

NE_GERICHTE CDP.2016.182 vom 25. April 2017

NE Tribunal cantonal, 2017-04-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2016.182

FR: NE_GERICHTE CDP.2016.182 du 25 avril 2017

IT: NE_GERICHTE CDP.2016.182 del 25 aprile 2017

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

a) Les droits de mutation sont des impôts perçus par les cantons sur les transferts de propriété immobilière. Il s'agit d'impôts indirects qui n'entrent pas dans le mandat d'harmonisation fiscale de la Confédération de l'article 129 Cst. et qui relèvent exclusivement du droit cantonal. Le Parlement a néanmoins adopté l'article 103 de la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (LFus) en se fondant sur l'article 122 Cst., qui donne à la Confédération la compétence de légiférer en matière de droit civil et qui l'autorise à opérer sur cette base lorsque l'application du droit civil devient impossible ou excessivement compliquée (ATF 138 II 557 cons. 4.1 et les références citées). Aux termes de l'article 103 LFus, entré en vigueur le 1^{er} juillet 2009 (art. 111 LFus), la perception de droits de mutation cantonaux ou communaux est exclue en cas de restructuration au sens des articles 8 al. 3 et 24 al. 3 et 3quater de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). Les émoluments couvrant les frais occasionnés sont réservés. L'article 103 LFus se distingue des normes de la législation sur l'harmonisation fiscale, qui ne sont directement applicables que si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent. L'article 103 LFus est en effet une norme fédérale d'application directe, qui ne nécessite aucune concrétisation par le droit cantonal. Les cantons restent cependant libres de prévoir un allègement supplémentaire dès lors que les droits de mutation reposent en principe sur le droit cantonal. Lorsque les normes cantonales vont au-delà de l'article 103 LFus, le contribuable peut ainsi se prévaloir tant du droit fédéral que du droit cantonal. En revanche, tant que les dispositions cantonales se contentent de reprendre la teneur de l'article 103 LFus, cela n'en fait pas du droit cantonal distinct. En effet, lorsqu'un canton, en dehors de sa compétence, reproduit dans sa législation, en termes identiques, une règle qui figure dans la législation fédérale, la règle cantonale n'a pas d'effet juridique propre, puisque cet effet est produit par la règle fédérale (ATF 138 II 557 cons. 4.2 et les références citées).

E. 3

Selon l'article 1 LDMI, l'Etat perçoit des droits de mutation, appelés lods, sur les transferts immobiliers entre vifs à titre onéreux. Constitue un transfert au sens de la loi, l'exécution de tout acte juridique ou combinaison d'actes juridiques, quelle qu'en soit la forme, ayant pour effet de conférer la propriété à un tiers, juridiquement ou économiquement (art. 2 LDMI,). Les transferts sont immobiliers lorsqu'ils ont pour objets des immeubles ou des droits sur des immeubles au sens civil (bien-fonds, droits distincts et permanents immatriculés au registre foncier, mines, parts de copropriété d'un immeuble) (art. 3 LDMI,). Les lods sont

calculés sur l'ensemble des prestations auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'aliénateur ou de tiers, lors de la stipulation de l'acte, pour l'immeuble ou le droit transféré, y compris les accessoires immobiliers (art. 4). b) Sous le chapitre 2 "Cas particuliers", l'article 8 LDMI, précise quels transferts ne sont pas soumis aux lods. Suite à l'entrée en vigueur de l'article 103 LFus, le législateur cantonal a introduit les articles 8 al. 1 let. h et 8 al. 2. Ces deux dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} juillet 2009. L'article 8 al. 1 let. h LDMI, a la teneur suivante : Ne sont pas soumis au lods, "les transferts d'immeubles d'exploitation ou de parts d'immeubles d'exploitation, en cas de restructuration d'entreprises au sens des articles

E. 8

al. 1 let. h et 8 al. 2 LDMI, n'ont donc pas de portée propre. Il convient ainsi de se référer exclusivement à l'article 103 LFus et aux dispositions de la LHID auxquelles il renvoie pour traiter les cas d'exonération de l'impôt sur les mutations en cas de restructuration d'entreprises (ATF 138 II 557 cons. 4.2 et les références citées).

