 2^{ème} éd., Bâle 2004 (cité : CHAUDET/CHERPILLOD, Droit suisse des affaires).
- CHERPILLOD Ivan, Commentaire romand Code des obligations II, art. 530-1186 CO, Art. 22-33 LBVM, avec une introduction à la Loi sur la fusion, Bâle 2008 (cité : CR CO II-CHERPILLOD)
- CORNU Gérard, Vocabulaire juridique, PUF, Quadrige, 7^{ème} édition, Paris 2005 (cité : CORNU, Vocabulaire juridique)
- DANON Robert, Commentaire romand impôt fédéral direct, Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008 (cité : CR LIFD-DANON)
- DE VRIES REILINGH Daniel, La double imposition intercantonale, Berne 2005 (cité : DE VRIES REILINGH)
- DIEBOLD François, Les succursales suisses d'entreprises étrangères, thèse Fribourg 1957, Lausanne 1958 (cité : DIEBOLD)
- DUSS Marco/VON AH Julia, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bâle 2005 (cité : CB LIA-DUSS/VON AH)

DUSS Marco/VON AH Julia/SIEBER Roman, Bundesgesetz über Stempelabgaben (StG),
Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht III/3, Bâle 2006 (cité : CB LT-
DUSS/VON AH/SIEBER)

DUTOIT Bernard, Droit international privé suisse: commentaire de la loi fédérale du
18 décembre 1987, Bâle 2005 (cité : CR LDIP-DUTOIT)

FORSTMOSER Peter/MEIER-HAYOZ Arthur/NOBEL Peter, Schweizerisches Aktienrecht,
Bern 1996 (cité : FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL)

FREY Hans, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die
direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83–222, 2^{ème} éd., Bâle 2008 (cité : CB LIFD-
FREY)

GAUCH Peter, Der Zweigbetrieb im schweizerischen Zivilrecht, Zürich 1974 (cité :
GAUCH)

GIRSBERGER Daniel/RODRIGUEZ Rodrigo, Basler Kommentar Internationales Privatrecht,
2^{ème} éd., Bâle 2007 (cité : CB LDIP-GIRSBERGER/RODRIGUEZ)

GLAUSER Pierre-Marie, Apports et impôt sur le bénéfice, Le principe de détermination
dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Genève/Zurich/Bâle
2005 (cité : GLAUSER, Bénéfice)

GLAUSER Pierre-Marie, Head Office / Branch Relationships from the Perspective of
Swiss VAT, dans International VAT Monitor, Janvier-Février 2010, p. 31 ss.
(cité : GLAUSER)

GWELESSIANI Michael, Praxiskommentar zur Handelsregisterverordnung, Zurich 2008
(cité : GWELESSIANI)

HÖHN Ernst/MÄUSLI Peter, Interkantonaies Steuerrecht, 4^{ème} éd., Berne 1999 (cité :
HÖHN/MÄUSLI)

- KÜNG Manfred, Berner Kommentar, Art. 927–943 OR, Berne 2001 (cité : KÜNG)
- LEUTENEGGER Willi, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000 (cité : LEUTENEGGER)
- LOCHER Peter, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Unter Berücksichtigung des Steuerharmonisierungs- sowie des bernischen Steuergesetzes, Berne 1999 (cité : LOCHER, Droit fiscal intercantonal)
- LOCHER Peter, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2^{ème} éd., Berne 2000 (cité : LOCHER, Droit fiscal international)
- LOMBARDINI Carlo, Commentaire romand Code des obligations II, art. 530-1186 CO, art. 22-33 LBVM, avec une introduction à la Loi sur la fusion, Bâle 2008 (cité : CR CO II-LOMBARDINI)
- LOMBARDINI Carlo/CLEMETSON Caroline, Commentaire romand Code des obligations II, art. 530-1186 CO, art. 22-33 LBVM, avec une introduction à la Loi sur la fusion, Bâle 2008 (cité : CR CO II-LOMBARDINI/CLEMETSON)
- MÄUSLI-ALLENSPACH Peter/OERTLI, Mathias, Das schweizerische Steuerrecht - Das schweizerische Steuerrecht, Ein Grundriss mit Beispielen, 5^{ème} éd., Muri bei Bern 2008 (cité : MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI)
- MEISTERHANS Clemens, Prüfungspflicht und Kognitionsbefugnis in der Handelsregisterbehörde, thèse Zurich 1996 (cité : MEISTERHANS)
- MOLLARD Pascal/MAY CANELLAS Marie-Chantal, Commentaire article par article de la nouvelle LTVA, Annexe 3, dans : Mollard Pascal/Oberson Xavier/Tissot Benedetto Anne, Traité TVA, Bâle 2009, p. 1077 ss (cité : MOLLARD/MAY CANELLAS)

MOLLARD Pascal/OBERSON Xavier/TISSOT Benedetto Anne, *Traité TVA*, Bâle 2009
(cité : MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO)

OBERSON Xavier, *Droit fiscal suisse*, 3^{ème} éd., Bâle 2007 (cité : OBERSON, *Droit fiscal suisse*)

