

## PARTIE I : restructuration

### Question I.1. Vente de l'activité de construction (10 points)

Présentez aux frères Gürber les possibilités juridiques qui s'offrent à eux pour la vente de l'activité de construction et expliquez en quoi elles diffèrent. Citez les articles de loi pertinents.

#### Proposition de solution

En principe, il existe 4 possibilités :

1. Transfert de l'activité de construction, comme partie de la fortune de Gürber SA, à une autre société au sens d'une scission selon la LFus (art. 29 let. b LFus), puis vente à des tiers des parts sociales ou des droits de participation détenus.
2. Transfert de l'activité de construction, comme partie de la fortune de Gürber SA, à un autre sujet de droit privé au sens d'un transfert de patrimoine selon la LFus (art. 69 à 77 LFus), p. ex. à une société affiliée nouvelle ou existante, puis vente à des tiers des parts sociales de cette société affiliée.
3. Création d'une filiale par Gürber SA, la partie « activité de construction » de l'exploitation étant investie comme apport en nature et une constitution par apports en nature avec projet de reprise de biens (fondation par apports en nature au sens des art. 629 à 635a CO, en particulier art. 634 CO), puis vente à un tiers de ces parts de la filiale.
4. Vente à un tiers de l'activité de construction par successions à titre singulier

Les variantes 1 et 2 sont prévues par la loi sur la fusion. Les variantes 3 et 4 peuvent être exécutées en dehors de la loi sur la fusion. Dans le cadre de la LFus ainsi que pour la variante 3, l'activité de construction peut être transférée comme un tout tandis que la succession à titre singulier s'applique pour la variante 4, c'est-à-dire que des contrats, etc. doivent être transférés individuellement.

Pour la scission (variante 1) selon la LFus, les frères Gürber, en qualité d'actionnaires de Gürber SA, reçoivent directement des droits de participation de la société objet de la scission. En cas de transfert de patrimoine (variante 2), la contrepartie revient à Gürber SA pour l'activité de construction transférée.

La scission (variante 1) requiert également (entre autres documents), outre un contrat de scission écrit (ou un projet de scission en cas de reprise par une société à constituer (cf. art. 36 al. 2 LFus)) qui sera signé par les organes supérieurs de direction ou d'administration (art. 36 al. 1 LFus), une décision de l'AG faisant l'objet d'un acte authentique (art. 44 LFus). Le transfert de patrimoine (variante 2) requiert « uniquement » un contrat de transfert écrit qui sera signé par les organes supérieurs de direction ou d'administration. Un acte authentique n'est nécessaire que si des immeubles sont aussi transférés (art. 70 LFus), ce qui n'est pas le cas en l'espèce. En aucun cas une décision de l'AG n'est requise.

Contrairement au transfert de patrimoine (variante 2), la scission (variante 1) requiert 3 avis aux créanciers. En cas de scission (variante 1), les deux sociétés participantes sont solidairement responsables des dettes de l'autre société (art. 47 LFus). En cas de transfert de patrimoine (variante 2), la société transférante est responsable des dettes transférées pendant trois ans (art. 75 LFus).

Dans le cadre de la reprise de biens envisagée (variante 3, sous-variante), il faut préalablement constituer une nouvelle société. Lors de la vente de l'activité de construction selon la variante 4, cela n'est pas nécessaire, mais l'ensemble des droits et obligations doivent être transférés individuellement.

### **Question I.2. Partage de la société Gürber SA restante (10 points)**

Après la scission de l'activité de construction, Gürber SA comprend encore le portefeuille d'immeubles, la gérance des immeubles et l'activité d'entreprise générale. Indépendamment des répercussions fiscales, présentez les possibilités de partage de l'entreprise après la vente de l'activité de construction en une société LUKAS SA (immeubles et gérance des immeubles) et une société GEORG SA (immeubles et activité d'entreprise générale). Formulez une recommandation quant à la solution qui devrait être choisie et justifiez votre réponse.

#### **Proposition de solution**

##### **Possibilité 1 :**

Séparation de même valeur (selon art. 29 ss. LFus) de la partie immeubles GEORG et de l'activité d'entreprise générale, puis changement de raison sociale de Gürber SA en LUKAS SA. Dans la société LUKAS SA, il reste donc la partie immeubles LUKAS et la gérance des immeubles. Échange d'actions ultérieur.

##### **Possibilité 2 :**

Création d'une nouvelle société GEORG SA à parts égales par les deux frères LUKAS et GEORG et apport de la partie fortune (immeubles GEORG et activité d'entreprise générale) par transfert de patrimoine (selon art. 69 ss. LFus). Changement de raison sociale de Gürber SA en LUKAS SA, rassemblant encore après le transfert de patrimoine la partie immeubles LUKAS et la gérance des immeubles. Échange d'actions ultérieur.

##### **Possibilité 3 :**

Transfert de la partie fortune GEORG dans une nouvelle filiale devant être constituée sous le nom de GEORG SA (par apports en nature), avec vente ultérieure des actions de GEORG SA par Gürber SA aux deux actionnaires ; il est aussi possible (si cela est admis par le droit commercial) que les actions de GEORG SA soient versées sous forme de dividendes en nature. Changement de raison sociale de Gürber SA en LUKAS SA, rassemblant encore, après le transfert, la partie immeubles LUKAS et la gérance des immeubles. Échange d'actions ultérieur.

##### **Possibilité 4 :**

Il y aurait encore la variante des ventes individuelles (droits et obligations selon succession à titre singulier) pour l'activité d'entreprise générale ainsi que pour certains immeubles à une nouvelle société GEORG SA à constituer. Changement de raison sociale de Gürber SA en LUKAS SA, rassemblant encore, après les ventes, la partie immeubles LUKAS et la gérance des immeubles. Puis, compensation de valeur (mais pas réalisable en pratique).

S'agissant du déroulement et de la responsabilité, la possibilité 2 ou 3 est recommandée, étant précisé que la possibilité 3 n'entre pas en ligne de compte vu les conditions de la Circulaire n° 5, p. 68 ss. (notamment celle prévoyant que, pendant les cinq années suivant le démembrement, les avoirs transférés ou la participation à la filiale reprenante ne peuvent pas être transférés).

**Question I.3. Conditions d'un transfert sans incidence fiscale (20 points)**

Expliquez sous quelles conditions la scission de l'activité de construction et le partage en LUKAS SA et GEORG SA peuvent intervenir sans incidence fiscale et présentez les conclusions que l'on peut en tirer. Précisez si les conditions peuvent être respectées en l'espèce et si Lukas Gürber peut continuer à prendre en charge la gérance des immeubles.

**Proposition de solution**

Une exploitation ou une partie distincte d'exploitation peut faire l'objet d'une scission ou d'un transfert à la valeur comptable, sans incidence fiscale, à une société nouvelle ou existante, sans qu'un délai de blocage ne doive ensuite être respecté concernant la vente des actions. Une scission en vue d'une vente est donc possible.

Les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées en cas de scission, mais, de façon cumulative :

- 1) l'obligation fiscale reste valable en Suisse
- 2) les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice jusqu'à présent sont reprises
- 3) une ou plusieurs exploitations ou parties distinctes d'exploitation sont transférées
- 4) les personnes morales existant après la scission poursuivent une exploitation ou une partie distincte d'exploitation.

En l'espèce, les conditions 1) et 2) peuvent être respectées.

Pour le respect de la condition 3), il est nécessaire que les branches objet de la scission, c'est-à-dire à la fois la branche construction et la branche immeubles/entreprise générale de GEORG SA et immeubles/gérance des immeubles de LUKAS SA représentent chacune une exploitation au sens du droit fiscal.

Ceci est indubitablement le cas pour la branche construction.

Il convient donc de chercher à savoir si les branches immeubles/entreprise générale et immeubles/gérance des immeubles remplissent les conditions préalables qui, sur le plan fiscal, s'appliquent à une exploitation. Selon la Circulaire n° 5 « Restructurations » de l'AFC du 1<sup>er</sup> juin 2004, la détention et la gestion de propres immeubles constituent une exploitation si les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

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

La valeur comptable des immeubles de Gürber SA s'élève à CHF 17 166 000 environ et les recettes locatives à CHF 1 673 000 environ. En plus de ces immeubles, Gürber SA gère aussi des immeubles de proches et de tiers. Au total, les honoraires de gestion s'élèvent à CHF 190 000. Plusieurs personnes travaillent à plein temps dans le cadre de la gérance des immeubles.