4.a) En l'occurrence, la vente du bien immobilier du 1^{er} avril 2011 est intervenue entre B., aliénateur et X. SA, acheteuse. Celle-ci est une société commerciale jouissant de sa propre personnalité juridique. Sur le plan juridique, il s'agit donc de personnes différentes. Le transfert de propriété a dès lors eu pour effet de conférer la propriété à un tiers, au sens de l'article 2 LDMI. Le fait que B. était l'actionnaire unique de la société au moment de l'acte de vente n'y change rien. Sur ce point, le grief de la recourante, qui laisse entendre que l'opération effectuée ne tombe pas dans le champ d'application de la LDMI, peut être écarté. Dans son principe, un impôt sur les mutations est donc dû, sous réserve d'une exonération au sens de l'article 103 LFus.

b) Cette disposition suppose que l'on soit en présence d'une restructuration. Dans sa décision litigieuse, puis dans le cadre des observations sur le recours, l'intimé a implicitement laissé ouverte cette question au motif que plusieurs conditions posées par la circulaire no 5 pour admettre une exonération d'impôt en cas de transfert d'un immeuble n'étaient de toute façon pas remplies. En particulier, il a retenu que B. a vendus droits de participation dans les 5 ans depuis le transfert de l'immeuble, ce qui ferait obstacle à l'exonération sollicitée. Dans ses observations sur le recours, il a également fait valoir que B. n'a pas vendu les parcelles à la dernière valeur comptable, autant d'éléments qui justifieraient selon lui de refuser l'exonération sollicitée.

Il est vrai que B. a vendu ses droits de participation de X. SA à un tiers, à une période qui fait au demeurant l'objet d'une discussion entre les parties (vente antérieure ou postérieure au transfert du patrimoine immobilier du "domaine D."). Il n'est toutefois pas utile de s'attarder sur cette divergence, qui n'a aucune influence sur l'issue de litige, comme il sera démontré ci-après.

La circulaire no 5 a pour but de traiter des conséquences fiscales relatives aux restructurations au plan de l'entreprise et au plan des détenteurs des droits de participation dans le domaine des impôts de la Confédération. Les conditions figurant dans cette circulaire pour qu'une restructuration d'entreprise soit neutre sur le plan fiscal (maintien de l'assujettissement en Suisse, reprise des dernières valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu, délai de blocage de 5 ans des droits de participation ou des droits de sociétariat de la société de capitaux), ressortent des articles 8 al. 3, 3bis, 24 al. 3 et 3ter et 3quater LHID, qui ont été intégralement repris aux articles 19 et 61 LIFD. Selon l'article 8 al. 3 let. b

LHID(art.19 al. 1 let. b LIFD), les réserves latentes d'une entreprise de personnes (entreprise individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, 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 notamment en cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale. L'article 8 al. 3bis LHID(cf. aussi art. 19 al. 2 LIFD) prévoit quant à lui que lors d'une restructuration au sens de l'alinéa 3 let. b, les réserves latentes transférées font l'objet d'un rappel d'impôt selon la procédure prévue à l'article 53, dans la mesure où, dans les cinq ans suivant la restructuration, des droits de participation ou des droits de sociétariat sont aliénés à un prix supérieur à la valeur fiscalement déterminante du capital propre transféré.

