

PARTIE I: Phase de fondation

Question I.1. Volume de ventes minimal nécessaire (20 points)

Calculez le volume de ventes nécessaire de pies si l'on peut attendre de la vente des autres produits qu'elle génère une marge de contribution de CHF 1000 par mois.

Proposition de solution Question I.1. Volume de ventes minimal nécessaire

<u>Dépenses / invest.</u>	Heures	Taux	CHF	CHF	
		CHF	avec TVA	sans TVA	
Machine "Littel Champion"			14'580.00	13'500.00	Immob. corp.
Machine "Erika Record"			28'620.00	26'500.00	Immob. corp.
Heures Zemp	1'000	25		25'000.00	Imm. incorp.
Heures Abbühl	500	25		12'500.00	Imm. incorp.
Frais payés par Zemp				1'800.00	Charges
				79'300.00	
<u>Amortissements</u>	Valeur	Amortissement			
	d'acquisition	selon l'AFC	par année	par mois	
Immobilisations corporelles	40'000	15%	6'000	500.00	
Immobilisations incorporelles	37'500	20%	7'500	625.00	
				1'125.00	
<u>Marge de contribution</u>	Prix de vente	Coûts en CHF		Marge de contribution	
(par pièce)	CHF	Fruits	Production	en CHF par pièce	
	5.00	-1.00	-1.50	2.50	

Extrait de la Notice A 1995 « Amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales » :

.....
Appareils et machines destinés à la production **30%**

.....
Valeurs immatérielles servant à l'activité à but lucratif,
 comme par exemple brevets, raisons sociales, droits d'édition,
 concessions, licences et autres droits de jouissance, goodwill **40%**

.....

² Pour les amortissements sur la **valeur d'acquisition**, les taux mentionnés **sont réduits de moitié**.

Examen professionnel supérieur d'expert fiduciaire 2015 Proposition de solution

Branche: 610 Etude de cas

	10.2015	11.2015	12.2015	2015	1.2016	2.2016	3.2016	4.2016	5.2016	6.2016	7.2016	8.2016	9.2016	10.2016	11.2016	12.2016	2016	2015/16
	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF
Coûts à couvrir																		
Marge de contribution, autres	1'000	1'000	1'000	3'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	12'000	15'000
Coûts fixes et ponctuels																		
Salaires	-2'500	-2'500	-2'500	-7'500	-6'000	-6'000	-6'000	-6'000	-6'000	-6'000	-6'000	-6'000	-6'000	-6'000	-6'000	-6'000	-72'000	-79'500
Charges sociales 15%	-375	-375	-375	-1'125	-900	-900	-900	-900	-900	-900	-900	-900	-900	-900	-900	-900	-10'800	-11'925
Frais de leasing véhicules	-500	-500	-500	-1'500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-6'000	-7'500
Assurances et taxes	-250	-250	-250	-750	-250	-250	-250	-250	-250	-250	-250	-250	-250	-250	-250	-250	-3'000	-3'750
Charges véhicules	-500	-500	-500	-1'500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-6'000	-7'500
Païement ponctuel	-1'800	-2'500		-4'300	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-4'300
Frais de publicité	-100	-100	-100	-300	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-1'200	-1'500
Charges d'exploitation			-1'500	-1'500	-	-	-1'500	-	-	-1'500	-	-	-1'500	-	-	-1'500	-6'000	-7'500
Frais de fondation	-	-2'000	-	-2'000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-2'000
Amortissements	-1'125	-1'125	-1'125	-3'375	-1'125	-1'125	-1'125	-1'125	-1'125	-1'125	-1'125	-1'125	-1'125	-1'125	-1'125	-1'125	-13'500	-16'875
Impôts	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL	-6'150	-8'850	-5'850	-20'850	-8'375	-8'375	-9'875	-106'500	-127'350									
Calcul																		
Total des frais à couvrir au premier exercice				127'350														
Marge de contribution par pièce				2.50														
Nombre de pies à vendre				50'940														
correspond au chiffre d'affaires prévu du				254'700														
correspond aux coûts des matières premières prévus de				-127'350														

Question I.2. Planification des liquidités (20 points)

Sur la base des indications ci-dessus, élaborez une planification des liquidités pour le premier exercice et déterminez les liquidités minimales nécessaires pour cette période.

Proposition de solution Question I.2. Planification des liquidités

	10.2015 CHF	11.2015 CHF	12.2015 CHF	2015 CHF	1.2016 CHF	2.2016 CHF	3.2016 CHF	4.2016 CHF	5.2016 CHF	6.2016 CHF	7.2016 CHF	8.2016 CHF	9.2016 CHF	10.2016 CHF	11.2016 CHF	12.2016 CHF	2016 CHF	2015/16 CHF	
Résultat prévisionnel																			
Chiffre d'affaires	16'980	16'980	16'980	50'940	16'980	16'980	16'980	16'980	16'980	16'980	16'980	16'980	16'980	16'980	16'980	16'980	16'980	203'760	254'700
Coûts de matériel	-8'490	-8'490	-8'490	-25'470	-8'490	-8'490	-8'490	-8'490	-8'490	-8'490	-8'490	-8'490	-8'490	-8'490	-8'490	-8'490	-8'490	-101'880	-127'350
Marge de contribution, autres	1'000	1'000	1'000	3'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000	12'000	15'000
Coûts fixes et ponctuels connus	-7'150	-9'850	-6'850	-23'850	-9'375	-9'375	-9'375	-9'375	-9'375	-11'375	-9'375	-9'375	-9'375	-9'375	-9'375	-13'375	-118'500	-142'350	
Impôts	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL	2'340	-360	2'640	4'620	115	115	115	115	115	-1'885	115	115	115	115	115	115	-3'885	-4'620	-

Examen professionnel supérieur d'expert fiduciaire 2015 Proposition de solution

Branche: 610 Etude de cas

	10.2015 CHF	11.2015 CHF	12.2015 CHF	2015 CHF	1.2016 CHF	2.2016 CHF	3.2016 CHF	4.2016 CHF	5.2016 CHF	6.2016 CHF	7.2016 CHF	8.2016 CHF	9.2016 CHF	10.2016 CHF	11.2016 CHF	12.2016 CHF	2016 CHF	2015/16 CHF
Tableau des flux de trésorerie																		
Résultat selon compte de résultat	2'340	-360	2'640	4'620	115	115	115	115	115	-1'885	115	115	115	115	115	-3'885	-4'620	-
Amortissements	1'125	1'125	1'125	3'375	1'125	1'125	1'125	1'125	1'125	1'125	1'125	1'125	1'125	1'125	1'125	1'125	13'500	16'875
Variation actif circulant net	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Flux de trésorerie de l'activité d'exploitation	3'465	765	3'765	7'995	1'240	1'240	1'240	1'240	1'240	-760	1'240	1'240	1'240	1'240	1'240	-2'760	8'880	16'875
Investissements:				-													-	-
Immobilisations corporelles	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Immobilisations incorporelles	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Flux de trésorerie de l'activité d'investissement	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Flux de trésorerie de l'activité de financement	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total flux de trésorerie	3'465	765	3'765	7'995	1'240	1'240	1'240	1'240	1'240	-760	1'240	1'240	1'240	1'240	1'240	-2'760	8'880	16'875
Apport lors de la fondation	25'700																	
Solde des liquidités	29'165	29'930	33'695		34'935	36'175	37'415	38'655	39'895	39'135	40'375	41'615	42'855	44'095	45'335	42'575		

En réalité, la SA n'a pas besoin de liquidités supplémentaires. Les apports minimaux pour compenser les prestations préalables s'élèvent à CHF 25 700. (Les apports minimaux pour une société anonyme s'élèvent à CHF 100 000). En cas de totale prise en compte des prestations préalables, le tableau est le suivant:

Apports	Abbühl		Zemp		TOTAL
Apports en nature (prestations préalables)	52'500	66%	26'800	34%	79'300
Apports en espèces	-	0%	25'700	100%	25'700
	52'500	50%	52'500	50%	105'000

Question I.3. Fondation (12 points)

Citez les documents de fondation nécessaires et esquissez-en le contenu. Dans un bref plan de déroulement, montrez aux deux fondateurs les différentes étapes de la fondation. Vous pouvez supposer que Zemp et Bäckerei Abbühl SA libèrent chacun CHF 50 000 de capital-actions en numéraire et qu'il est prévu que Fruit Pie SA reprenne à la valeur d'acquisition, après la fondation, les machines «Little Champion» et «Erika Record» achetées à titre privé par Abbühl.