Sur la base de frais de personnel usuels sur le marché compris entre CHF 80 000 et CHF 100 000 pour un poste à plein temps, le montant 20 fois supérieur requis pour l'ensemble du portefeuille d'immeubles est tout juste atteint. Il ne l'est cependant pas en cas de partage à parts égales.

Ainsi, le portefeuille d'immeubles dans son ensemble présente les caractéristiques d'une exploitation autonome ; après le partage en LUKAS SA et GEORG SA, les avoirs ne sont cependant plus suffisants pour remplir les critères d'une exploitation.

Avec l'activité d'entreprise générale, il existe tout de même une exploitation pour GEORG SA. Pour LUKAS SA, la poursuite de la gérance des immeubles est nécessaire pour remplir l'exigence d'exploitation.

Pour les deux transactions, les éléments suivants s'appliquent donc :

### **Scission activité de construction**

La branche construction remplit indubitablement l'exigence d'exploitation. Le portefeuille des immeubles de Gürber SA constitue à lui seul une exploitation autonome. Avec les parties distinctes d'exploitation entreprise générale et gérance des immeubles, les conditions-cadres fiscales de l'exigence d'exploitation sont remplies (condition 3). En l'espèce, la poursuite de l'exploitation (condition 4) est également satisfaite ; elle doit l'être à la date de la scission (pas de délai fixe).

Pour la vente ultérieure des actions, les frères Gürber réalisent un gain en capital privé exonéré d'impôt, pour autant que les conditions d'une liquidation partielle indirecte ne soient pas réunies. Dans la mesure où seule la substance nécessaire à l'exploitation est transférée à la nouvelle société Gürber Bau SA, la problématique de la liquidation partielle indirecte n'existe pas.

### **Partage entre LUKAS SA et GEORG SA**

Les portefeuilles d'immeubles qui doivent être partagés ne satisfont pas à l'exigence fiscale d'exploitation (condition 3). Les deux branches gérance des immeubles et entreprise générale ne constituent pas des parties distinctes d'exploitation. On peut partir du principe que les deux portefeuilles d'immeubles partagés constituent, avec les parties distinctes d'exploitation gérance et entreprise générale, une exploitation au sens du droit fiscal. En l'espèce, la poursuite de l'exploitation (condition 4) doit être satisfaite. Dans la mesure où le portefeuille d'immeubles satisfait tout juste à l'exigence d'exploitation, la poursuite des deux parties distinctes d'exploitation gérance et entreprise générale est nécessaire. Cette condition est remplie à la date de la scission (pas de délai fixe).

### **Échange d'actions**

Immédiatement après la scission, les droits de participation doivent être échangés par les personnes physiques de façon à ce que chacune deviennent propriétaire unique d'une société anonyme.

Sur le plan juridique, l'échange d'actions constitue certes une combinaison de deux transactions commerciales, mais les deux actionnaires ne réalisent pas de produit de la vente librement disponible (évaluation positive en ce qui concerne la remarque selon laquelle la détention d'actions dans la fortune privée serait considérée comme condition pour un gain en capital exonéré d'impôt).

La cession de droits de participation à des sociétés immobilières est soumise à l'impôt sur les gains immobiliers dès lors que le transfert de la participation a pour effet de transférer le contrôle de la société et donc le pouvoir de disposer des biens-fonds de la société. La cession doit porter sur plus de 50 % des parts. En cas de cession d'une participation inférieure

ou égale à 50 %, le droit de disposer économiquement n'est pas transféré. Dans le cadre du présent échange d'actions, ce sont à la fois 50 % des droits de participation et des droits de vote qui sont transférés. Il n'y a donc pas d'assujettissement à l'impôt sur les gains immobiliers.

En l'absence de mutation économique sur des immeubles, il n'y a pas non plus de droits de mutation.

Si, après l'échange d'actions, le droit de disposer économiquement est transféré à une société immobilière, ceci déclenche l'assujettissement à l'impôt sur les gains immobiliers et aux droits de mutation.

#### **Question I.4. Autres conséquences fiscales (7 points)**

Pour chaque société impliquée, montrez si les transactions prévues ont des répercussions sur les impôts indirects. Ce faisant, partez du principe qu'un transfert sans incidence fiscale est possible. Citez les articles de loi pertinents. Tenez également compte des annexes 1.c et 1.d.

#### **Proposition de solution**

Gürber SA :

Droits d'émission

Droit de négociation

Impôt anticipé

TVA

Impôt sur les gains immobiliers

Droits de mutation

Pas d'incidence selon l'art. 6 al. 1 let. a<sup>bis</sup> LT

Pas d'incidence selon l'art. 14 al. 1 let. i LT

Pas d'incidence selon l'art. 5 al. 1 let. a LIA

Procédure de déclaration

Pas d'incidence selon § 1 al. 1 / § 4 al. 1 ch. 5 GGStG LU

Pas d'incidence selon § 3 al. 1 ch. 5 HStG LU

Gürber Bau SA :

Droits d'émission

TVA

Pas d'incidence selon l'art. 6 al. 1 let. a<sup>bis</sup> LT

Procédure de déclaration

LUKAS SA :

Droits d'émission

TVA

Droits de mutation

Pas d'incidence selon l'art. 6 al. 1 let. a<sup>bis</sup> LT

Procédure de déclaration

Pas d'incidence selon § 3 al. 1 ch. 5 HStG LU

GEORG SA :

Droits d'émission

TVA

Droits de mutation

Pas d'incidence selon l'art. 6 al. 1 let. a<sup>bis</sup> LT

Procédure de déclaration

Pas d'incidence selon § 3 al. 1 ch. 5 HStG LU

#### **Question I.5. Transfert de contrats de travail (11 points)**

Lukas Gürber craint que les deux collaborateurs expérimentés

- Franz Müller, 58 ans, 27 ans d'ancienneté, taux d'occupation de 100 %, salaire annuel de CHF 80 000

- Gerda Lucci, 56 ans, 22 ans d'ancienneté, taux d'occupation de 20 %, salaire annuel de CHF 16 000

refusent de travailler pour un nouveau propriétaire. Expliquez aux frères Gürber quelles sont les obligations d'information vis-à-vis des collaborateurs et précisez si les collaborateurs peuvent s'opposer à la transition vers la nouvelle société. Dites également si et à concurrence de quel montant les deux collaborateurs ont droit au versement d'une indemnité de départ. Citez les articles de loi pertinents.

### Proposition de solution

Il ressort des faits que ces deux employés sont obligatoirement issus du domaine de la «construction».

En cas de **scission**, les travailleurs doivent être consultés avant la prise de décision par l'AG (art. 50 lu en association avec l'art. 28 LFus). Selon l'art. 28 LFus, il convient à cet égard de renvoyer à l'art. 333a CO. Les travailleurs (ou, si elle existe, la représentation des travailleurs) doivent être informés avant l'exécution :

-du motif du transfert ;

-des conséquences juridiques, économiques et sociales du transfert pour les travailleurs.

Selon l'art. 49 LFus, les transferts de rapports de travail sont régis par l'art. 333 CO. Selon l'art. 333 CO, un salarié peut refuser le transfert de son rapport de travail à l'acquéreur. Dans ce cas, son rapport de travail prend fin à l'expiration du préavis légal de résiliation (art. 333 al. 1 lu en association avec l'al. 3 CO). Pour les deux collaborateurs de longue date, le préavis légal de résiliation est de 3 mois (art. 335c al. 1 CO) et ni le préavis contractuel, ni le préavis de résiliation de la CCT généralement applicable pour le secteur principal de la construction ne s'applique.

Dans le cas du **transfert de patrimoine**, la représentation des travailleurs (ou, à défaut, les travailleurs) doit aussi impérativement être consultée (art. 77 LFus). Pour le reste, ce qui a été exposé pour la scission s'applique par analogie.

S'ils sont correctement consultés, les deux collaborateurs ne peuvent ni empêcher, ni retarder la scission ou le transfert de patrimoine.

Les deux travailleurs étant âgés de plus de 50 ans et ayant plus de 20 ans d'ancienneté, ils auraient droit, s'ils étaient licenciés, à une indemnité de départ selon l'art. 339b CO. S'agissant de Franz Müller, les prestations de remplacement selon l'art. 339d CO (caisse de pension) s'appliquent toutefois, de sorte que Franz Müller ne peut prétendre à une indemnité de départ.

Les revenus de Gerda Lucci, en revanche, sont inférieurs au salaire LPP coordonné ou assuré. Elle a donc droit à une indemnité de départ selon l'art. 339b CO, lu en association avec l'art. 339d CO. Le montant de l'indemnité de départ est légalement compris entre 2 et 8 mois de salaire (art. 339c al. 1 lu en association avec l'al. 2 CO).