L'intimé semble donc s'être référé à la condition spécifique de l'article 8 al. 3bis LHID ainsi qu'aux conditions figurant à l'article 8 al. 3 LHID pour refuser l'exonération des droits de mutation. Dans l'affaire publiée aux ATF 138 II 557 (cons. 5.2), le Tribunal fédéral a reconnu que le renvoi de l'article 103 LFus à la LHID, qui traite de l'harmonisation des impôts directs, visait à réaliser un parallélisme des conséquences fiscales des restructurations, mais que, en ce qui concerne le droit de mutation, qui est un impôt indirect frappant les transactions juridiques et non un impôt sur le revenu ou le bénéfice, ce renvoi était maladroit. Le Tribunal fédéral en a conclu que certaines conditions découlant de la LHID n'étaient pas applicables aux droits de mutation. Il a considéré que les renvois à la LHID contenus à l'article 103 LFus devaient être interprétés de telle manière à ce que seul le concept de "restructuration" devait être utilisé en matière de droit de mutation, à l'exclusion des autres conditions établies par la LHID pour permettre l'exonération des impôts directs. Le cas portait sur une restructuration entre deux personnes morales (une société immobilière et une fondation) au sens de l'article 24 al. 3 LHID. Les conditions générales permettant la neutralité fiscale découlant de cette disposition (maintien de l'assujettissement en Suisse, reprise des dernières valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice) étant identiques à celles de l'article 8 al. 3 LHID, les principes dégagés par le Tribunal fédéral à l'ATF 138 II 557 sont également applicables à la présente affaire. L'intimé ne pouvait ainsi pas se fonder sur les conditions découlant de l'article 8 al. 3 LHID pour refuser l'exonération de l'impôt sur les mutations. Ces considérations valent également pour la prétendue violation du délai de blocage de 5 ans de l'article 8 al. 3bis LHID. En effet, l'article 103 LFus ne renvoie pas à cette norme et les dispositions auquel il se réfère (notamment art. 8 al. 3 LHID) ne contiennent aucune règle relative à un délai de blocage (dans ce sens, cf. Oesterhelt, op. cit. in RF 65/2010 p. 522, ch. 3.1 et 3.2, Oesterhelt, BK, ch. 28b).

Il s'ensuit que les griefs de la recourante, selon lesquels l'intimé aurait privé arbitrairement d'une voie de droit, en violation de son droit d'être entendue, n'ont pas à être examinés.

5.a) Cela ne signifie pas encore que le recours doive forcément être admis, si d'autres motifs permettent de justifier la solution retenue dans la décision attaquée.

En l'espèce, par acte notarié du 1er avril 2011, X. SA a acquis les terrains du "domaine D." exploités par B. Selon les pièces fiscales figurant au dossier, les parcelles vendues figuraient dans le patrimoine commercial de B. L'activité exercée par celui-ci n'était toutefois pas inscrite au registre du commerce sous une raison individuelle, selon les indications du registre du commerce, accessibles par internet - qui sont des faits notoires

que la Cour de céans peut librement prendre en compte (ATF138 II 557cons. 6.2).

b) La notion de restructuration en droit fiscal est un concept large aux contours peu clairs. Il s'agit en principe d'une notion générale pour les opérations de concentration (fusions et opérations conduisant au même résultat), scissions (horizontales et verticales) et de transformations d'entreprises. Le terme de restructuration utilisé désormais par la loi sur la fusion est une notion très large qui doit être interprétée selon son contenu économique. Outre les formes traditionnelles de restructurations reconnues jusqu'ici, la formule souple du législateur laisse entendre qu'il peut exister encore d'autres types de restructurations réalisables en neutralité fiscale. Cette solution flexible a le mérite de laisser la porte ouverte à de nouvelles formules de restructurations que la pratique n'aurait pas encore développées. En particulier, la loi fiscale ne suit pas nécessairement sur ce point les formes précises visées par les normes de droit privé de la loi sur la fusion (Oberson/Glauser, Commentaire romand LIFD, 2017, p. 380 ch. 6).