Proposition de solution Question I.3. Fondation

Il s'agit en l'espèce d'un projet de reprise de biens, c'est-à-dire d'une fondation qualifiée.

Documents de fondation

- Contrat d'apport en nature/de reprise de biens
- Acte authentique
- Rapport de fondation
- Déclaration Stampa / déclaration d'intégralité
- Déclarations d'acceptation de nomination (administrateurs, éventuellement organe de révision)
- Hypothèse: opting out -> pas d'organe de révision et pas de déclaration d'acceptation
- Attestation d'audit concernant le rapport de fondation
- Inscription au RC
- Autre?

Plan de déroulement

- Préparation des documents de fondation
- Désignation d'un réviseur de la fondation
- Réalisation de la révision de la fondation
- Authentification (les fondateurs doivent être présents ou se faire représenter)
- Inscription au registre du commerce
- Publication FOSC

(le plan de déroulement pourrait aussi être présenté par un flow-chart)

Question I.4. Avantages et inconvénients (5 points)

Expliquez de façon très générale l'expression «joint-venture» et présentez les avantages et les inconvénients de la fondation à parts égales envisagée.

Proposition de solution Question I.4. Avantages et inconvénients

Explication «joint-venture»:

1. Concept: forme spécifique de coopération. L'equity joint-venture est une **entreprise commune juridiquement autonome** qui réunit au moins deux partenaires avec une participation en capital. Chaque entreprise partenaire prend une participation dans le capital de la joint-venture. Ces entreprises partenaires **assument ensemble le risque financier** de l'investissement et exercent les fonctions de direction de l'entreprise commune. Les

participations au capital des entreprises partenaires peuvent être de montants différents; en général, le montant de la participation en capital influe sur l'ampleur du pouvoir décisionnel des entreprises détenant une participation dans la joint-venture. La contractual joint-venture, en revanche, n'entraîne pas la constitution d'une entreprise commune, mais implique uniquement l'existence de rapports contractuels régissant la répartition des coûts, des risques et des bénéfices. Dès lors que les partenaires ou la joint-venture et les partenaires viennent de différents Etats, il s'agit d'une joint-venture internationale.

2. Formes: les joint-ventures se distinguent par de nombreux critères, notamment: le nombre des partenaires de coopération, le domaine de coopération (limitation à un domaine, par ex. joint-venture de production, par opposition à une joint-venture d'entreprise générale), le lieu d'implantation, le domaine géographique de coopération, la participation au capital (participation identique ou différente des partenaires) et le calendrier de la coopération.
3. Motifs: les motifs principaux pour la constitution d'une joint-venture tiennent surtout à la répartition du risque lié à l'entreprise entre deux entreprises partenaires ou plus et à l'utilisation de la connaissance locale du marché de l'entreprise partenaire. L'association des forces de la propre entreprise avec les forces de l'entreprise partenaire permet la réalisation d'effets de synergies et d'avantages concurrentiels.
4. Problèmes: les problèmes des joint-ventures sont principalement les dispositions du droit de la concurrence, le montant des frais de coordination, la fuite du savoir-faire et souvent des problèmes interculturels. En outre, les joint-ventures ont tendance à être instables, ce qui se voit dans leur durée de vie souvent limitée.

Avantages:

- Aucun des partenaires n'est privilégié ou lésé
- Les deux partenaires se sentent à la fois traités de façon équitable et motivés à contribuer au succès de Fruit Pie

Inconvénients:

- La situation devient problématique en cas de conflit entre les deux actionnaires (situation bloquée)
- Possibilité de situation bloquée en cas d'assainissement

Question I.5. Business plan (15 points)

Enumérez les sujets à traiter dans le business plan (contenu) et élaborez un compte de résultat prévisionnel pour 3 exercices en vue des discussions avec la banque principale pour l'obtention d'un crédit d'exploitation.

Proposition de solution Question I.5. Business plan

Un business plan est généralement composé des chapitres suivants:

1. Management Summary
2. Entreprise: activité, idée, modèle commercial, fondateurs
3. Produits, prestations de services: acheteurs, marché et groupes cibles
4. Concurrence: branche et concurrents
5. Marketing: entrée sur le marché, positionnement, marketing mix, chiffre d'affaires
6. Site: organisation, missions, développement, site, infrastructure
7. Analyse des risques: vue des opportunités et risques, forces et faiblesses, étapes importantes
8. Finances: compte de résultat, besoins en capitaux, financement, liquidités, bilan, ratios économiques
9. Financement: demande de financement par fonds étrangers
 - Portée/montant;
 - Forme (prêt)
 - Durée
 - Conditions
 - Garanties

Annexe: CV, brochures, etc.

Examen professionnel supérieur d'expert fiduciaire 2015 Proposition de solution

Branche: 610 Etude de cas

Compte de résultat prévisionnel				2015/16	2017	2018
				15 mois	12 mois	12 mois
				CHF	CHF	CHF
Chiffre d'affaires pies				300'000	275'000	300'000
Produit commodités				60'000	50'000	50'000
Réductions sur ventes		2%		-7'200	-6'500	-7'000
Produit net				352'800	318'500	343'000
Charges de matières pies		50%		-150'000	-137'500	-150'000
Charges de matières commodités		75%		-45'000	-37'500	-37'500
Bénéfice brut 1				157'800	143'500	155'500
Salaires				-79'500	-72'000	-72'000
Charges sociales		15%		-11'925	-10'800	-10'800
Autres charges de personnel				-500	-500	-500
Bénéfice brut 2				65'875	60'200	72'200
Frais de leasing véhicules				-7'500	-6'000	-6'000
Aussurances et taxes				-3'750	-3'000	-3'000
Charges véhicules				-7'500	-6'000	-6'000
Frais de publicité				-4'000	-1'200	-1'200
Charges d'exploitation				-9'500	-6'000	-6'000
Total charges d'exploitation				-32'250	-22'200	-22'200
EBITDA				33'625	38'000	50'000
Amortissements				-16'875	-13'500	-13'500
Charges financières				-2'500	-2'000	-2'000
EBT				14'250	22'500	34'500
Impôts		13%		-1'853	-2'925	-4'485
Résultat				12'398	19'575	30'015

Question I.6. Taxe sur la valeur ajoutée (8 points)

Expliquez aux deux fondateurs l'obligation de TVA relative à Fruit Pie SA et les méthodes et types de décompte possibles, avec leurs avantages et inconvénients. Indiquez les articles de loi correspondants.

Proposition de solution Question I.6. Taxe sur la valeur ajoutée

Sur la base des prévisions de chiffre d'affaires, il existe une obligation de TVA pour Fruit Pie SA en Suisse. Dans la mesure où il s'agit en l'espèce de produits alimentaires, le chiffre d'affaires doit être imposé au taux réduit de 2,5%. Le taux normal de 8% s'applique aux services de traiteur (art. 53 OTVA) et aux éventuelles installations particulières pour la consommation sur place (art. 54 OTVA).

Méthodes de décompte: Méthode effective ou méthode des taux de la dette fiscale nette. Décompte selon taux de dette fiscale nette possible jusqu'à un chiffre d'affaires de CHF 5 020 000 (TTC) ou une charge fiscale annuelle de CHF 109 000 max. (art. 37 LTVA).

