

Exploitation immobilière en droit fiscal : le Tribunal fédéral clarifie sa jurisprudence.

La transformation d'une entreprise de personnes en société de capitaux nécessite que la fortune commerciale transférée constitue une exploitation ou une partie distincte d'exploitation. Il s'agit de l'une des conditions essentielles à la neutralité fiscale de cette opération. Quand bien même le transfert d'une entreprise de personnes vers une société de capitaux constitue un acte de réalisation emportant imposition des réserves latentes, le législateur a souhaité favoriser les restructurations d'entreprises en neutralité fiscale, en estimant qu'il y a un intérêt public à permettre ce type d'opérations. Cependant, l'intérêt public justifie que l'entreprise transférée constitue bel et bien une exploitation. La question qui s'est toujours posée au praticien est celle de savoir à partir de quel moment un parc immobilier peut constituer une exploitation sous l'angle fiscal. Dans un arrêt du 13 novembre 2023 (9C_608/2022), le Tribunal fédéral apporte une réponse claire de nature à sécuriser la situation. Explications.

Dans le cadre des réorganisations, la volonté du législateur est de favoriser les restructurations d'entreprises dans un objectif de continuité, en évitant qu'une restructuration génère des conséquences fiscales dommageables. De son côté, la jurisprudence du Tribunal fédéral (TF) a toujours préconisé une interprétation relativement stricte de la notion d'exploitation. Cette dernière notion se retrouve dans bon nombre de restructurations (scission, démembrement, etc.) de sorte que d'en circonscrire les contours est cruciale.

Dans ce contexte, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a développé une pratique administrative reprise dans sa Circulaire n° 5a du 1^{er} février 2022 (Circulaire AFC 5a/2022) sur les restructurations, en explicitant les conditions cumulatives pour que la notion d'exploitation ou partie distincte d'exploitation puisse être retenue en matière immobilière. S'agissant d'un patrimoine immobilier, la Circulaire AFC 5a/2022 estime que la présence d'une gestion immobilière professionnelle suppose que certains critères soient cumulativement remplis :

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

En vertu de la pratique fédérale, on admet qu'un revenu locatif d'environ CHF 2 millions permet de retenir une gestion immobilière professionnelle. Cela signifie que le salaire ou le coût d'une gérance des immeubles (société de gérance immobilière) doit être d'environ CHF 100'000 par année. Les pratiques cantonales ont toujours varié à ce sujet, mais reprennent peu ou prou ces facteurs.

Dans une jurisprudence du 13 novembre 2023 (arrêt du TF 9C_608/2022), notre Haute Cour s'est penchée sur la question de savoir si un parc immobilier pouvait constituer une exploitation dans le cadre du transfert du parc dans une société de capitaux. Un contribuable zurichois âgé de 80 ans, jadis actif dans le domaine de la boulangerie, s'est constitué un parc immobilier important générant environ CHF 2 millions de revenus nets locatifs. Estimant être titulaire d'une entreprise individuelle, il souhaite transférer le parc immobilier, pour des raisons successorales, dans une société de capitaux. Il obtient un accord fiscal préalable de la part des autorités cantonales et de certaines communes.

Cela étant, il faut préciser que le canton de Zurich, qui applique le système moniste (qui prévoit que l'impôt sur les gains immobiliers est en principe toujours soumis à l'impôt spécial sur les gains immobiliers que ce soient des immeubles privés ou commerciaux), confie la gestion de l'impôt sur les gains immobiliers aux communes. L'une des communes concernées auprès de laquelle sont situés quelques immeubles n'adhère pas à l'appréciation selon laquelle le parc immobilier constitue une exploitation (contrairement aux autorités fiscales cantonales et les autres communes). Ainsi, le transfert dans la société de capitaux ne peut pas être opérée en neutralité fiscale.

