

NEWSLETTER – Juillet 2019

REAL ESTATE TAX

Droit de mutation

L'arrêt du Tribunal Fédéral pourrait modifier fondamentalement la définition de restructuration fiscalement neutre. Arrêt du Tribunal Fédéral du 8 octobre 2018 (2C_503/2017).

Le 8 octobre 2018, le Tribunal Fédéral (TF) a arrêté que le transfert de patrimoine d'une entreprise individuelle à une personne morale ne peut être fiscalement neutre sous l'angle des droits de mutation suisses que si l'entreprise individuelle est inscrite au registre du commerce suisse ("2C_503/2017"). Cette décision du TF n'est pas conforme à la circulaire n°5 (circ. 5) de l'Administration Fédérale des Contributions (AFC) du 1er juin 2004 sur les restructurations. Selon la circ. 5, le déroulement de la transaction en droit civil n'est pas déterminant pour l'appréciation fiscale. La question se pose quant à l'impact de cet arrêt dans la pratique.

ÉTAT DE FAIT

B possédait une propriété C de plus de 10 hectares (principalement des vignes, des pré-champs, des vergers, des forêts et des bâtiments) dans le canton de Neuchâtel. Cet immeuble a été transféré à X SA, une société détenue par B et qui détenait également d'autres immeubles.

L'administration fiscale du canton de Neuchâtel a prélevé un droit de mutation de 3% sur ce transfert de l'immeuble C. X SA a fait valoir que le transfert de l'immeuble C était une restructuration fiscalement neutre au sens de l'art. 103 de la Loi sur la fusion (LFus) aux fins des droits de mutations.

CONSIDÉRATIONS DU TRIBUNAL FÉDÉRAL

En vertu de l'art. 103 LFus, les droits de mutation cantonaux et communaux ne peuvent pas être perçus en cas de restructuration au sens de l'art. 8 al. 3 de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). L'art. 8 al. 3 LHID prévoit que les réserves latentes d'une entreprise de personnes ne sont pas imposées en cas de transfert d'une exploitation de la société de personnes à une personne morale pour autant que cette entreprise reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu.

Sur la base d'un précédent arrêt du TF (ATF 138 II 557), le TF a estimé que les exigences relatives au maintien de l'assujettissement à l'impôt en Suisse et au transfert de l'entreprise à la valeur fiscale ne sont pas déterminantes pour la neutralité fiscale d'un point de vue des droits de mutation. Le TF a donc déclaré que les conditions suivantes devaient être remplies afin que la transaction soit exonérée des droits de mutation en vertu de l'article 103 LFus :

- La transaction est considérée comme une restructuration
- Les actifs transférés sont considérés comme une exploitation

En ce qui concerne la question de savoir si le transfert de l'immeuble C est considéré comme une restructuration, le TF s'est référé à la définition du transfert de patrimoine au sens des articles 69 et suivants LFus, ce qui suppose que le cédant et l'acquéreur ainsi que le transfert des actifs eux-mêmes soient inscrits au registre du commerce. B lui-même

était un indépendant et n'était pas inscrit au registre du commerce. La condition n'a donc pas été remplie.

Le TF est venu à la conclusion que le transfert de l'immeuble C à X SA ne constituait pas une restructuration fiscalement neutre et que l'administration fiscale cantonale du canton de Neuchâtel était habilitée à percevoir le droit de mutation sur le transfert de l'immeuble C.

CONCLUSION

Dans son arrêt, le TF fait référence à une condition prévue dans la LFus. Selon la pratique établie de l'AFC et la circ. 5, une restructuration fiscalement neutre est toutefois possible indépendamment du déroulement de la transaction en droit civil. Etant donné que la présente transaction doit être considérée comme la vente d'une entreprise ou d'une partie d'entreprise, elle est considérée comme une restructuration fiscalement neutre au sens de l'art. 8 al. 3 let. b LHID et circ. 5 (indépendamment d'une inscription au registre du commerce suisse).

Les effets pratiques potentiels du présent arrêt du TF pourraient être importants si les

administrations fiscales cantonales réexaminent à l'avenir la neutralité fiscale d'une transaction aux fins des droits de mutation sur la base des exigences de la LFus et du droit civil. Il n'est pas exclu que d'autres cantons suivent la pratique neuchâteloise suite à cet arrêt du TF. La décision de procéder à une restructuration fiscalement neutre au sens de l'ancienne pratique juridique avant l'introduction de la LFus peut entraîner de mauvaises surprises en ce qui concerne les droits de mutation. Cela s'explique par le fait que l'art. 103 LFus régit la neutralité fiscale de la restructuration des droits de mutations et que les lois fiscales cantonales correspondantes ne contiennent souvent pas cette disposition. La pratique libérale de la Confédération et des cantons en matière d'impôt sur le bénéficiaire atteint ses limites lors du transfert de propriété.

Il est donc d'autant plus important de discuter à l'avance d'une restructuration avec les autorités fiscales cantonales compétentes afin de pouvoir prendre les mesures nécessaires en temps utile pour assurer une éventuelle neutralité fiscale des droits de mutations.