Types de décomptes: Le décompte est établi sur la base des contre-prestations convenues ou reçues (art. 39 al. 1 et 2 LTVA). Concrètement, les deux variantes sont envisageables pour Fruit Pie SA.

Avantages de la méthode des taux de la dette fiscale nette par rapport à la méthode effective:

- Plus simple, car pas besoin d'identification de l'impôt préalable inhérente à la méthode
- Uniquement un contrôle de la concordance des chiffres d'affaires en fin d'année, pas de contrôle de la concordance de l'impôt préalable
- Uniquement deux décomptes de TVA à remplir chaque année

Inconvénients de la méthode des taux de la dette fiscale nette par rapport à la méthode effective:

- Les impôts préalables sur les investissements de départ ne peuvent pas être récupérés.
- Deux taux de dette fiscale nette nécessaires (dépend de la composition du chiffre d'affaires). Le critère des 10% selon art. 86 OTVA doit être respecté.
- Obligation de vérifier chaque année si le chiffre d'affaires ou la charge fiscale dépasse la limite. Si la limite est dépassée, obligation de vérifier si une seule limite ou les deux sont dépassées et si l'écart est supérieur à 50%. Renvoi à l'art. 81 al. 2 et 3 OTVA.
- Défavorable en cas d'export des produits.
Défavorable quand une partie considérable des prestations initiales a été perçue par des producteurs de produits naturels (ici agriculteur Zemp). Renvoi à l'art. 28 OTVA.
- Les recettes qui ne sont pas clairement affectées au taux de dette fiscale nette doivent être imposées au taux le plus élevé (par ex. vente de moyens de production).

Avantages des contre-prestations convenues par rapport aux contre-prestations reçues :

- Plus simple, dans la mesure où une comptabilité débiteurs/créanciers est déjà tenue

Inconvénients des contre-prestations convenues par rapport aux contre-prestations reçues :

- Défavorable en termes de liquidité en cas d'octroi de délais de paiement plus longs aux clients. C'est-à-dire que la TVA doit être remise sur la base de la prestation facturée, alors même que le paiement peut être reçu à une date ultérieure.

PARTIE II: Modification de la forme légale

Question II.1. Administrateur allemand (15 points)

Rédigez une note à l'intention de M. Abbühl dans laquelle vous répondez aux questions relatives au droit des assurances sociales et au droit fiscal que soulève l'élection du publicitaire allemand au conseil d'administration.

Proposition de solution Question II.1. Administrateur allemand

Questions relatives au droit des assurances sociales

1. Principes

En Suisse, l'activité d'administrateur d'une société suisse est considérée comme une activité salariée. En Allemagne, l'activité d'associé dirigeant avec position dominante est qualifiée d'activité indépendante par le droit allemand. Conformément à la convention de sécurité sociale conclue entre la Suisse et l'Union européenne, les principes suivants doivent être respectés:

- a. Le principe de l'exclusivité s'applique: un actif n'est soumis qu'à un système d'assurances sociales.
- b. Peu importe que l'activité soit rémunérée ou non.
- c. Il convient de se baser sur la régulation en cascade suivante:
 - i. Le code des assurances sociales qui s'applique est celui de l'Etat dans lequel l'activité salariée est exercée (qualification selon le droit de l'Etat sur le territoire duquel l'activité est exercée).
 - ii. Principe du lieu d'exercice de l'activité lucrative: assurance dans l'Etat dans lequel l'activité est exercée (le domicile n'est pas déterminant).
 - iii. Les actifs qui exercent une activité lucrative dans plusieurs Etats et/ou qui sont à la fois indépendants et salariés sont soumis à certaines règles de coordination

2. Règles de coordination

Activité salariée

Activité salariée dans plusieurs Etats pour un seul et même employeur: le système d'assurances sociales applicable est celui de l'Etat de résidence si au moins 25% de l'activité y sont exercés (part importante), sinon celui de l'Etat de l'employeur.

Activité salariée dans plusieurs Etats (y compris Etat de résidence) pour plusieurs employeurs: application du système d'assurances sociales de l'Etat de résidence.

Activité indépendante

Activité indépendante dans plusieurs Etats: le système d'assurances sociales applicable est celui de l'Etat de résidence si au moins 25% de l'activité y sont exercés, sinon celui du lieu où se situe le point central des activités.

Activité indépendante et salariée

Activité indépendante dans un ou plusieurs Etats et activité salariée dans un Etat: application du système d'assurances sociales de l'Etat dans lequel l'activité salariée est exercée.

Activité indépendante dans un ou plusieurs Etats et activité salariée dans plusieurs Etats: application du système d'assurances sociales de l'Etat dans lequel l'activité salariée est exercée ou de l'Etat de résidence.

Activité indépendante dans un ou plusieurs Etats et activité salariée dans plusieurs Etats pour plusieurs employeurs: en général, application du système d'assurances sociales de l'Etat de résidence.

3. Dérogation

En principe, il est possible de demander une dérogation en Suisse, mais celles-ci ne sont attribuées qu'avec beaucoup de retenue.

4. Application du droit des assurances sociales

Sur la totalité du revenu réalisé par le ressortissant allemand domicilié en Allemagne et sur l'activité indépendante en Allemagne, il convient de verser des cotisations sociales suisses pour la fonction d'administrateur d'une entreprise suisse, peu importe que

- a. des honoraires soient perçus ou non pour l'activité au conseil d'administration en Suisse;
- b. l'activité au conseil d'administration soit effectivement exercée en Suisse (par ex. participation par téléconférence).

5. Les assurances sociales basculent en Suisse

AVS / AC / AI / APG / AMat

LPP obligatoire (pas de partie subobligatoire LPP)

LAA obligatoire (pas de majoration LAA)

Assurance-maladie

Allocations familiales

6. Décompte M. Eisele

On peut supposer que l'activité allemande de dirigeant est taxée comme un revenu salarié selon le droit suisse. Par conséquent, le décompte du revenu de l'activité lucrative allemand doit intervenir avec l'assurance sociale suisse comme «ANOBAG» (salarié dont l'employeur n'est pas tenu de payer des cotisations). M. Eisele est soumis à décompte.

7. Optimisations M. Eisele

Hypothèse d'une activité salariée minimale de 25% en Allemagne. L'application du droit des assurances sociales bascule donc vers l'Allemagne, resp. le revenu de l'activité lucrative en Allemagne et les honoraires d'administrateur ne doivent pas être décomptés en CHF (preuve avec form. A1 – pour employeur).

Questions de droit fiscal

Art. 93 LIFD Administrateurs

Les personnes domiciliées à l'étranger qui sont membres de l'administration ou de la direction de personnes morales ayant leur siège ou leur administration effective en Suisse doivent l'impôt sur les tantièmes, les jetons de présence, les indemnités fixes, les participations de collaborateur et autres rémunérations qui leur sont versés.

Art. 16, Convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune

Les rétributions et rémunérations qu'un résident d'un Etat contractant reçoit d'une société qui est un résident de l'autre Etat contractant en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance de la société sont imposables dans cet autre Etat.

Tant selon le droit national (CH) que selon la convention de double imposition CH/D, l'obligation fiscale des honoraires d'administrateur est attribuée à la Suisse. Les honoraires doivent être décomptés avec un impôt à la source de 25% (5% impôts fédéraux (art. 93 al. 3 LIFD), 20% impôts nationaux et communaux Lucerne (art. 109 al. 3 loi fiscale) par l'employeur.

Question II.2. Engagement de l'ouvrier polonais (10 points)

Rédigez à l'intention de M. Abbühl une nouvelle note dans laquelle vous répondez aux questions au regard du droit des assurances sociales que soulève l'engagement de l'ouvrier polonais. Ce faisant, éclairez aussi la question des autorisations quant au droit de séjour et au droit du travail. Que se passerait-il s'il s'agissait d'un ressortissant d'un pays tiers?

