

NEWSLETTER 6

Juillet 2024

Fiscalité – Transfert d'un portefeuille immobilier sans impact fiscal

Arrêté 9C_608/2022, 13 novembre 2023, Tribunal fédéral

Brève description

Le Tribunal fédéral a statué que les biens immobiliers peuvent être qualifiés comme actifs commerciaux d'une entreprise, ce qui permettra des transferts exempts d'impôts, sous réserve de certaines conditions : être présent sur le marché immobilier, employer ou mandater un administrateur de biens immobiliers et percevoir des revenus locatifs significatifs.

Faits

A.A., propriétaire de biens immobiliers dans les cantons de Zurich et de Lucerne, a déclaré certaines de ses propriétés comme fortune privée jusqu'en 2015. À partir de 2016, A.A. les a indiquées comme fortune commerciale dans sa déclaration d'impôt.

En 2017, A.A. a l'intention de transférer son portefeuille immobilier à une société anonyme et demande à cet effet un accord fiscal préalable (ruling) au canton de Zurich et aux communes concernées. Toutes les communes, à l'exception de la commune X, ont accepté le ruling fiscal.

La restructuration a conduit à une taxation de l'impôt sur les gains immobiliers (IGI) par la commune X pour un montant de 630 K CHF.

A.A. a contesté la taxation jusqu'au Tribunal fédéral.

Considérations

Conformément à la loi fiscale cantonale du canton de Zurich (§ 216 al. 1 LI/ZH) et la Loi sur l'harmonisation fiscale (l'art. 12 al. 1 LHID), l'IGI est prélevé sur les gains immobiliers résultant du changement de propriétaire et peut être différé à certaines conditions, comme dans le cas d'une réorganisation sans impact fiscal, telle que le transfert depuis une entreprise vers une personne morale (§ 216 al. 3 let. d et § 19 al. 1 let. b LI/ZH / l'art. 12 al. 4 let.

a en relation avec l'art. 8 al. 3 let. b LHID) (6.1.).

La question principale est de déterminer si le portefeuille immobilier de A.A. pouvait être considéré comme un actif commercial, permettant ainsi un transfert sans impact fiscal. La cour d'appel fiscale rejeté cette idée en raison d'une dotation en personnel insuffisante (au moins un administrateur de biens immobiliers était nécessaire), mais A.A. a soutenu que la circulaire de l'AFC (circ. n°5, maintenant circ. n°5a) autorisait la gestion par des tiers (6.2.). Selon le ch. 3.2.2.3 de la circ. n°5 (circ. n°5a), la détention et la gestion de biens immobiliers propres sont considérés comme une entreprise si les conditions suivantes sont remplies cumulativement :

a) il y a une présence sur le marché ou les propriétés immobilières sont louées à des sociétés du groupe ;

b) l'entreprise emploie ou mandate au moins un administrateur pour la gestion de ses immeubles (un poste à plein temps pour les tâches purement administratives) ; et

c) les revenus locatifs sont au moins 20 fois supérieurs aux coûts de personnel usuels pour la gestion immobilière (6.6.1).

La circulaire de l'AFC constitue un règlement administratif qui est uniquement contraignant pour les autorités dans l'exécution de leurs fonctions. Cependant, si les dispositions de la circulaire représentent une interprétation convaincante de la loi, les tribunaux ne s'en écartent pas sans raison valable (6.6.2).

Le Tribunal fédéral a conclu que les critères énoncés au point 3.2.2.3 des circ. n°5 (et circ. n°5a) représentent une interprétation convaincante des exigences légales. Cette décision a été influencée par l'interprétation historique) et



la doctrine dominante. Lorsque toutes les conditions sont remplies – comme dans le cas de A.A. – cela constitue une entreprise éligible à un transfert sans impact fiscal (6.9).

Le recours du contribuable a été acceptée et l'affaire renvoyée à la cour de droit fiscal du Tribunal cantonal pour réexamen (7).

Résumé

Selon le droit fiscal zurichois et la LHID, l'IGI résultant du transfert de biens commerciaux d'une personne physique à une personne morale peut être reportée sans impact fiscal, si le bien immobilier concerné est considéré comme faisant partie d'une entreprise.

La circ. n°5 (et n°5a) de l'AFC définit trois conditions clés pour qu'un portefeuille immobilier réponde aux critères de biens commerciaux d'une entreprise :

- Etre présent sur le marché immobilier ou les immeubles d'exploitation sont loués à des sociétés du groupe,
- L'emploi ou le mandat d'au moins un administrateur de biens immobilier, et
- Les revenus locatifs sont au moins 20 fois supérieurs aux coûts de personnel usuels pour la gestion immobilière.

Lorsque les conditions ci-dessus (tirées de la circ. n°5a) sont remplies cumulativement, les actifs peuvent être transférés sans impact fiscal. Cette interprétation a été confirmée par le Tribunal fédéral, qui a validé que la circulaire est conforme à la loi. La question se pose désormais de savoir si les cantons ayant une pratique administrative divergente de celle de la circulaire et qui imposent des exigences plus strictes pour les entreprises, peuvent maintenir leur pratique.

La présente jurisprudence devrait inciter à un changement de paradigme dans ces cantons.

© Rédigé par Stéphane Laganà du groupe de travail fiscalité