Un accord contractuel portant sur l'indemnité de départ et allant plus loin que la règle légale reste réservé. La convention nationale CCT applicable ne contient pas de règle.

**Question I.6. Plan de déroulement (22 points)**

Établissez pour les frères Gürber un plan de déroulement montrant les étapes nécessaires et la procédure de structuration de la vente de l'activité de construction, et présentant les documents nécessaires.

**Proposition de solution**

Étape	Documents
Obtention de ruling fiscal pour l'intégralité du projet (vente activité de construction, scission GEORG SA et échange d'actions)	Ruling fiscal
<b>Vente de l'activité de construction par transfert de patrimoine selon la LFus (variante 2 selon exercice I.1)</b>	
Constitution Gürber Bau SA	Acte de fondation, statuts, rapport de fondation (apport en nature ou reprise de biens envisagée), confirmation d'audit, décision CA avec pouvoir de signature, fixation de l'exercice comptable, tout au plus domicile, etc., inscription registre du commerce, décision CA concernant le registre des actions, tout au plus décision CA concernant l'émission d'actions après publication à la FO SC (!)
Information travailleurs / représentation des travailleurs	Pas de prescription de forme, recommandation : par écrit
Consultation de la représentation des travailleurs	En cas de scission et de transferts de patrimoines, l'art. 333a CO s'applique.
Réflexions fiscales	- traiter de manière conclusive sous forme de scission. Triple exigence d'exploitation afin d'éviter le délai de protection pour la vente ultérieure - effet rétroactif fiscal au 1.1.
Réflexions juridiques pour un transfert rétroactif au 1.1.	Inventaire au 1.1 (transferts de patrimoines) / aucun bilan intermédiaire en cas de scission si transfert dans un délai de 6 mois,
Réflexions concernant la protection des créanciers	Scission : selon les art. 45-47 LFus Transferts de patrimoines : selon l'art. 75 LFus
Réflexions concernant la révision	Scission : examen selon l'art. 40 LFus / Transferts de patrimoines : indications à l'annexe selon l'art. 74 LFus / examen dans le cadre de la révision annuelle
Transfert de patrimoine à Gürber Bau SA	Contrat de transfert de patrimoine, inventaire, liste des travailleurs, liste des contrats, décision CA (nécessaire uniquement si tous les membres du CA ne signent pas le contrat de transfert de patrimoine), inscription registre du commerce
<b>Variante 1 selon exercice I.1 : vente de l'activité de construction moyennant</b>	

<b>Séparation (scission) symétrique de Gürber Bau SA</b>	Projet de scission écrit, qui doit être signé par les organes supérieurs de direction ou d'administration (art. 36 al. 1 LFus), et décision AG faisant l'objet d'un acte authentique (art. 44 LFus)
	<b>Documents de fondation pour la nouvelle société Gürber Bau SA (comme ci-dessus pour transfert de patrimoine)</b>
	<b>Trois avis aux créanciers</b>
Déclaration TVA, assurances sociales pour Gürber Bau SA	Formulaires correspondants
Informations des fournisseurs, clients, banques, etc.	
Procédure déclaration TVA	Formulaire
Vente actions Gürber Bau SA à Neuling Bau SA	Contrat de vente



Exécution contrat de vente	Hypothèse : Décision CA concernant inscription nouvel actionnaire au registre des actions et approbation du transfert d'actions ; mise à jour registre des actions
----------------------------	---

## **PARTIE II : Intégration dans le groupe Neuling**

### **Question II.1. Consolidation (3 points)**

Pour Pius Neuling, déterminez si, à partir de 2016, la loi impose l'établissement de comptes consolidés pour Neuling Bau SA et citez les articles de loi pertinents. Justifiez votre réponse et formulez une recommandation.

#### **Proposition de solution**

Selon l'art. 963 al. 1 CO, des comptes consolidés doivent être établis quand une personne morale tenue d'établir des comptes contrôle une ou plusieurs entreprises. C'est le cas en l'espèce.

Ensemble, les entreprises n'atteignent pas la valeur seuil prévue à l'art.963a al. 1 CO, ce qui conduit en principe à une exemption de l'obligation d'établir des comptes consolidés.

Selon l'art. 963a al. 2 CO, des comptes consolidés doivent également être établis quand cela est nécessaire pour garantir une appréciation fiable de sa situation économique.

Selon MSA V.4.3.3, une appréciation fiable de la situation économique sans comptes consolidés n'est possible que dans le cadre de rapports de participation et d'échanges internes au groupe, ainsi que si l'impact des devises étrangères est limité. En cas de doute, le conseil d'administration doit partir du principe qu'il existe une obligation d'établir des comptes consolidés.

En l'espèce, l'impact des devises étrangères ne joue pas de rôle mais, selon l'exercice, il existe des rapports d'échange mutuels intensifs (avoirs et dettes mutuels, échange mutuel de collaborateurs, travaux dans le cadre de sous-ententes pour les sociétés du groupe, construction de bâtiments pour la société Immobilien SA). En outre, des bailleurs de capitaux étrangers sont impliqués à différents niveaux. C'est la raison pour laquelle il faut partir du principe qu'il existe, en l'espèce, une obligation d'établissement de comptes consolidés pour Neuling Bau SA.

### **Question II.2. Éléments des comptes consolidés (2 points)**

Indépendamment de la réponse à la question II.1 : si des comptes consolidés doivent être établis selon le code des obligations, quelles en sont les composantes en l'espèce ?

#### **Proposition de solution**

En l'espèce, des comptes consolidés selon une norme reconnue ne sont pas nécessaires. C'est la raison pour laquelle les dispositions relatives aux éléments des comptes annuels s'appliquent aux éléments des comptes consolidés. Concrètement : bilan, compte de résultat et annexe.

Un tableau des flux de trésorerie et un tableau des capitaux propres ne sont pas absolument nécessaires, mais ils sont recommandés. De même, un rapport sur la situation ne fait pas partie intégrante des comptes consolidés.

**Question II.3. Intégration de la communauté de travail et du fonds de prévoyance patronal (4 points)**

Neuling Bau SA collabore avec une société tierce, à parts égales, sous forme de communauté de travail dans le cadre d'un grand projet. Les deux sociétés ont apporté un capital initial de CHF 50 000 dans la communauté de travail. Au sein de Neuling Bau SA, ce montant est comptabilisé dans les participations. Neuling Bau SA et la société tierce facturent leurs prestations à la communauté de travail. La communauté de travail tient sa propre comptabilité. Les bénéfices et pertes proportionnels découlant de la communauté de travail sont inscrits dans la comptabilité de Neuling SA comme des actifs ou passifs transitoires.

Pour les salariés de Neuling Bau SA, il existe un fonds de prévoyance patronal doté de CHF 651 000 (placements de CHF 660 000, passifs transitoires CHF 9 000). Pius Neuling est le seul membre du conseil de fondation.

Pius Neuling vous demande si, en cas d'obligation de tenir des comptes consolidés pour Neuling Bau SA, la communauté de travail et le fonds de prévoyance patronal doivent être intégrés dans le cercle de la consolidation. Justifiez votre réponse.

**Proposition de solution Question III.3. Intégration de la communauté de travail et du fonds de prévoyance patronal**

**Communauté de travail**

Une communauté de travail est une société simple. Les deux participants à la communauté de travail en possèdent chacun 50 %, de sorte qu'il n'en résulte pas de véritable contrôle pour Neuling SA. Dans la mesure où Neuling SA délimite déjà le bénéfice/la perte résultant de la communauté de travail dans ses comptes individuels, le même traitement s'impose dans les comptes consolidés. Concrètement, cela conduit à une appréciation à la valeur effective (Equity).

Une intégration par consolidation proportionnelle serait aussi envisageable (mais moins adaptée).

**Fonds de prévoyance patronal**

Un fonds de prévoyance patronal au sens du nouveau droit comptable ne doit pas être considéré comme une « entreprise » qui se trouve sous le contrôle (direct ou indirect) d'une personne morale (art. 963 CO). Par conséquent, les fonds de prévoyance patronaux ne doivent pas être intégrés dans les comptes consolidés.

Si l'employeur parvient à dériver un avantage économique des fonds disponibles (au sens de réserves de cotisations d'employeur), ceux-ci peuvent être inscrits au bilan dans la mesure de l'avantage économique lors d'une consolidation aux valeurs économiques (ou devraient l'être selon Swiss GAAP-FER).