Proposition de solution Question II.2. Ouvrier polonais

Questions relatives au droit de séjour

- Aucune autorisation de séjour jusqu'à 90 jours de travail pendant l'année civile (annonce obligatoire, paiement de la différence avec le salaire suisse)
- Autorisation pour 120 jours pendant l'année civile (autorisation auprès de l'office cant. des migrations)
- Autorisation de courte durée L: contrat de travail à durée limitée à partir de 91 jours
- Autorisation de séjour B: contrat de travail à durée indéterminée ou supérieure à 1 an (demande d'autorisation auprès de l'office cant. des migrations)

Demande d'autorisation B au titre d'un contrat de travail à durée indéterminée, pas de restrictions, car UE-25 (totale libre circulation des personnes)

Autorisation de travail

Pas d'autorisation de travail nécessaire pour les ressortissants UE/AELE

Questions relatives au droit des assurances sociales

Subordination CH du fait du lieu de domicile et de travail, valable pour toutes les assurances sociales (y compris LAMal)

Ressortissants tiers

Aspects plus compliqués pour l'obtention d'une autorisation de travail

- Priorité des travailleurs indigènes
- Contingents
- Main-d'œuvre qualifiée

Question II.3. Frais / prestations annexes (8 points)

- Esquissez le contenu (structure) du règlement relatif aux frais.
- Pour le cas concret de Fruit Pie SA, indiquez les indemnités forfaitaires concrètes qui, en pratique, peuvent être convenues sur le plan fiscal.
- Expliquez également dans quels cas les indemnités forfaitaires peuvent être versées.
- Précisez quelles sont les prestations (annexes) qui ne doivent pas figurer sur le certificat de salaire.

Proposition de solution Question II.3. Frais / prestations annexes

a) Contenu/structure règlement relatif aux frais

Au moins les points surlignés en jaune

Conditions-cadres

Les Administrations cantonales des impôts reconnaissent mutuellement les règlements relatifs aux frais qui ont été approuvés par le canton du siège d'une entreprise. Il suffit donc de faire approuver le règlement relatif aux frais dans le seul canton du siège d'une entreprise. De tels règlements doivent être établis selon un modèle de règlement relatif aux frais pour des entreprises et selon un modèle de règlement supplémentaire relatif aux frais pour le personnel dirigeant d'entreprises. Certains cantons fixent des limites pour l'approbation de règlements relatifs aux frais, par ex. au moins 10 personnes pouvant bénéficier de la prise en charge des frais doivent être concernées.

Règlement relatif aux frais de Fruit Pie SA

1. Dispositions générales

Champ d'application

Le présent règlement relatif aux frais s'applique à tous les collaborateurs avec lesquels l'entreprise entretient des rapports de travail.

Définition de la notion de frais

Au sens du présent règlement, les frais désignent les dépenses engagées par les collaborateurs dans l'intérêt de l'employeur.

Pour l'essentiel, les collaborateurs peuvent obtenir le remboursement des dépenses professionnelles suivantes:

- frais de transport / frais de restauration / frais d'hébergement / autres frais
-

Principe du remboursement des frais

En principe, les frais sont réellement déduits après l'événement déclencheur et sur présentation du justificatif original. Des frais par cas (montant forfaitaire) ne sont accordés que dans des situations exceptionnelles.

2. Frais de transportVoyages en train / trajets en tram et bus / avionDéplacements professionnels avec véhicule privé / taxi

Les coûts de l'utilisation du véhicule privé pour un déplacement à titre professionnel ne sont pris en charge que si son utilisation entraîne une économie majeure de temps et/ou de coûts ou si l'utilisation des transports publics n'est pas supportable.

L'indemnisation kilométrique s'élève à CHF 0.70

Véhicule de service

L'entreprise peut mettre un véhicule de service à la disposition de ses collaborateurs. Le véhicule de service peut aussi être utilisé à des fins privées. Un décompte correspondant est effectué sur le certificat de salaire. Pour l'utilisation à titre privé, 0,8% du prix d'achat (par mois, hors taxe sur la valeur ajoutée), mais au moins CHF 150.–, sont décomptés sur le certificat de salaire du collaborateur. Il n'y a pas lieu à retenue pour le trajet du domicile au lieu de travail. Une mention correspondante est apposée sur le certificat de salaire.

3. Frais de restauration

Si des collaborateurs effectuent un voyage d'affaires ou s'ils sont dans l'obligation, pour d'autres motifs, de prendre leur repas en dehors de leur lieu habituel de travail, ils ont droit au remboursement des frais **effectifs**. Les valeurs indicatives suivantes ne peuvent être dépassées.

Petit-déjeuner (si non compris dans les frais d'hôtel)	CHF 15
Dîner	CHF 35
Souper (en cas de nuit à l'extérieur ou de retour après 19h30)	CHF 40

OU

Si des collaborateurs effectuent un voyage d'affaires ou s'ils sont dans l'obligation, pour d'autres motifs, de prendre leur repas en dehors de leur lieu habituel de travail, ils ont droit au **remboursement forfaitaire** suivant:

Petit-déjeuner (si non compris dans les frais d'hôtel)	CHF 15
Dîner	CHF 30
Souper (en cas de nuit à l'extérieur ou de retour après 19h30)	CHF 35

Pour les collaborateurs du service extérieur qui exercent principalement à l'extérieur et qui reçoivent une indemnité pour le dîner, une mention correspondante est apposée sur le certificat de salaire.

4. Frais d'hébergement

Frais d'hôtel

Pour les nuitées, il convient généralement de choisir des hôtels de catégorie moyenne. Les frais d'hôtel effectifs sont indemnisés sur présentation du justificatif original.

Hébergement privé

En cas d'hébergement privé chez des amis, etc., les frais effectifs sont remboursés jusqu'à concurrence de CHF 80 ou d'un forfait de CHF 60 pour un cadeau à l'hôte.

5. Autres frais

Dépenses de représentation

Les éventuels coûts doivent toujours se justifier par l'intérêt professionnel. Les frais effectifs sont indemnisés. Les indications suivantes doivent être fournies:

- Nom de toutes les personnes présentes
 - Nom et lieu du restaurant
 - Date de l'invitation
 - Objectif commercial de l'invitation
- } Normalement sur la facture

Menues dépenses

Les menues dépenses telles que les taxes de stationnement et les appels téléphoniques professionnels sont remboursées sur présentation du justificatif original.

Cartes de crédit

Une carte de crédit («corporate card») établie au nom de l'entreprise peut être mise à la disposition des collaborateurs.

6. Dispositions administratives

Décompte de frais et visa

Il y a lieu d'utiliser le formulaire indiqué pour le décompte des frais. Les décomptes de frais doivent être présentés pour visa au(x) supérieur(s) hiérarchique(s) compétent(s).

Remboursement des frais

La procédure de décompte interne à l'entreprise peut être réglée ici.

7. Validité

Le présent règlement relatif aux frais a été approuvé par l'Administration fiscale du canton de Lucerne.

Cet agrément dispense la société de déclarer les frais décomptés à raison de leur somme effective sur les certificats de salaire. Toute modification du présent règlement relatif aux frais ou son remplacement sera préalablement soumise à l'Administration fiscale du canton de Lucerne pour approbation. De même, l'administration sera informée de la suspension du règlement sans texte de remplacement.

8. Entrée en vigueur

Le présent règlement entre en vigueur le

Règlement supplémentaire relatif aux frais pour le personnel dirigeant de Fruit Pie SA

1. Principe

Le règlement général relatif aux frais s'applique aussi au personnel dirigeant dès lors que le présent règlement supplémentaire n'y déroge pas.