Compte tenu des personnes concernées par l'opération du 1er avril 2011 (personne physique et société de capitaux), la scission (art. 30 LFus) et la fusion (art. 4 LFus) n'entrent pas en ligne de compte. La transformation proprement dite (art. 53 ss LFus) d'une entreprise individuelle n'est pas non plus envisageable, car l'entreprise individuelle ne dispose pas d'un patrimoine distinct de celui de son titulaire. Il reste la transformation régie à l'article 8 al. 3 let. b LHID (art. 19 al. 1 let. b LIFD). Pour assurer la neutralité fiscale au sens de ces dispositions, le transfert vers la personne morale doit toutefois porter sur une exploitation (Betrieb) ou une partie distincte d'exploitation (Teilbetriebs). La LIFD (art. 19 al. 1 let. bou 61 al. 1 let. b LIFD) ne contient aucune définition de la notion d'exploitation. Selon la jurisprudence et la pratique, les biens immobiliers peuvent être considérés comme des exploitations, pour autant que l'entreprise concernée dispose notamment de personnel (sur la question, Oberson/Glauser, op. cit., p. 388 ch. 25 ss, avec la référence à la circulaire no 5 précitée). L'intimé a constaté sans être contredit à ce sujet par la recourante que B. n'employait pas de personnel. La recourante ne peut dès lors pas se fonder sur l'article 8 al. 3 let. b LHID, auquel l'article 103 LFus renvoie, pour obtenir l'admission de ses prétentions.

Le texte de l'article 103 LFus laisse toutefois une certaine marge d'interprétation lorsqu'il interdit la perception de droits de mutation en cas de restructuration au sens des articles 8 al. 3 et 24 al. 3 et 3 quater LHID, sans limiter l'injonction aux restructurations telles que précisément définies par ces dispositions, soit, de manière générale, la fusion, la scission ou la réorganisation (ATF138 II 557cons. 7.5). La réorganisation d'une entreprise de personnes en une société préexistante est également possible par le biais du transfert de patrimoine (art. 69 ss LFus) (Oberson/Glauser, op. cit., p. 387, ch. 22). S'agissant d'un simple instrument de transfert des droits qui peut être utilisé pour atteindre différents objectifs économiques, le transfert de patrimoine ne peut être assimilé d'une manière générale à une fusion, une scission ou encore une transformation. Le transfert de patrimoine au sens de l'article 69 LFus n'est néanmoins pas ouvert aux raisons individuelles qui ne sont pas inscrites au registre du commerce (art. 69 al. 1 LFus, cf. également art. 2 let. a LFus, Malacrida, Basler Kommentar Fusionsgesetz (FusG), 2. Auflage, 2015, ch. 5 et 6). B. n'étant pas inscrit au registre du commerce pour l'activité viticole qu'il déployait sur les parcelles du "domaine D.", la recourante ne peut a priori pas non plus se prévaloir du transfert de patrimoine pour obtenir l'exonération de l'impôt sur les mutations.

d) Partant, le transfert de patrimoine réalisé le 1er avril 2011 entre B. et X. SA ne peut dès lors pas être considéré comme une restructuration au sens de l'article 103 LFus.

Ainsi, le Service des contributions a, à juste titre, soumis la transaction au droit de mutation. Le recours doit par conséquent être rejeté.

6. Conformément à l'article 47 al. 1 LPJA, la partie qui succombe est condamnée au paiement des frais de procédure. La recourante n'a par ailleurs pas droit à des dépens.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge de la recourante un émolument de décision de 880 francs, montant compensé par son avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 25 avril 2017

La perception de droits de mutation cantonaux ou communaux est exclue en cas de restructuration au sens des art. 8, al. 3, et 24, al. 3 et 3quater, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes¹. Les émoluments couvrant les frais occasionnés sont réservés.

1RS642.14

1 Le produit de l'activité lucrative indépendante comprend également tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation, de la réévaluation comptable, du transfert dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger d'éléments de la fortune commerciale; en sont exclus les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles, dans la mesure où le produit de l'aliénation est supérieur aux dépenses d'investissement. L'art. 12, al. 4, est réservé.

