

Conséquence fiscale de la vente d'une société issue de la transformation d'une entreprise individuelle : le TF apporte une clarification bienvenue !

Dans un arrêt très important du 10 novembre 2020 (2C_234/2020), le TF s'est penché sur le traitement fiscal de la vente d'une société de capitaux issue de la transformation d'une entreprise individuelle au regard du délai de blocage de 5 ans prévu par la loi. Le TF a dû déterminer si la conclusion d'un pacte successoral pendant la durée de blocage prévoyant la vente des actions de la société constitue un cas d'aliénation entraînant la violation du délai de blocage. Cet arrêt semble déterminant dans le contexte plus général de la transmission d'entreprises.

Lors de la transformation d'une entreprise de personnes (raisons individuelles, professions libérales, sociétés en nom collectif ou encore sociétés en commandite), cette restructuration peut être effectuée en neutralité fiscale si, entre autres conditions, les actions issues de la transformation ne sont pas aliénées pendant blocage de cinq ans (art. 19 al. 2 LIFD).

La condition de blocage de cinq ans, bien connue des praticiens, s'explique largement. En effet, l'entrepreneur qui cède son entreprise organisée sous la forme d'une entreprise personnes est pleinement taxable sur la plus-value découlant de la vente (art. 18 al. 2 LIFD) et doit s'acquitter de surcroît de charges sociales. Cette transaction peut être relativement onéreuse. À l'inverse, lorsque l'entrepreneur cède les actions de sa société exploitant cette même entreprise, il réalise, en règle générale, un gain en capital privé exonéré d'impôt (16 al. 3 LIFD). De ce fait, afin d'éviter toute forme d'abus, le législateur a introduit un délai de carence durant lequel l'entrepreneur ne peut pas céder, sans conséquences fiscales, les actions de sa société issue de la transformation préalable de son entreprise individuelle ou autres entreprises de personnes. En revanche, il ne s'agit pas d'empêcher les restructurations d'entreprises nécessaires dans le cycle de vie de l'entreprise.

Dans le contexte général des transmissions d'entreprise, ce délai blocage est souvent vécu par l'entrepreneur comme contraignant et de nature à lui faire perdre des opportunités de cession ou de transmission de son entreprise. Tout engagement visant à prévoir une vente à l'issue de blocage a souvent été perçu par les praticiens comme un risque dans la mesure où cet engagement (par exemple la signature d'un pacte d'emption) pouvait être analysé comme une forme d'aliénation violant le délai de blocage ou, à tout le moins, comme un cas d'abus de droit ou d'évasion fiscale.

Dans le cas d'espèce analysé par le TF, un père de famille est actionnaire d'une société issue de la transformation d'une entreprise individuelle en société de capitaux, restructuration effectuée en juin 2011. Il signe un pacte successoral avec ses enfants en 2013 dans lequel est prévu d'ores et déjà la cession des actions de la société pour la fin juin 2016 à un prix prédéfini à l'avance. La transaction est effectuée conformément aux dispositions du pacte successoral à la fin juin 2016, le père cédant les actions à son fils au prix convenu dans le pacte. Les autorités fiscales arrivent à la conclusion que la conclusion du pacte successoral constitue un cas d'aliénation entraînant la violation du blocage de 5 ans. Par ailleurs, de l'avis du fisc, cette opération réunit à tout le moins les conditions d'une évasion fiscale.

En premier lieu, notre Haute Cour relève que la restructuration a été effectuée dans le strict respect des conditions légales permettant la transformation d'une entreprise individuelle en société de capitaux en neutralité fiscale. Ainsi, les conditions habituelles ont été toutes réalisées par le père de famille. Seule demeure la question de savoir si la conclusion du pacte successoral constitue en cas d'aliénation entraînant la violation du délai blocage de cinq ans. Si tel est le cas, la neutralité fiscale est remise en cause et le père de famille est redevable de l'impôt sur le revenu sur les réserves latentes transférées dans la société de capitaux. Dans cette hypothèse, la charge fiscale due et les charges sociales en découlant sont très élevées.

Selon le TF, une aliénation suppose un dessaisissement du contribuable de ses actions en échange d'une rétribution. Dans le cas d'espèce, il ressort clairement (i) que le père de famille a régulièrement perçu les dividendes versés par la société, (ii) qu'il a gardé son statut d'administrateur avec signature individuelle et (iii) qu'à la date de la conclusion du pacte successoral, le père de famille ne s'est ni dessaisi de ses actions ni avait perçu de rétribution pour celles-ci. Le TF retient que la conclusion du pacte successoral ne remplit pas les conditions posées par l'art. 19 al. 2 LIFD à l'aliénation. En souhaitant fixer à l'avance le prix de vente des actions dans un pacte successoral, le TF estime que le père de famille souhaitait simplement régler sa succession. Enfin, le TF est d'avis qu'il n'est pas nécessaire d'examiner si le contribuable remplit les conditions posées à l'évasion fiscale, dans la mesure où l'exigence du délai de cinq ans est purement objective.

Il faut clairement saluer cet arrêt qui apporte des clarifications bienvenues concernant la notion d'aliénation et de dessaisissement au regard de la condition du délai blocage prévu par l'art. 19 al 2 LIFD. Cet arrêt ouvre des perspectives très intéressantes dans le domaine plus large transmission d'entreprises. En effet, il permet donc aux praticiens de la transmission d'entreprises d'envisager la conclusion d'engagements permettant d'assurer l'entrepreneur de la possibilité de céder ses actions à l'issue le blocage, avant même l'expiration de celui-ci. Sous réserve d'abus, il devrait donc être possible d'envisager les modalités de cession ou de transmission pendant le délai de blocage dans la mesure où l'entrepreneur ne se trouve pas dans une situation de dessaisissement de ses actions. Par ailleurs, il apparaît déterminant que celui-ci continue de se comporter comme l'ayant-droit de la société jusqu'à l'expiration du délai de blocage, cette condition étant bien évidemment naturelle. En pratique, cela correspond bien souvent à la volonté de l'entrepreneur.

Sur le plan fiscal, il semble également que cet arrêt tranche la question controversée de la possibilité d'une évasion fiscale dans l'examen de la condition du délai de blocage de 5 ans. Rappelons que cette condition constitue du reste une objectivation de l'évasion fiscale de sorte que les raisons de la violation dudit délai importent peu (maladie, vente forcée etc.).

Il s'agit incontestablement d'un arrêt très important qui permet de simplifier et sécuriser transmission d'entreprises.

https://www.bger.ch/ext/eurospider/live/fr/php/aza/http/index.php?highlight_docid=aza%3A%2F%2Faza://10-11-2020-2C_234-2020&lang=fr&zoom=&type=show_document

Publié sur LinkedIn en date du 21 novembre 2020

© Thierry De Mitri