2. Cadres dirigeants

Les cadres dirigeants désignent les catégories suivantes de collaborateurs:

- Directeurs généraux/adj. Directeurs généraux/directeurs/adj. Directeur/vice-directeur

3. Frais forfaitaires

4. Montant des frais forfaitaires en cas d'emploi à plein temps

Le montant des frais forfaitaires par an s'élève à:

- | | |
|--------------------------------|----------|
| - Directeurs généraux | CHF..... |
| - Directeurs généraux adjoints | CHF..... |
| - Directeurs | CHF..... |
| - Directeurs adjoints | CHF..... |
| - Vice-directeurs | CHF..... |

5. Validité

Le présent règlement supplémentaire relatif aux frais a été approuvé par l'Administration fiscale du canton de Lucerne. Toute modification du présent règlement supplémentaire relatif aux frais ou son remplacement sera préalablement soumise à l'Administration fiscale du canton de Lucerne pour approbation. De même, l'administration sera informée de la suspension du règlement sans texte de remplacement.

6. Entrée en vigueur

Le présent règlement supplémentaire relatif aux frais entre en vigueur le

Les entreprises s'engagent à remettre chaque année aux administrations fiscales des divers cantons une liste des bénéficiaires de frais forfaitaires et de véhicules de service.

b) Indemnités forfaitaires concrètes

Pour le calcul du montant des frais forfaitaires, les administrations fiscales se basent sur les critères du montant du salaire, du nombre de subordonnés, de la responsabilité et des missions de représentation. Les administrations fiscales se déterminent en partie en fonction d'une quote-part du salaire (entre 3,5% et 4,5% avec un plafond absolu de CHF 24 000). Enfin, les dispositions du droit du travail, qui stipulent que les frais forfaitaires doivent au moins couvrir les dépenses effectives, sont également déterminantes sur le plan juridique. Les pourcentages du salaire constituent plutôt une aide pour la vérification de la plausibilité des forfaits.

Administrateur Dirk Eisele CHF 500 – 1 000

Ouvrier agricole polonais Piotr Nowak CHF 2 500

(Remarque : le canton de Lucerne accepte des frais forfaitaires pour des ouvriers agricoles. La réponse « pas de frais forfaitaires pour Piotr Nowak » est aussi considérée comme correcte, si le candidat justifie cette réponse (par exemple : l'Administration fiscale du canton n'accepterait pas une telle proposition).

c) Dans quels cas des indemnités forfaitaires peuvent-elles être perçues?

Dans le cadre de leur activité professionnelle, les cadres supérieurs engagent des dépenses à des fins de représentation ainsi que pour l'acquisition et l'entretien des relations avec la clientèle. Afin de procéder avec rationalité, les cadres dirigeants reçoivent donc une indemnité forfaitaire annuelle.

L'indemnité forfaitaire compense toutes les menues dépenses jusqu'à concurrence de **CHF 50 par événement**. Jusqu'à concurrence de CHF 50, les bénéficiaires de frais forfaitaires ne peuvent pas faire effectivement valoir de telles menues dépenses.

Les menues dépenses en ce sens désignent en particulier:

- Invitations de partenaires commerciaux à de petits repas au restaurant
- Invitations de partenaires commerciaux à des repas à la maison
- Cadeaux qui sont offerts lors d'invitations par des relations d'affaires
- Collations
- Pourboires
- Appels téléphoniques depuis un téléphone privé
- Invitations des collaborateurs et cadeaux à ceux-ci
- Cotisations à des institutions, associations, etc.
- Dépenses accessoires pour et avec des clients sans reçu
- Menues dépenses lors d'entretiens et de réunions
- Billets de tram, de bus ou déplacements en taxi
- Taxes de stationnement
- Déplacements professionnels avec le véhicule privé dans le rayon habituel (rayon de 30 km)
- Service de port de bagages et frais de vestiaires
- Frais postaux et téléphoniques.

d) Prestations annexes ne devant pas figurer sur le certificat de salaire

En principe, toutes les prestations de l'employeur sont imposables et doivent figurer sur le certificat de salaire. Mais pour des raisons pratiques, il est inutile de déclarer les prestations suivantes:

- Abonnements demi-tarif des CFF délivrés gratuitement
- Réductions en chèques REKA jusqu'à CHF 600
- Cadeaux de Noël, d'anniversaire ou autres cadeaux usuels d'une valeur inférieure ou égale à CHF 500 par occasion
- L'utilisation privée d'outils de travail
- Les cotisations d'adhésion à des clubs ou associations inférieures ou égales à CHF 1 000 par adhésion
- Les cotisations d'adhésion aux associations professionnelles
- Les rabais habituels dans la branche concernée sur des marchandises destinées à l'usage personnel
- Les billets d'entrée à des événements culturels, sportifs ou sociaux d'une valeur inférieure ou égale à CHF 500 par événement
- Le paiement des frais de voyage du conjoint ou du partenaire qui accompagne l'employé en voyage d'affaires
- Les subventions aux crèches offrant une réduction pour la garde des enfants des collaborateurs
- Une place de stationnement gratuite sur le lieu de travail
- La participation aux frais de dépistage précoce à la demande de la caisse de pension ou de l'employeur
- La remise de miles aériens.

Question II.4. Prestations sociales (22 points)

Calculez les coûts annuels des assurances sociales (salarié et employeur) pour les engagements de Dirk Eisele, Piotr Nowak et Monika Zemp (hypothèse : Dirk Eisele et Piotr Nowak sont soumis aux assurances sociales en Suisse). Vous pouvez supposer que les prestations minimales légales s'appliquent momentanément pour toutes les assurances sociales.

Pour Piotr Nowak, calculez l'impôt à la source dû chaque année s'il était soumis à l'impôt à la source (les barèmes de l'impôt à la source pour le canton de Lucerne sont joints par extraits dans l'annexe II.d). Mme Nowak ne travaille pas. A cet égard, vous pouvez supposer qu'il existe un règlement relatif aux frais approuvé.

Proposez un moyen de réduire la charge de l'impôt à la source.

Décompte Piotr Nowak

Salaire brut (13 x CHF 4100)

Cotisations AVS/AI/APG salarié + employeur

AC

CAF

LPP

LAA (AP et ANP)

Allocations familiales (2 x allocations pour enfant ; Lucerne : CHF 200 par enfant, des autres montants plausibles (CHF 200 - 300) sont aussi considérés comme correct)

)

Décompte impôt à la source Piotr Nowak

Impôts à la source (11 x 4 500 + 1 x 8 600)

Tarif B2Y pour 2015 – canton Lucerne (les tarifs se trouvent dans l'annexe II.d)

S'il existe un règlement relatif aux frais approuvé, les frais (y compris frais forfaitaires) ne doivent pas être inclus.

Nowak Piotr								
Salaire mensuel	13	x	4'100.00	53'300.00				
Allocations familiales (Lucerne)	24	x	200.00	4'800.00				
Salaire brut				58'100.00				
						Ass. sociales (salarié)	Ass. sociales (emplo)	
AVS/AI/APG total 10,3% de			53'300.00	-5'489.90	5.15%	-2'744.95	5.15%	-2'744.95
AC total 2,2% de			53'300.00	-1'172.60	1.10%	-586.30	1.10%	-586.30
CAF Lucerne 1,45% de			53'300.00	-772.85	0.00%	-	1.45%	-772.85
Frais administratifs AVS 0,35% (hypothèse) de			5'489.90	-19.21	0.00%	-	0.35%	-19.21
LPP cotisation de risque 3,5% (hypothèse) de			28'625.00	-1'001.88	1.75%	-500.94	1.75%	-500.94
LPP cotisation d'épargne 10% de			28'625.00	-2'862.50	5.00%	-1'431.25	5.00%	-1'431.25
(Base: salaire mensuel ./ déduction de coordination CHF 24'675)								
LAA (ANP) 2,278% (hypothèse) de			53'300.00	-1'214.17	2.278%	-1'214.17	0.00%	-
LAA (AP) 0,837% (hypothèse) de			53'300.00	-446.12	0.00%	-	0.837%	-446.12
Déductions				-12'979.23		-6'477.61		-6'501.62
Janvier - octobre; décembre	11	x	4'500.00		0.29%	143.55		
Novembre dont 13 ^e mois sal.	1	x	8'600.00		6.34%	545.24		
Impôt à la source						688.79		