OBERSON Xavier, *La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international*, *Festschrift SRK - Mélanges CRC*, Editions Bis et Ter, Lausanne 2004, p. 213 ss
(cité : OBERSON, *Droit fiscal suisse*)

OBERSON Xavier, *Précis de droit fiscal international*, 3^{ème} éd., Berne 2008 (cité : OBERSON, *bénéficiaire effectif*)

OBERSON Xavier/HINNY Pascal, *Commentaire LT*, Genève/Zurich/Bâle 2006 (cité : OBERSON/HINNY, *Commentaire LT*)

PASCHOUD Jean-Blaise/ROLLI Bernard, *Commentaire romand impôt fédéral direct*, *Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008 (cité : CR LIFD-PASCHOUD/ROLLI)

PETER Henry, *Contrôle, prise de contrôle, groupes*, *fiches juridiques suisses* 405, Genève 1999 (cité : PETER, *Groupes*)

RAYROUX François, *Commentaire romand Code des obligations II*, art. 530-1186 CO, art. 22-33 LBVM, avec une introduction à la Loi sur la fusion, Bâle 2008 (cité : CR CO II-RAYROUX)

RIVIER Jean-Marc/ROCHAT PAUCHARD Annie, *Droit fiscal suisse*, *La Taxe sur la valeur ajoutée*, Fribourg 2000 (cité : RIVIER/ROCHAT PAUCHARD)

RUEDIN Roland, *Droit des sociétés*, 2^{ème} éd., Berne 2007 (cité : RUEDIN, *Droit des sociétés*)

SAUERWEIN Nina, La responsabilité de la société mère, Panorama des moyens de protection des actionnaires minoritaires et des créanciers de sociétés dominées, thèse Genève 2005, Berne 2006 (cité : SAUERWEIN)

SCHÄR Daniel, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83–222, 2^{ème} éd., Bâle 2008 (cité : CB LIFD I-SCHÄR)

SCHENKER Franz, Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530–1186 OR, 3^{ème} édition, Bâle 2008 (cité : CB CO II-SCHENKER)

SIMONEK Madeleine/NORDIN Michael, Bundesgesetz über Stempelabgaben (StG), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht III/3, Bâle 2006 (cité : CB LT-SIMONEK/NORDIN)

STÄUBLI Christoph, Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530–1186 OR, 3^{ème} éd., Bâle 2008 (cité : CB CO II-STÄUBLI)

VIANIN Guillaume, Commentaire romand Code des obligations II, art. 530-1186 CO, art. 22-33 LBVM, avec une introduction à la Loi sur la fusion, Bâle 2008 (cité : CR CO II-VIANIN)

VON BÜREN Roland, Der Konzern, Schweizerisches Privatrecht VIII/6, Bâle 1997 (cité : VON BÜREN)

VON PLANTA Andreas, Verantwortlichkeitsrecht, in Festschrift für Frank Vischer zum 60. Geburtstag, Zurich (Schultess Polygraphischer Verlag) 1983, p. 597 ss. (cité : VON PLANTA)

II. Autres sources

Circulaire AFC n°10 du 15 juillet 2005 concernant la procédure de déclaration pour dividendes de source suisse versés à des sociétés étrangères détenant des participations importantes, basée sur l'art. 15 par. 1 de l'Accord sur la fiscalité de l'Épargne avec la CE

Circulaire AFC n°27 du 17 décembre 2009

Circulaire AFC n°6 du 22 décembre 2004 concernant la procédure de déclaration pour dividendes de source suisse versés à des sociétés étrangères détenant des participations importantes

Circulaire de la Conférence Suisse des impôts (CSI) « Déduction des pertes des périodes antérieures dans les répartitions intercantionales » du 17 décembre 2003

Commentaire du modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée, juillet 2008

Communication de l'OFRC du 9 août 2001 relative aux apports en nature et aux reprises de biens

Communication OFRC 1/08 – 17 octobre 2008

Communication OFRC 1/09 – 12 mars 2009

Communication OFRC 4/09 – 17 décembre 2009

Directive à l'attention des autorités du registre du commerce concernant l'examen des raisons de commerce et des noms du 1er avril 2009

Directive de l'OFRC du 13 janvier 1998 concernant l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger

Directive du Conseil du 23 Juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents 90/435/CEE (JO L 225 du 20 août 1990)

Lettre-circulaire de l'AFC du 28 janvier 2010 « Taux d'intérêt 2010 déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent » (2-072-DV-2010-f)

Lettre-circulaire de l'AFC du 7 mai 2010 « Taux d'intérêt 2010 admis fiscalement sur les avances ou les prêts en monnaies étrangères » (2-076-DV-2010-f)

Manuel suisse d'audit (MSA), Tome 1 – Tenue de la comptabilité et établissement des comptes, 2ème édition, Zurich 2009 (cité : MANUEL SUISSE D'AUDIT [MSA])

Message concernant la révision du code des obligations (Droit de la société anonyme et droit comptable ; adaptation des droit de la société en nom collectif, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce) du 21 décembre 2007, FF 2007, p. 1407 ss