**Question II.4. Bilan consolidé d'entrée (25 points)**

Indépendamment de la réponse à la question II.1 : établissez le bilan consolidé d'entrée au 01.01.2016, en tenant compte des éléments suivants :

- Gürber Bau SA sera effectivement reprise par Neuling Bau SA, comme prévu, au 01.01.2016 ; la substance sera reprise selon le tableau I.a., les réserves latentes de CHF 300 000 moins les impôts latents, plus le capital-social payé en espèces de CHF 100 000. En outre, Neuling Bau SA règle CHF 500 000 pour le goodwill.
- La consolidation doit intervenir aux valeurs internes, c'est-à-dire après dissolution de réserves latentes.
- Pour cela, utilisez (**impérativement**) le document de travail II.a.

#### **Proposition de solution Question II.4. Bilan consolidé d'entrée**

Cf. annexe II.4. Solution bilan consolidé d'entrée

Étape 1 : emploi des valeurs pour Gürber Bau SA

Étape 2 : décompte des réserves latentes Gürber Bau SA

Étape 3 : déduction des impôts latents sur les réserves latentes de toutes les sociétés ; 14 % après impôts donne 12,3 % avant impôts

Étape 4 : emploi du prix de vente pour Gürber Bau SA

Étape 5 : décompte des réserves latentes pour les autres sociétés

Étape 6 : calcul et emploi des impôts latents ; 14 % après impôts donne 12,3 % avant impôts

Étape 7 : élimination des avoirs/dettes réciproques

Étape 8 : élimination valeur comptable de participation / consolidation du capital par imputation sur les réserves ; à titre alternatif, le goodwill peut être laissé dans les actifs.

Valeur comptable résiduelle participation = CHF 50 000 = communauté de travail

Pas d'intégration du fonds de prévoyance patronal

#### **Question II.5. Évaluation des immeubles (4 points)**

Déterminez s'il serait possible, selon le nouveau droit comptable, de porter au bilan consolidé d'entrée, à la valeur vénale, les immeubles détenus par Neuling Immobilien SA. Justifiez votre réponse.

#### **Proposition de solution Question II.5. Évaluation immeubles**

Les comptes consolidés ne sont pas établis selon une norme reconnue en matière d'établissement des comptes, mais selon les principes du nouveau droit comptable. En conséquence, l'art. 960a al. 1 et al. 2 CO est déterminant pour l'appréciation des immeubles. Selon cet article, lors de leur première comptabilisation, les actifs doivent être évalués tout au plus à leur coût d'acquisition ou à leur coût de revient.

L'art. 960b CO ne s'applique pas car, selon la doctrine actuelle, les immeubles ne constituent pas des actifs avec un prix du marché observable.

Conclusion : une évaluation à la valeur vénale n'est pas permise.

#### **Question II.6. Obligation de contrôle (4 points)**

Pour Pius Neuling, évaluez les exigences légales en matière d'audit pour chaque société du groupe.

### **Proposition de solution Question II.6 Obligation de contrôle**

Neuling Bau SA est tenue d'établir des comptes consolidés. Il en résulte une obligation de contrôle ordinaire. Cette obligation porte à la fois sur les comptes individuels et sur les comptes consolidés.

Les filiales de Neuling Bau SA ne remplissent pas les critères (20/40/250). En conséquence, ces sociétés sont soumises à l'obligation de contrôle limité.

Neuling Immobilien SA a moins de 10 collaborateurs à plein temps et pourrait donc faire le choix d'un opting out. Dans ce cas, les immeubles qui représenteraient une part importante des comptes consolidés devraient toutefois être contrôlés de manière plus approfondie dans le cadre du contrôle des comptes consolidés.

Les contrôleurs ne doivent pas forcément être les mêmes pour chaque société.

### **Question II.7. Restitution de versements (5 points)**

Les actifs de Neuling Immobilien SA présentent d'importants avoirs envers Neuling Bau SA. Il existe des comptes annuels provisoires (cf. annexe II.a).

- a) Évaluez le bilan au 31.12.2015 compte tenu de la problématique de l'art. 680 al. 2 CO « Restitution de versements ».
- b) Évaluez l'affectation du bénéfice proposée en ce qui concerne la conformité à la loi.

### **Proposition de solution Question II.7. Restitution de versements**

a) Art. 680 CO

L'avoir de CHF 1 300 000 est moins élevé que les capitaux propres librement disponibles (CHF 1 700 000, plus réserves latentes). En conséquence, il n'y a pas d'infraction à l'art. 680 CO.

Remarque pour la correction: Suite à une décision du Tribunal fédéral de 2014, les réserves latentes ne doivent plus être prises en considération. Les solutions ne tenant pas compte des réserves latentes sont par conséquent également correctes.

b) Affectation du bénéfice

Lorsqu'il existe un avoir vis-à-vis de l'actionnaire, il convient de supposer qu'il s'agit d'un emprunt conforme au marché (pas d'assurance, pas de gros risques, pas de rémunération conforme au marché du capital). Par conséquent, des capitaux propres de CHF 1 300 000 restent bloqués pour une distribution. Aucun versement de dividendes n'est donc possible.

La distribution par imputation des dividendes sur le prêt d'actifs serait cependant possible, mais cela devrait être prévu dans la proposition d'affectation du bénéfice.

### **Question II.8. Fusion (23 points)**

Les sociétés Reber Hochbau SA et Gürber Bau SA exerçant dans des domaines et des régions similaires, Pius Neuling envisage de fusionner, de façon rétroactive au 01.01.2016, ces deux sociétés avec Gürber Bau SA afin de constituer la société reprenante.

- a) Expliquez à Pius Neuling le déroulement de la fusion. Expliquez en particulier le déroulement et les documents nécessaires, et citez les articles de loi pertinents.
- b) Établissez le bilan fusionné des deux sociétés. Pour cela, utilisez impérativement l'annexe II.b.

- c) Quelle écriture comptable la fusion déclenche-t-elle dans les comptes annuels de Neuling Bau SA ?
- d) Dans le cas concret de Gürber Bau SA et Reber Hochbau SA, montrez quelles sont les répercussions de la fusion sur les impôts directs et indirects.

**Proposition de solution Question II.8. Fusion**

a) Déroulement de la fusion

La fusion doit intervenir rétroactivement au 01.01.2016. L'inscription au registre du commerce doit donc être faite avant le 30.06.2016. Sur le plan comptable, la fusion doit être établie à l'aide des « bilans de fusion » au 01.01.2016. Ceux-ci pourraient être directement dérivés des bilans au 31.12.2015. Dans ce contexte, Gürber Bau SA est la société reprenante et Reber Hochbau SA la société transférante.

En l'espèce, il s'agit d'une fusion de sociétés sœurs dans le cadre de laquelle la société-mère détient 100 % des actions des deux filiales. En conséquence, les critères d'une fusion simplifiée selon l'art. 23 al. 1 let. b LFus sont satisfaits. C'est la raison pour laquelle un contrat de fusion abrégé doit être établi et aucun rapport de fusion ne doit être rédigé, de même que le contrat de fusion n'a pas à être contrôlé. Aucun droit de regard ne doit être accordé et le contrat de fusion ne doit pas être présenté à l'assemblée générale (art. 24 LFus).

Reber Hochbau SA étant surendettée, elle ne peut fusionner selon l'art. 6 LFus que si la société reprenante dispose de capitaux propres librement disponibles d'un montant égal au bilan déficitaire ou si un créancier des sociétés participant à la fusion se retire à un rang inférieur à celui de tous les autres créanciers. Le conseil d'administration doit déposer une confirmation à l'office du registre du commerce, attestant de ce que ces conditions sont remplies.

Il convient donc de charger un auditeur (agréé comme expert-réviseur) de procéder aux contrôles et confirmations prévus à l'art. 6 LFus et à l'art. 25 LFus.