Décompte Monika Zemp

Salaire brut (13 x CHF 2500)

Cotisations AVS/AI/APG salarié + employeur

AC

CAF

LPP (uniquement cotisation de risque)

LAA (AP et ANP)

Zemp Monika									
Salaire mensuel	13	x	2'500.00	32'500.00					
Salaire brut				32'500.00					
								Ass. sociales (salarié)	Ass. sociales (employeur)
AVS/AI/APG total 10,3% de			32'500.00	-3'347.50	5.15%	-1'673.75	5.15%	-1'673.75	
AC total 2,2% de			32'500.00	-715.00	1.10%	-357.50	1.10%	-357.50	
CAF Lucerne 1,45% de			32'500.00	-471.25	0.00%	-	1.45%	-471.25	
Frais administratifs AVS 0,35% (hypothèse) de			3'347.50	-11.72	0.00%	-	0.35%	-11.72	
LPP cotisation de risque 3,5 % (hypothèse) de (Base: salaire mensuel ./ déduction de coordination CHF 24'675)			7'825.00	-273.88	1.75%	-136.94	1.75%	-136.94	
LAA (ANP) 2,278% (hypothèse) de			32'500.00	-740.35	2.278%	-740.35	0.00%	-	
LAA (AP) 0,837% (hypothèse) de			32'500.00	-272.03	0.00%	-	0.837%	-272.03	
Déductions				-5'831.72		-2'908.54		-2'923.18	

Proposition de réduction impôt à la source Piotr Nowak

La charge la plus élevée en novembre (paiement 13^e salaire) peut être répartie en versant le 13^e salaire mensuel proportionnellement chaque mois.

La charge s'élève à 12 x CHF 4 841 (= CHF 4 441 + CHF 400 allocations pour enfants) x 0,87% = CHF 505,47, soit une économie de CHF 183.

Question II.5. Règlementation de la durée du travail (10 points)

Les collaborateurs de Fruit Pie SA travaillent de façon très irrégulière et indépendante. Rédigez une note à l'intention de M. Abbühl concernant la règlementation de la durée du travail, notamment heures supplémentaires, droits aux vacances, rapport sur le temps de travail, etc. Chaque fois que possible, indiquez les articles de loi correspondants.

Proposition de solution Question II.5. Règlementation de la durée du travail**Durée du travail/**

Durée de travail hebdomadaire maximale: 45 h ou 50 h (ici 50 h) (art. 9 LTr)

- Travail de jour: 06h – 20h +/- 1 heure (art. 10 LTr)
- Travail du soir: 20h-23h +/- 1 heure
- Travail de nuit: 23h-06h, max. 9 h en l'espace de 10 h (art. 17a LTr)

Travail le dimanche: 23h – 23h (art. 18 al. 1 LTr)

Jours fériés assimilés à des dimanches: 1^{er} août plus max. 8 autres par an, différent selon le canton concerné (art. 20a al. 1 LTr)

Les jours fériés cantonaux supplémentaires sont traités comme des jours ouvrables, conformément au droit du travail.

Autorisation obligatoire pour le travail de nuit et du dimanche (art. 19 al. 1 LTr)

Pauses (art. 15 al. 1 LTr):

Heures de travail par jour > 5,5 h	15 mn de pause
Heures de travail par jour > 7,0 h	30 mn de pause
Heures de travail par jour > 9,0 h	60 mn de pause

Le temps de travail avant et après la pause ne doit pas être supérieur à 5,5 h

Heures supplémentaires/travail supplémentaire

Les **heures supplémentaires** correspondent au temps de travail entre la durée contractuelle de travail et la durée de travail maximale légale fixée par la loi sur le travail. Elles sont effectuées pour les besoins de l'entreprise ou sur ordre de l'employeur. Elles doivent être supportables pour le collaborateur. En l'absence de règle contractuelle, la «durée de travail usuelle» est déterminante (art. 321c al. 1 CO). L'indemnisation des heures supplémentaires peut être écartée par écrit.

Le **travail supplémentaire** correspond au temps de travail au-delà de la durée de travail maximale légale fixée par la loi sur le travail. Il est effectué pour les besoins de l'entreprise ou sur ordre de l'employeur. En cas de travail supplémentaire, il convient d'accorder une majoration de salaire ou une compensation en temps libre dès la première heure. Dans tous les cas, l'art. 13 al. 1 LTr doit être respecté.

Calcul du temps de travail

Obligation de saisie et de contrôle de l'employeur (art. 46 LTr, art. 73 al. c OLT 1). Il convient de saisir le moment (début et fin) du temps de travail ainsi que le moment et la durée des pauses. Cette obligation de saisie du temps de travail s'applique à tous les collaborateurs, hors simplifications suivantes:

Simplifications:

- Pas de saisie du temps de travail pour une fonction dirigeante élevée (interprétation étroite, selon le tribunal fédéral uniquement Top Manager)
- Saisie simplifiée du temps de travail:
 - Possible pour les cadres avec droit d'émettre des directives, chefs de projet, autres porteurs de mandat avec droit d'émettre des directives
 - Convention de renonciation (renonciation, respect de l'interdiction du travail de nuit/le dimanche, organisation de temps de repos et pauses)
 - Entretien annuel de fin d'année documenté sur la charge de travail effective

Question II.6. Maladie et résiliation (10 points)

Un collaborateur de Fruit Pie SA qui a été engagé début mai 2016 cause des problèmes à M. Abbühl, qui lui a déjà fait savoir lors de divers entretiens que ses prestations professionnelles n'étaient pas suffisantes. Il a indiqué par écrit au collaborateur que sa prestation de travail devait s'améliorer et que, si elle ne s'améliorait pas d'ici mi-novembre 2016, il devrait résilier son contrat.

Le 12 novembre 2016, le collaborateur tombe malade; il est en congé maladie jusqu'à ce jour. Le collaborateur a une insuffisance rénale et suit depuis un traitement médical. Mi-janvier 2017, M. Abbühl vous indique qu'il a résilié le contrat de travail du collaborateur par courrier recommandé (récupéré le 25 novembre 2016), dans le respect du délai de résiliation contractuel de deux mois pour le 31 janvier 2017, au motif que le travail du collaborateur ne s'était pas amélioré, mais au contraire détérioré.

Rédigez une note à l'intention de M. Abbühl concernant cette résiliation et formulez une recommandation quant à la marche à suivre. Indiquez les articles de loi correspondants.

Proposition de solution Question II.6. Maladie et résiliation

Résiliation en temps inopportun

C'est la première année de service du collaborateur de Fruit Pie SA. L'employeur ne peut pas résilier le contrat du collaborateur pendant une incapacité de travail totale ou partielle résultant d'une maladie non imputable à la faute du travailleur, et cela durant 30 jours au cours de la première année de service (art. 336c al. 1 let. b CO). La résiliation a été signifiée au collaborateur le 25 novembre 2016, soit pendant ce délai de 30 jours. Une résiliation notifiée pendant un délai de blocage est nulle (art. 336c al. 2 CO). Sur le plan juridique, la nullité entraîne l'absence totale de valeur contraignante, les actes juridiques étant comme s'ils n'étaient jamais intervenus. La nullité peut être invoquée à tout moment.

Conclusion intermédiaire:

Le contrat de travail avec le collaborateur reste valable comme auparavant.

Nouvelle résiliation

Pour résilier le contrat de travail avec le collaborateur, vous devez notifier une nouvelle résiliation en respectant le délai contractuel de deux mois. Dans la mesure où le délai de blocage de 30 jours a expiré entre-temps, il ne produit plus d'effet et une résiliation peut être notifiée.

Dès lors que la résiliation est encore signifiée au collaborateur en janvier 2017, le contrat de travail prend fin au 31 mars 2017.