2 La fortune commerciale comprend tous les éléments de la fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante; il en va de même pour les participations d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale, au moment de leur acquisition.¹

2bis Lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le contribuable peut demander que seule la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert. Dans ce cas, les dépenses d'investissement tiennent lieu de nouvelle valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et l'imposition du reste des réserves latentes à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble.²

2ter L'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée qu'à la demande du contribuable.³

2quater Lorsque, en cas de partage successoral, seule une partie des héritiers poursuit l'exploitation commerciale, ceux-ci peuvent demander que l'imposition des réserves latentes soit différée jusqu'à la réalisation ultérieure, pour autant que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu soient reprises.⁴

3 Les réserves latentes d'une entreprise de personnes (entreprise individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, 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:⁵

- a. en cas de transfert d'éléments patrimoniaux à une autre entreprise de personnes;
- b. en cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale;
- c. en cas d'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat suite à des restructurations au sens de l'art. 24, al. 3, ainsi que suite à des concentrations équivalant économiquement à des fusions.⁶

3bis Lors d'une restructuration au sens de l'al. 3, let. b, les réserves latentes transférées font l'objet d'un rappel d'impôt selon la procédure prévue à l'art. 53, dans la mesure où, dans les cinq ans suivant la restructuration, des droits de participation ou des droits de sociétariat sont aliénés à un prix supérieur à la valeur fiscalement déterminante du capital propre transféré; la personne morale peut en ce cas faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice.⁷

4 Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées sur les biens immobilisés acquis en remplacement, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse. L'imposition en cas de remplacement d'immeubles par des biens mobiliers est réservée.⁸

1 Nouvelle teneur selon le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1er janv. 2001 (RO19992374;FF19993).² Introduit par le ch. II 3 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1er janv. 2009 (RO20082893;FF20054469).³ Introduit par le ch. II 3 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1er janv. 2009 (RO20082893;FF20054469).⁴ Introduit par le ch. II 3 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1er janv. 2009 (RO20082893;FF20054469).⁵ Nouvelle teneur selon le ch. 8 de l'annexe à la LF du 16 déc. 2005 (Droit de la société à responsabilité limitée; adaptation des droits de la société anonyme, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce), en vigueur depuis le 1er janv. 2008 (RO20074791;FF20022949,20043745).⁶ Nouvelle teneur selon le ch. 8 de l'annexe à la LF du 3 oct. 2003 sur la fusion, en vigueur depuis le 1er juil. 2004 (RO20042617;FF20003995).⁷ Introduit par le ch. 8 de l'annexe à la LF du 3 oct. 2003 sur la fusion, en vigueur depuis le 1er juil. 2004 (RO20042617;FF20003995).⁸ Nouvelle teneur selon le ch. II 3 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1er janv. 2009 (RO20082893;FF20054469).

1 Les réserves latentes d'une entreprise de personnes (entreprise individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, 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:²

- a. en cas de transfert d'éléments patrimoniaux à une autre entreprise de personnes;

b. en cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale;

c. en cas d'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat suite à des restructurations au sens de l'art. 61, al. 1, ainsi que suite à des concentrations équivalant économiquement à des fusions.³

²Lors d'une restructuration au sens de l'al. 1, let. b, les réserves latentes transférées font l'objet d'un rappel d'impôt selon la procédure prévue aux art. 151 à 153, dans la mesure où, dans les cinq ans suivant la restructuration, des droits de participation ou des droits de sociétariat sont aliénés à un prix supérieur à la valeur fiscalement déterminante du capital propre transféré; la personne morale peut en ce cas faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice.⁴

³Les al. 1 et 2 s'appliquent par analogie aux entreprises exploitées en main commune.

¹Nouvelle teneur selon le ch. 7 de l'annexe à la LF du 3 oct. 2003 sur la fusion, en vigueur depuis le 1erjuil. 2004 (RO20042617;FF20003995).²Nouvelle teneur selon le ch. 7 de l'annexe à la LF du 16 déc. 2005 (Droit de la société à responsabilité limitée; adaptation des droits de la société anonyme, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce), en vigueur depuis le 1erjanv. 2008

(RO20074791;FF20022949,20043745).³Nouvelle teneur selon le ch. 7 de l'annexe à la LF du 3 oct. 2003 sur la fusion, en vigueur depuis le 1erjuil. 2004

(RO20042617;FF20003995).⁴Nouvelle teneur selon le ch. 7 de l'annexe à la LF du 3 oct. 2003 sur la fusion, en vigueur depuis le 1erjuil. 2004 (RO20042617;FF20003995).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.