	<b>Actions</b>	<b>Documents</b>
1	Établissement bilans de fusion	Bilan de fusion Reber Hochbau SA au 01.01.2016, sur la base du bilan du 31.12.2015
2	Év. établissement et remise ruling fiscal	Ruling fiscal
3	Élaboration des documents de fusion	Contrat de fusion (pas d'acte authentique nécessaire)
4	Vérification préalable auprès de l'office du registre du commerce	Documents de fusion « facultatifs »
5	Information/consultation du salarié/représentant du salarié	Courrier d'information/affiche/réunion : recommandation : courrier écrit
6	Mandat à un expert-réviseur agréé pour le contrôle et la confirmation selon art. 6 LFus	Rapport de confirmation selon l'art. 6 LFus
7	Conclusion du contrat de fusion et signature de tous les documents	
8	Inscription auprès de l'office compétent du registre du commerce (au siège de la société reprenante, art. 130 al. 2 ORC)	Inscription au registre du commerce de la société dissoute (Reber Hochbau SA) avec les pièces requises : contrat de fusion avec bilan de fusion (tous deux signés), confirmation se-

		lon l'art. 6 LFus, décision CA si tous les membres du CA n'ont pas signé le contrat de fusion (art. 131 al. 3 ORC)
		Inscription au registre du commerce de la société reprenante (Gürber Bau SA) avec les pièces requises : contrat de fusion avec bilan de fusion (tous deux signés), décision CA si tous les membres du CA n'ont pas signé le contrat de fusion (art. 131 al. 3 ORC)
9	Procédure de déclaration TVA	Forme. Procédure de déclaration
10	Procédure ultérieure de protection des créanciers selon l'art. 25 LFus	3 avis aux créanciers dans la FOSC ou confirmation de vérification d'un expert-réviser agréé de ce qu'aucune créance n'est connue ou ne doit être attendue, qui ne peut être couverte par la fortune disponible des sociétés participantes.
11	Déclaration aux assurances sociales	
12	Communication aux clients, partenaires, banques, fournisseurs	
13	Procéder aux écritures de fusion	

b) Bilan fusionné

cf. feuille de solution II.b

c) Comptabilisation dans Neuling Bau SA

Dans Neuling Bau SA, la valeur comptable de la participation Reber Hochbau SA est reportée sur la valeur comptable de la participation Gürber Bau SA.

d) Conséquences fiscales de la fusion pour Gürber Bau SA et Reber Hochbau SA

### **Reber Hochbau SA**

#### *Impôts directs*

Pour Reber Hochbau SA, le transfert d'actions et la fusion n'ont pas d'incidence fiscale. L'assujettissement à l'impôt de Reber Hochbau SA prend fin à la date rétroactive de la fusion, c'est-à-dire au 01.01.2016. Les obligations fiscales existantes et qui découlent jusqu'à la fusion sont transférées à Gürber Bau SA du fait de la fusion.

#### *Impôt anticipé / droits d'émission*

Pas d'incidence fiscale

#### *TVA*

Application de la procédure de déclaration de la TVA selon l'art. 38 al. 1 let. a LTVA lors de la fusion.

### **Gürber Bau SA**

#### *Impôts directs*

Dès lors que l'exploitation de Reber Hochbau SA est poursuivie, les reports de pertes fiscales de Reber Hochbau SA peuvent être imputés sur les futurs bénéfices au cours de la période d'imputation des pertes de 7 ans.



*Droits d'émission / impôt anticipé*

La fusion a pour effet de détruire les réserves de la société reprenante. La réduction des réserves (et donc du substrat pouvant être distribué) est en principe soumise à l'impôt anticipé. En l'espèce, une déclaration à l'AFC devrait être effectuée. Cf. toutefois pratique de l'AFC selon Circulaire AFC n° 32 chap. 4.3.2, selon laquelle la procédure de déclaration ne doit pas être faite.

*TVA*

Application de la procédure de déclaration de la TVA selon l'art. 38 al. 1 let. a LTVA lors de la fusion.

**PARTIE III : retraite**

À l'issue du retrait de l'activité de construction, les frères Gürber souhaitent commencer à planifier leur retraite et clarifier leur situation matrimoniale et successorale.

**Question III.1. Poursuite du travail jusqu'au départ à la retraite / après le départ à la retraite (16 points)**

Lukas Gürber, né le 25 janvier 1954, souhaite tout au plus continuer à travailler jusqu'à son départ à la retraite ou au-delà pour LUKAS SA (immeubles et gérance des immeubles). Il estime sa présence à un taux d'occupation de 25%-30%. Mais Lukas Gürber ne sait pas avec certitude s'il doit continuer à toucher un salaire ou s'il devrait plutôt tout percevoir sous forme de dividendes. L'épouse, née le 3 mars 1956, ne travaille pas.

- a) Exposez à Lukas Gürber les répercussions fiscales et sur les assurances sociales à cet égard en cas de poursuite de l'activité jusqu'au départ à la retraite.
- b) Exposez à Lukas Gürber les écarts fiscaux et en matière d'assurances sociales à cet égard en cas de poursuite de l'activité après le départ à la retraite.

**Proposition de solution Question III.1. Poursuite du travail**

- a) Exposez à Lukas Gürber les répercussions fiscales et sur les assurances sociales à cet égard en cas de poursuite de l'activité jusqu'au départ à la retraite.

*Fiscalité*

- Comme auparavant, le revenu de l'activité lucrative reste soumis à l'impôt sur le revenu
- Du fait de la quote-part de 100 %, le revenu de dividendes est soumis à une imposition privilégiée, tant au niveau des impôts nationaux et communaux qu'au niveau de l'impôt fédéral direct.

*AVS*

- Le revenu de l'activité lucrative est soumis à l'obligation de cotiser à l'AVS
- Si un salaire usuel sur le marché est versé, la caisse de compensation AVS peut requalifier une partie des dividendes versés en revenu de l'activité lucrative assujetti à l'AVS.

- L'obligation de cotiser à l'AVS comme personne sans activité lucrative s'applique aux assurés qui n'exercent pas d'activité lucrative durable à plein temps et dont les cotisations découlant de l'activité lucrative, y compris les cotisations patronales, représentent moins de la moitié des cotisations qu'ils doivent verser en tant que personne sans activité lucrative. Une personne n'exerce pas d'activité lucrative durable à plein temps si elle travaille moins de 9 mois par an ou moins de 50 % du temps de travail usuel. Les femmes qui n'exercent pas d'activité lucrative ne doivent pas verser de propres cotisations si l'époux exerce une activité lucrative au sens de l'AVS.

Avec un taux d'occupation de 25 %-30 %, Lukas Gürber est considéré comme n'exerçant pas d'activité lucrative à plein temps au sens de l'AVS. Il convient donc de vérifier si les cotisations découlant de l'activité lucrative, cotisations patronales incluses, représentent moins de la moitié des cotisations qu'il doit verser en qualité de personne n'exerçant pas d'activité lucrative. S'il ressort de la vérification qu'il existe une obligation de cotiser comme personne n'exerçant pas d'activité lucrative, les cotisations versées du fait de l'activité lucrative pourraient être prises en compte. Si Lukas Gürber est considéré comme une personne n'exerçant pas d'activité lucrative au sens de l'AVS, Mme Gürber est aussi soumise à l'obligation de cotiser à l'AVS comme personne n'exerçant pas d'activité lucrative.

#### LPP

- En cas de salaire usuel sur le marché, il convient de supposer que le seuil d'entrée de CHF 21 150 est atteint et que les cotisations LPP doivent être versées.
- Dès lors que le règlement de prévoyance LPP prévoit une perception de retraite partielle, M. Gürber peut toucher une partie du capital LPP au sens d'une retraite partielle sous forme de rente ou de capital avant même le départ ordinaire à la retraite.

#### LAA

- En cas de salaire usuel sur le marché, il convient de supposer que les cotisations AAP et les cotisations AANP doivent être versées.

#### Pilier 3a

- Si un salaire usuel sur le marché est versé, les cotisations max. de CHF 6 768 (assuré LPP) peuvent être versées en faveur du pilier 3a, comme par le passé, et il est possible de les faire valoir fiscalement.

- b) Exposez à Lukas Gürber les écarts fiscaux et en matière d'assurances sociales à cet égard en cas de poursuite de l'activité après le départ à la retraite.

#### Fiscalité

- Assujettissement inchangé du revenu de l'activité lucrative et du revenu des dividendes

#### AVS

- Le revenu de l'activité lucrative est soumis à l'obligation de cotiser à l'AVS ; invocation de la franchise pour les retraités de CHF 16 800 par an.
- Problématique inchangée concernant la requalification d'un revenu de dividendes en revenu d'activité lucrative assujetti à l'AVS.
- Éventuellement fin de l'obligation de cotisation pour Lukas Gürber en tant que personne n'exerçant pas d'activité lucrative. Comme auparavant, Mme Gürber est également soumise à l'obligation de cotiser à l'AVS comme personne n'exerçant pas d'activité lucrative, et ce jusqu'à l'âge de la retraite AVS de 64 ans.

#### LPP

- Dès lors que le règlement de prévoyance prévoit une poursuite de l'assujettissement à la LPP après l'âge de 65 ans (max. jusqu'à 70 ans), il est possible de continuer à décompter l'indemnité au regard du droit LPP. Il en résulte aussi une perception plus tardive de la prestation de vieillesse LPP.