Question II.7 Droits et obligations de l'administrateur en Suisse (5 points)

Les statuts de Fruit Pie SA stipulent que la durée d'un mandat au sein du conseil d'administration s'élève à un an. M. Abbühl souhaiterait faire passer cette durée de mandat à 10 ans. Est-ce possible? Pour la prolongation de la durée de mandat de l'administrateur, une décision du conseil d'administration est-elle suffisante? Si non, qui décide et sous quelle forme? Indiquez les articles correspondants du code des obligations.

Proposition de solution Question II.7. Droits et obligations administrateur

Non. La durée maximale des fonctions d'un administrateur s'élève à six ans (art. 710 CO).

La durée des fonctions des administrateurs est indiquée dans les statuts de Fruit Pie SA. Si la durée des fonctions doit être modifiée, une révision des statuts est nécessaire. Pour cela, une décision du conseil d'administration ne suffit pas. La décision de modification des statuts doit être adoptée par l'assemblée générale (art. 698 al. 2 ch. 1 CO) sous forme d'acte authentique (art. 647 CO).

PARTIE III: ASSAINISSEMENT / FUSION

Question III.1. Scénario achat actions et fusion (30 points)

Expliquez la présente fusion.

Rédigez à l'intention de M. Abbühl un «scénario» détaillé pour le déroulement de l'achat d'actions et de la fusion (liste de vérification systématique et chronologique avec actions et documents). Veuillez indiquer les articles de loi correspondants.

Proposition de solution Question III.1. Achat actions et fusion

La fusion doit intervenir rétroactivement au 01.01.2018. De fait, l'inscription au registre du commerce doit être effectuée avant le 30.06.2018. Sur le plan comptable, la fusion peut être établie à l'aide des «bilans de fusion» au 01.01.2018. Ceux-ci peuvent être directement dérivés des bilans au 31.12.2017.

En l'espèce, il s'agit d'une fusion-absorption entre la société-mère et la filiale, la société-mère détenant la totalité des actions de la filiale (appelée «upstream merger»). Par conséquent, elle satisfait aux critères d'une fusion simplifiée selon l'art. 23 al. 1 let. a LFus. Aucun rapport de fusion ne doit donc être rédigé et le contrat de fusion (qui peut être établi dans une version simplifiée) ne doit pas faire l'objet d'une vérification. Aucun droit de regard ne doit être accordé et le contrat de fusion ne doit pas être présenté à l'assemblée générale (art. 24 al. 1 LFus).

Dans la mesure où Fruit Pie SA affiche une perte en capital, elle ne peut fusionner selon l'art. 6 LFus que si la société reprenante dispose de fonds propres librement disponibles équivalant au montant du bilan déficitaire ou si les créanciers des sociétés participant à la fusion acceptent que leur créance soit placée à un rang inférieur à celui de toutes les autres créances. Le conseil d'administration doit déposer au registre du commerce une confirmation de la satisfaction de ces conditions préalables.

Du fait des jeux d'écritures dans l'introduction relative au cas, on peut supposer que Bäckerei Abbühl SA est au moins soumise à un contrôle restreint et dispose donc d'un organe de révision enregistré qui contrôle les comptes annuels au 31.12.2017.

Dès lors que Fruit Pie SA emploie moins de 10 ETP, un opting out est possible. Tout au plus, Fruit Pie SA peut se soumettre volontairement à un contrôle.

Il est donc tout naturel qu'un éventuel organe de révision de Fruit Pie SA soit chargé des contrôles et confirmations prévus à l'art. 6 LFus et à l'art. 25 LFus dès lors que celui-ci dispose d'un agrément en tant qu'expert-réviseur. Sur la base des résultats du contrôle des comptes annuels, son organe de révision pourra organiser les contrôles de façon plus efficace qu'un autre expert-réviseur indépendant. A titre alternatif, l'organe de révision de Bäckerei Abbühl SA pourrait aussi être nommé, à condition de satisfaire l'exigence d'agrément. Si tel n'est pas le cas, un autre auditeur devrait être nommé.

	Actions	Documents
1	Analyse de la transaction envisagée	
2	Etablissement des bilans de fusion	Bilan de fusion Fruit Pie SA Bilan de fusion Bäckerei Abbühl SA
3	Elaboration et dépôt du ruling fiscal	Ruling fiscal
4	Elaboration des documents de fusion	Contrat de fusion (aucun acte authentique requis)
5	Contrôle préalable au registre du commerce	Documents de fusion
6	Information/consultation des salariés	Lettre d'information/affiche/réunion
7	Mandat à un expert-réviseur agréé concernant le contrôle et la confirmation selon l'art. 6 LFus	Rapport de confirmation selon l'art. 6 LFus
8	Conclusion et signature du contrat de vente et inscription de la transmission au registre des actionnaires	Contrat de vente, registre des actionnaires
9	Conclusion du contrat de fusion et signature de tous les documents	
10	Déclaration au registre du commerce compétent (au siège de l'entreprise reprenante)	Déclaration au registre du commerce de la société transférante avec les pièces jointes requises..... Déclaration au registre du commerce de la société reprenante avec les pièces jointes requises....
11	Procédure de déclaration TVA	Form. procédure de déclaration
12	Procédure ultérieure de protection des créanciers selon l'art. 25 LFus	Triple avis aux créanciers dans la FOSC Ou confirmation de contrôle par un expert-réviseur agréé de l'absence de créance connue ou attendue qui ne serait pas couverte par la fortune disponible des entreprises participantes.
12	Déclarations aux assurances sociales	
13	Communication aux clients, partenaires, banques, fournisseurs	
14	Réalisation des écritures de fusion	

Question III.2. Conséquences fiscales (25 points)

Remettez à M. Abbühl des explications détaillées sur les conséquences fiscales au niveau des entreprises (Fruit Pie SA et Bäckerei Abbühl SA) et des personnes physiques (agriculteur Zemp et André Abbühl). Indiquez les articles de loi correspondants.

Proposition de solution Question III.2. Conséquences fiscales

Fruit Pie SA

Impôts directs

Le transfert d'actions et la fusion n'ont pas de conséquences fiscales pour Fruit Pie SA. L'obligation fiscale de Fruit Pie SA disparaît à la date de la fusion. Les obligations fiscales existantes et qui naissent jusqu'à la fusion sont transmises à Bäckerei Abbühl SA du fait de la fusion.

Impôt anticipé / droit d'émission
Pas de conséquences fiscales

TVA

Application de la procédure de déclaration de la TVA selon l'art. 38 al. 1 LTVA.

Bäckerei Abbühl SA

Transaction actions

Impôts directs

Dès lors que la transaction impliquant les actions intervient à la valeur du marché, l'achat des actions n'a pas de conséquences fiscales pour Bäckerei Abbühl SA. L'achat des actions augmente les coûts de la participation. Il serait pertinent de corriger la participation existante de 50% à la «valeur du marché» de 30 millions de CHF (amortissement). La correction de valeur de 20 millions de CHF devrait représenter une charge fiscalement déductible.

Droit d'émission / impôt anticipé

Si le prix de vente convenu des actions est supérieur à une valeur sur le marché, il est possible que les autorités fiscales qualifient de prestation appréciable en argent la partie du prix de vente supérieure à la valeur du marché. Cela aurait des conséquences correspondantes quant à l'impôt anticipé (impôt anticipé en centaine c'est-à-dire que la prestation reçue s'élève à 65% et le montant imposable se monte à 100%, en l'absence de toute autre charge c'est-à-dire que le bénéficiaire de la prestation ne verse pas les 35% à la société) pour Bäckerei Abbühl SA. Sur ce point, il conviendrait d'appliquer la théorie du triangle selon la notice de l'AFC de février 2001 (par. II. 2. a).

Si l'entreprise (ici: Bäckerei Abbühl SA) fournit une prestation à une personne proche de l'actionnaire (ici Zemp) et si la prestation est justifiée dans les rapports de participation, l'imposition de la prestation appréciable en argent intervient en principe pour l'actionnaire (personne physique), et non pour le proche. S'agissant de l'impôt sur les revenus (personnes physiques en tant qu'actionnaires), c'est aussi le principe de la théorie du triangle qui s'applique en l'espèce, et non celui de la théorie du bénéficiaire direct.