Après que l'arrêt a traité un certain nombre de questions procédurales non pertinentes pour la question de fond, le TF se penche sur la problématique de l'exploitation. Il précise bien que - au sens du droit fiscal - on entend par exploitation tout complexe organisationnel et technique de valeurs patrimoniales qui, en vertu de la fourniture de prestations entrepreneuriales, constitue une unité organique relativement indépendante. Une entreprise se caractérise par un degré élevé d'indépendance et constitue une organisation capable de subsister de manière autonome. Dans ce contexte, la gestion de ses propres immeubles ne présente qu'exceptionnellement les caractéristiques d'une entreprise. Il faut absolument avoir une gestion de type professionnelle et que cela dépasse le cadre de la simple gestion de fortune.

Dans son analyse, le TF se réfère pour la première fois à notre connaissance à la Circulaire AFC 5a/2022 (et la version antérieure). Dans ses considérants, le TF reprend les trois conditions énoncées par la pratique administrative. Il rappelle ladite Circulaire constitue une ordonnance administrative permettant une interprétation adaptée et équitable des dispositions légales, qui peuvent être reprises lorsqu'elles constituent une concrétisation convaincante des prescriptions légales. Ainsi, le TF confirme que ces conditions permettraient de retenir la présence d'une exploitation. Il ajoute que le fait de mandater une entreprise externe permet de remplir la 3^{ème} condition. En effet, s'agissant en particulier d'un homme de 80 ans, on peut comprendre qu'il ne s'occupe pas lui-même du parc immobilier, mais le confie à des professionnels à même de gérer toute l'activité liée aux baux, à l'encaissement, aux travaux et autres charges administratives importantes en relation avec la gestion d'un parc immobilier représentant des revenus locatifs très importants. Partant, le fait de confier la gestion à un tiers sous la forme d'un mandat est non seulement tout à fait compatible avec le fait que l'on retienne une gestion professionnelle du parc immobilier, mais est plus efficace économiquement. L'externalisation d'une telle tâche n'est pas de nature à compromettre la 3^{ème} condition. Il n'est pas nécessaire que la société immobilière occupe elle-même une personne et la gestion par un tiers est tout à fait admissible.

Dans le cas d'espèce, outre le fait que le parc immobilier générait un rendement locatif de plus de CHF 2 millions nets par an, il apparaît que la gestion par la société de gérance externe générait un coût d'environ CHF 80'000, soit 3.5% des recettes locatives. Cela a semblé suffisant pour le TF, s'appuyant notamment sur l'âge du contribuable.

Dans ces circonstances, le TF a retenu qu'il y avait bel et bien une exploitation et que le transfert en neutralité fiscale en faveur de la société de capitaux devait être admis en neutralité fiscale donnant ainsi tort à l'autorité fiscale communale.

Outre son intérêt, cet arrêt est extrêmement important puisqu'il permet pour la première fois de concrétiser les critères découlant de la pratique administrative dans une jurisprudence fédérale. Ces critères ont pour grand avantage d'être relativement faciles d'application avec des limites quantitatives permettant de déterminer avec une grande sécurité la présence ou non d'une exploitation immobilière au sens du droit fiscal.

D'autre part, cela permet également de rendre la pratique administrative uniforme de sorte que les pratiques cantonales devraient en réalité s'aligner sur l'appréciation du TF. En effet, en procédant à l'analyse de l'exploitation dans le cadre de cette jurisprudence, le TF a permis d'explicitier la notion d'exploitation découlant du droit fédéral. Dès lors, il me semble que tous les cantons y compris au niveau de l'impôt cantonal et communal devrait se rallier à cette jurisprudence. Par conséquent, les pratiques administratives cantonales divergentes ne devraient plus être admises au regard de cet arrêt.

Il sera intéressant de connaître désormais la position des cantons. En tout état de cause, cette jurisprudence est bienvenue et doit être accueillie avec grande satisfaction pour les personnes actives dans le milieu de l'immobilier.

Publié sur LinkedIn le 6 décembre 2023 © Thierry De Mitri