LAA

- En cas de salaire usuel sur le marché, il convient de supposer que les cotisations AAP et les cotisations AANP doivent être versées.

Pilier 3a

- Si un salaire usuel sur le marché est versé, les cotisations max. de CHF 6 768 (en cas d'assujettissement LPP) ou 20 % du revenu net de l'activité lucrative CHF 33 840 (hors assujettissement LPP) peuvent être versés en faveur du pilier 3a, comme par le passé, et il est possible de les faire valoir fiscalement (max. jusqu'à 70 ans).

### **Question III.2. Questions en matière de droit des successions concernant Georg Gürber (22 points)**

Georg Gürber vit à Mauensee LU et il est divorcé depuis 2008. La procédure de divorce est close, Georg Gürber n'a pas à verser de pension. Avec son ex-femme, Georg Gürber a une fille de 24 ans qui vit à Aarau. En dehors de Lukas, Georg Gürber n'a pas d'autres frères et sœurs. Les parents de Georg et Lukas Gürber sont décédés. Depuis deux ans, Georg Gürber a une nouvelle compagne, qui ne vit cependant pas avec lui. La fortune actuelle disponible de Georg Gürber est présentée dans l'annexe III.a.

- Présentez la situation de Georg Gürber au regard du droit des successions.
- Georg Gürber souhaite éviter que son frère Lukas hérite de lui. Déterminez si cela est possible et quelles mesures préventives doivent éventuellement être prises à cette fin.
- En cas de décès, calculez les répercussions fiscales pour le testateur et les héritiers.
- Georg Gürber souhaite favoriser sa partenaire de façon à ce qu'elle puisse conserver son niveau de vie actuel (elle dispose uniquement de revenus et d'une fortune limités). Quelles sont les solutions possibles pour Georg Gürber et quelles en sont les conséquences ?

### **Proposition de solution Question III.2. Questions en matière de droit des successions concernant Georg Gürber**

- Présentez la situation de Georg Gürber au regard du droit des successions.

Seule la fille a qualité d'héritier légal. Si la fille est déjà décédée, ses descendants prennent sa place. Si la fille est déjà décédée sans laisser de descendants, la succession revient à la parentèle des père et mère de Georg Gürber et, puisque ceux-ci sont déjà décédés, au frère (art. 458 CC). La partenaire et l'ex-femme n'ont pas qualité d'héritier légal.

- Georg Gürber souhaite éviter que son frère Lukas hérite de lui. Déterminez si cela est possible et quelles mesures préventives doivent éventuellement être prises à cette fin.

Le frère n'hérite donc que si la fille décède en premier sans laisser de propres descendants. Les héritiers réservataires sont uniquement les descendants, les parents et les conjoints (art. 471 CC). Le frère n'a pas de réserve. Si la fille décède en premier sans laisser de propres descendants, Georg Gürber peut donc partager le patrimoine successoral à sa discrétion

dans des dispositions testamentaires. Dans le cas contraire, il peut mettre la fille sur la part réservataire et distribuer le reste du patrimoine par dispositions testamentaires (art. 470 CC).

c) En cas de décès, calculez les répercussions fiscales pour le testateur et les héritiers.

L'impôt sur les successions est prélevé par le canton dans lequel le testateur avait son dernier domicile. La commune de Mauensee prélève un impôt sur les successions des descendants de 1 %, dont supplément de progressivité de 100 % max. Compte tenu du montant du patrimoine successoral en l'espèce, l'impôt sur les successions des descendants est de 2 %. L'impôt sur les successions doit être pris sur la succession et être déduit des héritiers lors du partage.

Le canton de Lucerne fixe librement la valeur fiscale du bien immobilier à Lugano TI dans le cadre d'une répartition fiscale. Le canton du Tessin n'a pas d'impôt sur les successions des descendants.

Remarque pour la correction: Une remarque indiquant que l'imposition dans la canton du Tessin doit encore être clarifiée est également correcte.

Le portefeuille d'actions américaines peut avoir des incidences fiscales aux États-Unis. *(Les dessaisissements de fortune à titre gratuit pour cause de mort sont soumis à l'impôt américain sur les successions. Aux États-Unis, ce ne sont pas les héritiers, mais le testateur qui est assujéti à l'impôt. Le patrimoine successoral d'un testateur qui n'est pas un ressortissant américain et qui n'avait pas de domicile aux États-Unis au sens du droit successoral est soumis à un assujettissement restreint à l'impôt sur les successions pour les parties du patrimoine qui se trouvent aux États-Unis à la date du décès. Cela concerne les immeubles et les actions de sociétés américaines (« US situs assets »). Ainsi, un testateur domicilié en Suisse qui détient des papiers-valeurs américains sur son dépôt sur des comptes bancaires suisses au moment de son décès est soumis à l'impôt américain sur les successions.*

*Un patrimoine successoral suisse avec des papiers-valeurs ou immeubles américains est assujéti de façon limitée au-delà d'une franchise de USD 60 000. Du fait de la convention de double imposition signée avec les États-Unis, cette franchise minimale peut tout au plus augmenter si la partie américaine de la succession représente une partie élevée de la succession totale. Dans ce cas, on procède à une adaptation proportionnelle de la franchise américaine de USD 5,4 millions (valable pour 2015). Cependant, pour pouvoir faire valoir la franchise selon la convention de double imposition, les héritiers doivent communiquer à l'administration fiscale américaine (IRS) l'intégralité de la succession, avec estimation à la date du décès du testateur.*

*En l'absence d'invocation de la convention de double imposition États-Unis / Suisse du fait du dernier domicile du testateur à Mauensee LU, un impôt sur les successions de 18 %-40 % (taux d'imposition progressif) est dû sur les valeurs patrimoniales américaines d'un montant de USD 60 000.)*

d) Georg Gürber souhaite favoriser sa partenaire de façon à ce qu'elle puisse conserver son niveau de vie actuel (elle dispose uniquement de revenus et d'une fortune limités). Quelles sont les solutions possibles pour Georg Gürber et quelles en sont les conséquences ?

Versement d'un legs sous forme de dispositions testamentaires à hauteur de la quotité librement disponible (dans ce cas, elle ne fait pas partie de la communauté héréditaire). Ou bien il met la fille sur la part réservataire et institue sa partenaire comme héritière de la quoti-

té librement disponible dans ses dispositions testamentaires (dans ce cas, elle est membre de la communauté héréditaire). Pour les personnes qui ne sont pas des proches, l'impôt sur les successions s'élève à 20 %, avec un supplément de progressivité de 100 % max. Aucun taux d'imposition privilégiée sur les successions ne peut être appliqué pour les concubins, car il n'existe pas de domicile commun.

Explications sur l'application du taux d'imposition privilégiée : la personne doit avoir vécu en communauté de vie complète avec le testateur de façon interrompue pendant au moins les 2 à 5 dernières années avant le décès. La communauté de vie complète est le fait pour deux personnes de vivre ensemble de telle façon qu'il existe à la fois des composantes intellectuelles et des composantes physiques et économiques et que la vie ensemble puisse être décrite comme une communauté de domicile, de table et de lit. À cet égard, les trois composantes n'ont pas la même importance. Les autorités de taxation doivent systématiquement apprécier tous les facteurs déterminants. Toutes les circonstances de la vie commune sont importantes pour apprécier la qualité d'une communauté de vie complète.

- Au regard du droit de la prévoyance, les capitaux des piliers 2 et 3a sont favorisés si les dispositions réglementaires sont satisfaites. Assujettissement lors du versement de prestations avec impôt spécial sur le versement du capital (impôt annuel séparé du reste des revenus).
- Conclusion du vivant d'une assurance vie et pensions. Les prestations sont assujetties à l'impôt sur les successions et l'impôt sur le revenu selon la situation.
- Donation précipitaire et substitution d'héritier (possible par testament sur la part librement disponible. Avantage par rapport au legs et à l'institution « normale » d'héritier : Le patrimoine ne peut pas être transmis héréditairement à la partenaire. Il revient à la fille dès lors qu'il reste quelque chose.)

L'élément déterminant pour le taux d'imposition est le rapport de parenté entre l'héritière grevée et le testateur. Pour l'héritière appelée qui reçoit les valeurs patrimoniales de l'héritière grevée, le lien de parenté entre elle et le testateur est également déterminant.

En cas de donation précipitaire, le droit de propriété peut uniquement être exercé de façon limitée, dès lors que les héritiers grevés n'ont pas disposé du reliquat. Sur le plan économique, elle est comparable à la jouissance. C'est pourquoi, en cas de donation précipitaire, seule la valeur de rendement capitalisée de la succession est imposable. Pour la substitution d'héritier en revanche, l'impôt sur les successions est dû sur l'intégralité de la succession. En cas d'institution d'héritier appelé sur le reliquat, les principes d'appréciation ordinaire s'appliquent en présence d'héritiers grevés.