Fusion

Impôts directs

Dès lors que l'activité de Fruit Pie SA est poursuivie, les pertes fiscales reportées de Fruit Pie SA peuvent être déduites des futurs bénéfices de Bäckerei Abbühl SA pendant la période de déduction des pertes de 7 ans.

Droit d'émission / impôt anticipé

La fusion entraîne la suppression des réserves de l'entreprise reprenante. La réduction des réserves (et donc du substrat distribuable) est en principe soumise à l'impôt anticipé. En l'espèce, il conviendrait de faire une déclaration à l'AFC. Cf. toutefois la pratique de l'AFC selon la circulaire n° 32 de l'AFC, chapitre 4.3.2, selon laquelle la procédure de déclaration ne doit pas être suivie.

TVA

Application de la procédure de déclaration de la TVA selon l'art. 38 al. 1 LTVA.

Xaver Zemp

Transaction actions

Se pose la question de principe de savoir si les actions de Fruit Pie SA doivent être affectées à la fortune privée ou au patrimoine commercial de Xaver Zemp. Xaver Zemp étant agriculteur, on peut supposer que les actions de Fruit Pie SA seront affectées au patrimoine commercial. Ceci est en particulier le cas si le mobile de sa participation au capital de Fruit Pie SA est en «lien étroit» avec des opportunités de ventes et de revenus supplémentaires pour son établissement agricole et si cela sert en fait directement à son établissement agricole. A cet égard, il convient de tenir compte du fait que, sur le plan fiscal, Fruit Pie SA peut aussi être rattachée au patrimoine commercial si l'agriculteur n'inscrit pas la participation dans ses livres de commerce. Par conséquent, la perte de 20 milliers de CHF (valeur d'acquisition de 50 milliers de CHF moins prix de vente de 30 milliers de CHF) serait fiscalement déductible.

Si la participation était affectée à la fortune fiscale privée, la vente des actions entraînerait une perte en capital de 20 milliers de CHF, non déductible au regard de l'impôt sur les revenus.

Fusion

La fusion consécutive n'affecte pas Xaver Zemp. Il n'est pas question de liquidation partielle indirecte selon l'art. 20a al. 1 let. a LIFD puisque Fruit Pie SA ne dispose pas de substance susceptible d'être distribuée à la date de la vente des actions.

André Abbühl

Transaction actions

En principe, la transaction impliquant les actions n'a pas de conséquences fiscales pour André Abbühl puisque Bäckerei Abbühl SA agit en qualité d'acheteuse.

En cas de prestation appréciable en argent (cf. Bäckerei Abbühl SA) et théorie du triangle.

Fusion

La fusion consécutive n'a pas de conséquences fiscales directes pour André Abbühl.

Question III.3 Réserves issues d'apports en capital (5 points)

- a). Évaluez la situation après la fusion concernant les éventuelles réserves issues d'apports en capital possibles.
- b) Indépendamment de votre évaluation au point a): en l'espèce, quelle serait concrètement la marche à suivre pour faire valoir une éventuelle réserve issue d'apports en capital? Veuillez aussi indiquer les articles de loi correspondants.

Proposition de solution Question III.3. Réserves issues d'apports en capitaux

- a) La fusion d'assainissement («up stream merger») fait naître une perte de fusion pour la société-mère reprenante. La perte de fusion diminue les réserves.

Même si une fusion société-mère/filiale faisait naître un bénéfice de fusion, ce bénéfice constituerait une réserve légale «normale» et non une réserve issue d'apports en capitaux (renvoi à la circulaire n° 29 de l'AFC du 09.12.2010, parag. 5.2.3).

Conclusion: en l'espèce, impossible de constituer des réserves issues d'apports en capitaux.

- b) Les apports en capitaux doivent être déclarés dans les 30 jours suivant l'approbation des comptes annuels à l'aide du form. 170. Le form. 170 doit être joint à un rapport de gestion signé ou à un compte annuel signé indiquant séparément les réserves issues d'apports en capitaux (renvoi à la circulaire n° 29 de l'AFC du 09.12.2010, chapitres 7.1 et 7.3).

Question III.4. Bilan de fusion (10 points)

Etablissez le bilan de la boulangerie après la fusion. Pour ce faire, utilisez l'annexe III.c.

Proposition de solution Question III.4. Bilan de fusion

Avant la fusion, l'achat des actions doit être comptabilisé (participation / liquidités 30 milliers de CHF).

Dans la mesure où la moitié des actions ont été achetées pour 30 milliers de CHF, une correction de valeur de 20 milliers de CHF sur la participation existante s'impose. La valeur comptable de la participation existante se monte donc à 30 milliers de CHF.

Ensuite, les bilans de fusion pourront être «additionnés» à quelques postes près:

- Les comptes courants mutuels doivent être éliminés.
- La valeur comptable de la participation doit être éliminée.
- Le capital-actions doit être éliminé car aucune augmentation de capital n'intervient.
- La valeur comptable de la participation étant plus élevée que les capitaux propres de Fruit Pie SA, la fusion crée un «goodwill» au sens d'une véritable perte de fusion qui, en pratique, sera compensée par les réserves existantes de la société reprenante.

Solution bilan de fusion voir page suivante

Examen professionnel supérieur d'expert fiduciaire 2015 Proposition de solution

Branche: 610 Etude de cas

Bäckerei Abbühl SA							
Etablissement bilan après fusion							
						SOLUTION	
BILAN	Fruit Pie SA	Bäckerei Abbühl SA	Achat actions	CV Valeur comptable d'ent. CV Frais de fondation	Eliminations	Bäckerei Abbühl SA Bilan après fusion	
ACTIFS	31.12.2017	31.12.2017				01.01.2018	
Liquidités	14'900	251'908	-30'000			236'808	
Créances résultant de la vente de biens et tiers	62'900	253'409				316'309	
Créances résultant de la vente de biens et Fruit Pie SA	-	143'602			-143'602	0	
Autres créances	21'800	112'110				133'910	
Stocks	115'000	884'100				999'100	
Actif circulant	214'600	1'645'129				1'686'127	
Participation Fruit Pie SA		50'000	30'000	-20'000	-60'000	-	
Machines et équipements	212'000	650'000				862'000	
Véhicules	94'000	364'000				458'000	
Immobilisations corporelles	306'000	1'014'000				1'320'000	
Biens immeubles	-	2'164'000				2'164'000	
Autres immobilisations incorporelles	48'000	-		-48'000		-	
Actifs immobilisés	354'000	3'228'000				3'484'000	
Actifs	568'600	4'873'129				5'170'127	
PASSIFS							
Dettes résultant de l'achat de biens et de prestations de services							
- vis-à-vis de tiers	76'411	708'909				785'320	
- vis-à-vis d'actionnaires	143'602				-143'602		
Autres dettes à court terme	95'412	397'659				493'071	
Passif de régularisation	46'500	462'163				508'663	
Fonds étrangers à court terme	361'925	1'568'731				1'787'054	
Hypothèques		1'350'000				1'350'000	
Dettes à long terme portant intérêt vis-à-vis d'actionnaires	155'000	863'000				1'018'000	
Provisions	41'000	243'000				284'000	
Fonds étrangers à long terme	196'000	2'456'000				2'652'000	
Fonds étrangers	557'925	4'024'731				4'439'054	
Capital-actions	100'000	450'000			-100'000	450'000	
Réserves légales	-	90'000				90'000	
Réserves libres	-	84'000				84'000	
Bénéfice/perte au bilan	-89'325	224'398		-68'000	40'000	107'073	
Capitaux propres	10'675	848'398				731'073	
Passif	568'600	4'873'129				5'170'127	
						-	

«Réserves légales issues du bénéfice»
«Réserves facultatives issues du bénéfice»
«Réserves facultatives issues du bénéfice»