### **Question III.3. Questions en matière de droit des successions concernant Lukas Gürber (20 points)**

Lukas Gürber vit à Lucerne. Il est marié depuis 1982 à Annemarie Gürber. Ils n'ont pas d'enfant. En dehors de Georg, Lukas Gürber n'a pas d'autres frères et sœurs. Les parents de Georg et Lukas Gürber sont décédés. La fortune actuelle disponible de Lukas et Annemarie Gürber est présentée dans l'annexe III.3.

- a) Présentez la situation de Lukas Gürber au regard du droit des successions.
- b) Lukas Gürber souhaite éviter que son frère Georg hérite de lui. Déterminez si cela est possible et quelles mesures préventives doivent éventuellement être prises à cette fin.
- c) En cas de décès, calculez les répercussions fiscales pour le testateur et les héritiers.
- d) Lukas Gürber envisage d'effectuer les legs suivants :
  - Croix-Rouge suisse CRS, Berne

- Mme Anna Müller, Sursee (sans lien de parenté)
  - Projet humanitaire pour les enfants péruviens, Pérou
- Les bénéficiaires des legs doivent recevoir CHF 100 000 chacun. Un éventuel impôt sur les successions doit être supporté par la succession.

**Proposition de solution Question III.3. Questions en matière de droit des successions concernant Lukas Gürber**

- a) Présentez la situation de Lukas Gürber au regard du droit des successions.

Si Lukas Gürber décède, l'épouse hérite des  $\frac{3}{4}$ . La part restante de  $\frac{1}{4}$  revient à la parentèle des père et mère. Dans la mesure où les parents sont déjà décédés, la part de  $\frac{1}{4}$  revient au frère (art. 462 al. 1 chiffre 2 CC).

- b) Lukas Gürber souhaite éviter que son frère Georg hérite de lui. Déterminez si cela est possible et quelles mesures préventives doivent éventuellement être prises à cette fin.

Les héritiers réservataires sont uniquement les descendants, les parents et les conjoints (art. 471 CC). Le frère n'a pas de réserve. Lukas Gürber peut donc disposer librement de la part du frère dans le cadre de dispositions testamentaires.

Il peut aussi tout transférer à l'épouse survivante au moyen d'un contrat de mariage et pacte successoral.

- c) En cas de décès, calculez les répercussions fiscales pour le testateur et les héritiers.

L'épouse n'est pas assujettie à l'impôt sur les successions. Le frère doit verser un impôt sur les successions de 6 %, dont un supplément de progressivité de 100 %, soit 12 % au total.

La valeur estimée des biens mobiliers n'est pas soumise à l'impôt sur les successions.

Le canton de Lucerne fixe librement la valeur fiscale du bien immobilier à Chypre dans le cadre d'une répartition fiscale. Il reste à déterminer si l'état de Chypre prélève un impôt sur les successions pour les parts de l'épouse et du frère.

- d) Lukas Gürber envisage d'effectuer les legs suivants :

- Croix-Rouge suisse CRS, Berne  
Institution non imposable, exonérée d'impôt sur les successions
- Mme Anna Müller, Sursee (sans lien de parenté)  
Taux d'imposition sur les successions de 20 % (sans lien de parenté), plus supplément de progressivité. Outre le legs à proprement parler, il existe un legs supplémentaire à hauteur de l'impôt sur les successions. Legs global = legs x 100 / (100 – taux d'imposition dont progressivité) = 147 059. Impôt sur les successions 32 % = 47 059
- Projet humanitaire pour les enfants péruviens, Pérou  
Pas une institution non imposable ayant son siège dans le canton de Lucerne ou absence de convention de réciprocité entre le canton de Lucerne et le Pérou. Le legs est soumis à l'obligation d'acquitter l'impôt sur les successions au taux de 20 %, plus

supplément de progressivité applicable aux personnes sans lien de parenté. Outre le legs à proprement parler, il existe un legs supplémentaire à hauteur de l'impôt sur les successions. En outre, il faudrait vérifier si le Pérou prélève un impôt sur les successions sur le legs. Une éventuelle charge liée à l'impôt sur les successions au Pérou doit également être prise en compte dans la succession et fait donc partie intégrante du legs global.

**Question III.4. Création d'une fondation (22 points)**

Lukas Gürber et son épouse n'ayant pas de descendants, ils caressent l'idée de créer leur propre fondation pour y apporter leur fortune commune. La fondation doit avoir pour finalité de promouvoir des jeunes talents musicaux en Suisse centrale, ainsi qu'à Chypre, leur lieu de vacances privilégié. Lukas Gürber vous demande donc de lui expliquer les exigences légales en matière de création d'une fondation, ainsi que les répercussions. Outre les explications d'ordre général, il souhaite savoir concrètement

- a) si la fondation peut/doit déjà être constituée de leur vivant,
- b) quel montant maximal peut être apporté dans une fondation,
- c) si lui et son épouse doivent siéger au conseil de fondation,
- d) combien de membres doivent siéger au conseil de fondation et comment le conseil de fondation doit être composé après leur décès,
- e) si lui et son épouse peuvent se verser des honoraires (mineurs),
- f) s'il existe des prescriptions spéciales en matière de placement,
- g) quelles exigences administratives doivent-elles être remplies,
- h) quelles sont les conditions pour l'obtention d'une exonération fiscale pour la fondation,
- i) si le fait que la fondation soit créée et alimentée de leur vivant ou seulement après leur décès joue un quelconque rôle.

**Proposition de solution Question III.4. Création d'une fondation**

a) si la fondation peut/doit déjà être constituée de leur vivant,  
Une fondation peut être créée du vivant de la personne, mais elle peut aussi l'être par disposition testamentaire au moment du décès.

b) quel montant maximal peut être apporté dans une fondation,  
D'un commun accord, l'intégralité du patrimoine successoral peut être placée dans la fondation.

c) si lui et son épouse doivent siéger au conseil de fondation,  
Les fondateurs peuvent siéger au conseil de fondation, mais ils n'y sont pas tenus.

d) combien de membres doivent siéger au conseil de fondation et comment le conseil de fondation doit être composé après leur décès,

La loi ne contient aucune disposition concernant le nombre de membres du conseil de fondation, mais Lukas Gürber pourrait faire office d'unique membre du conseil de fondation. Dans la perspective d'une éventuelle absence, cela n'est toutefois pas recommandé. Selon la taille de la fondation, il faut partir du principe que l'organe de surveillance de la fondation peut exiger une organisation adéquate de la fondation.

e) si lui et son épouse peuvent se verser des honoraires (mineurs),

La législation ne s'oppose pas à des honoraires adaptés.

f) s'il existe des prescriptions spéciales en matière de placement,

La législation ne contient pas de règles en matière de placement. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les placements de fortune d'une fondation classique suivent les directives de la LPP, en particulier en ce qui concerne la garantie, la rentabilité, la liquidité et le partage des risques.

g) quelles sont les exigences administratives qui doivent être satisfaites après la création de la fondation,

- Tenue de la comptabilité selon les prescriptions du nouveau droit comptable
- Établissement annuel de comptes annuels selon les prescriptions du nouveau droit comptable
- Il convient de faire procéder à un contrôle restreint
- Compte rendu à l'organe de surveillance de la fondation

h) quelles sont les conditions pour l'obtention d'une exonération fiscale pour la fondation,

L'exonération d'impôt se fonde sur la Circulaire n° 12 du 8 juillet 1994. Les conditions d'une exonération d'impôt sont cumulatives :

- Personne morale à but d'utilité publique
  - Dans l'intérêt général, sans cercle trop restreint de destinataires
  - Désintéressée
  - Pas d'activité lucrative comme véritable finalité
  - Le conseil de fondation indemnise uniquement les dépenses comptant et les jetons de présence modérés
- Exclusivité de l'emploi des fonds
- Irrévocabilité des impôts et taxes affectés (un retour aux fondateurs est exclu)
- Activité effective

i) si le fait que la fondation soit créée et alimentée de leur vivant ou seulement après leur décès joue un quelconque rôle.

Si la fondation est constituée et alimentée avant le décès, Lukas Gürber peut déduire les apports à la fondation de son revenu imposable.

Sont déductibles les dons jusqu'à 20 % des recettes imposables, après déduction des charges selon les art. 33 à 40 al. 1g StG LU ou jusqu'à 20 % des recettes imposables après déduction des charges selon les art. 26 à 33 LIFD. Sur la période fiscale, la totalité des dons doit s'élever au moins à CHF 100.–.

Si la fondation n'est créée qu'à cause de mort, les dons à la fondation au regard du droit sur les successions ne peuvent pas être invoqués au regard du droit relatif à l'impôt sur le revenu. Selon l'art. 1 al. 1 LDS, les successions (« Verlassenschaften ») ouvertes dans le canton de Lucerne sont assujetties à l'impôt sur les successions. Le terme allemand « Verlassenschaft » est un mot désuet pour succession ou patrimoine successoral. L'impôt lucernois sur les successions n'est toutefois pas conçu comme un impôt sur le patrimoine successoral, c'est-à-dire que l'impôt n'est pas prélevé sur le patrimoine dans son ensemble laissé par le testateur ou la testatrice. Il s'agit au contraire d'un impôt sur les parts héréditaires, c'est-à-dire qu'il comprend la quote-part du patrimoine qui revient à chaque personne individuellement.



BILAN au 31.12.2015 aux valeurs comptables selon le droit commercial	Neuling Bau SA*)	Neuling Gips SA	Reber Hochbau SA	Neuling Immobilien SA	Colonne d'aide Gürber Bau SA	Colonne d'aide Achat Gürber Bau SA	Colonne d'aide Réserves latentes	Colonne d'aide Bilan agrégé	Colonne d'aide Élimination avoirs	Colonne d'aide Élimination expl./capital	Comptes consolidés
<b>ACTIFS</b>											
Liquidités	1 860	385	260	95	100	-1 293		1 407			1 407
Créances résultant de livraisons et de prestations	2 421	961	341	62			80	3 865	-531		3 334
-dont créances envers les sociétés du groupe	531	-	-	-				531	-531		-
Autres créances à court terme	544	261	98	1 316				2 219	-1 300		919
-dont envers les actionnaires	-	-	-	1 300				1 300	-1 300		-
Stocks et prestations de services non facturées	2 900	1 030	395	-	1 455		400	6 180			6 180
Actifs de régularisation	161	30	20	-	125			336			336
<b>Actif circulant</b>	<b>7 886</b>	<b>2 667</b>	<b>1 114</b>	<b>1 473</b>	<b>1 680</b>	<b>-1 293</b>	<b>480</b>	<b>14 007</b>	<b>-1 831</b>	<b>-</b>	<b>12 176</b>
Participations	1 860	-	-	-	-	1 293	-	3 153		-3 103	50
Immobilisations financières	650							650	-650		-
- dont envers les sociétés du groupe	650							650	-650		-
Immobilisations corporelles	4 421	330	96	6 891	420		1	14 048			14 048
- biens immeubles	961	-	-	6 891	-		1	9 102			9 102
- immobilisations mobiles	3 460	330	96	0	420		640	4 946			4 946
<b>Immobilisations</b>	<b>6 931</b>	<b>330</b>	<b>96</b>	<b>6 891</b>	<b>420</b>	<b>1 293</b>	<b>1</b>	<b>17 851</b>	<b>-650</b>	<b>-3 103</b>	<b>14 098</b>
<b>Actifs</b>	<b>14 817</b>	<b>2 997</b>	<b>1 210</b>	<b>8 364</b>	<b>2 100</b>	<b>-</b>	<b>2</b>	<b>31 858</b>	<b>-2 481</b>	<b>-3 103</b>	<b>26 274</b>
<b>PASSIFS</b>											
Engagements issus de livraisons et de prestations	2 150	986	323	211				3 670	-531		3 139
- dont envers les actionnaires	-	251	280	-				531	-531		-
Autres engagements à court terme	2 945	653	197	226				4 021			4 021
Passif de régularisation	1 153	461	102	377	470			2 563			2 563
<b>Capitaux étrangers à court terme</b>	<b>6 248</b>	<b>2 100</b>	<b>622</b>	<b>814</b>	<b>470</b>		<b>-</b>	<b>10 254</b>	<b>-531</b>	<b>-</b>	<b>9 723</b>
Engagements à long terme portant intérêts	1 300	200	450	3 800				5 750	-1 950		3 800
-dont envers les actionnaires	-	200	450	-				650	-650		-
- dont envers les sociétés du groupe	1 300							1 300	-1 300		-
Provisions	2 250	380	198	490	800		-2	1 928			1 928
Provisions pour impôts différés					37		560	597			597
<b>Capitaux étrangers à long terme</b>	<b>3 550</b>	<b>580</b>	<b>648</b>	<b>4 290</b>	<b>837</b>		<b>-1</b>	<b>8 275</b>	<b>-1 950</b>	<b>-</b>	<b>6 325</b>
<b>Capitaux étrangers</b>	<b>9 798</b>	<b>2 680</b>	<b>1 270</b>	<b>5 104</b>	<b>1 307</b>		<b>-1</b>	<b>18 529</b>	<b>-2 481</b>	<b>-</b>	<b>16 048</b>
Capital-actions	2 500	100	150	1 560	100			4 410		-1 910	2 500
Réserves légales issues du capital	-	-	-	-	430			430			430
Réserves légales issues du bénéfice	1 250	50	40	780				2 120			2 120
Réserves facultatives issues du bénéfice	1 269	167	-250	920	263		4	6 369		-1 193	5 176
<b>Capitaux propres</b>	<b>5 019</b>	<b>317</b>	<b>-60</b>	<b>3 260</b>	<b>793</b>		<b>4</b>	<b>13 329</b>	<b>-</b>	<b>-3 103</b>	<b>10 226</b>
<b>Passifs</b>	<b>14 817</b>	<b>2 997</b>	<b>1 210</b>	<b>8 364</b>	<b>2 100</b>		<b>2</b>	<b>31 858</b>	<b>-2 481</b>	<b>-3 103</b>	<b>26 274</b>

1) Chiffres avant la reprise de Gürber Bau SA

2) Pas de garantie, pas de rémunération conforme au marché

Indications supplémentaires	Neuling Bau SA*)	Neuling Gips SA	Reber Hochbau SA	Neuling Immobilien SA
Siège	Sursee	Sursee	Beromünster	Sursee
Effectif : emplois à plein temps	75	18	12	-
<b>Réserves latentes :</b>	<b>2 550</b>	<b>370</b>	-	<b>1 640</b>
- <i>Ducroire</i>	50	30	-	-
- <i>Travaux commencés</i>	300	100	-	-
- <i>Immobilisations mobiles</i>	600	40	-	-
- <i>Immeubles</i>	100	-	-	1 150
- <i>Provisions</i>	1 500	200	-	490
<b>Proposition concernant l'emploi du bénéfice</b>				
<b>Dividendes prévus</b>	<b>300</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>900</b>

Bilan de fusion

Annexe II.b

BILAN au 01.01.2016 aux valeurs comptables selon le droit commercial	Reber Hochbau SA	Gürber Bau SA	Colonne d'aide	Colonne d'aide	Bilan de fusion
	milliers de CHF	milliers de CHF	milliers de CHF	milliers de CHF	milliers de CHF
<b>ACTIFS</b>					
Liquidités	260	100			360
Créances résultant de livraisons et de prestations	341				341
Autres créances à court terme	98				98
Stocks et prestations de services non facturées	395	1 155			1 550
Actifs de régularisation	20	125			145
<b>Actif circulant</b>	<b>1 114</b>	<b>1 380</b>			<b>2 494</b>
Participations	-				-
Immobilisations corporelles	96	420			516
<b>Immobilisations</b>	<b>96</b>	<b>420</b>			<b>516</b>
<b>Actifs</b>	<b>1 210</b>	<b>1 800</b>			<b>3 010</b>
<b>PASSIFS</b>					
Engagements issus de livraisons et de prestations	323				323
Autres engagements à court terme	197				197
Passif de régularisation	102	470			572
<b>Capitaux étrangers à court terme</b>	<b>622</b>	<b>470</b>			<b>1 092</b>
Engagements à long terme portant intérêts	450				450
Provisions	198	800			998
<b>Capitaux étrangers à long terme</b>	<b>648</b>	<b>800</b>			<b>1 448</b>
<b>Capitaux étrangers</b>	<b>1 270</b>	<b>1 270</b>			<b>2 540</b>
Capital-actions	150	100		-150	100
Réserves légales issues du bénéfice	40	430		150	620
Réserves facultatives issues du bénéfice	-250				-250
<b>Capitaux propres</b>	<b>-60</b>	<b>530</b>			<b>470</b>
<b>Passifs</b>	<b>1 210</b>	<b>1 800</b>			<b>3 010</b>