

FR_GERICHTE 604 2016 149 vom 18. Mai 2017

FR Kantonsgericht, 2017-05-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_149

FR: FR_GERICHTE 604 2016 149 du 18 mai 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2016 149 del 18 maggio 2017

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern

Erwägungen

E. 18

octobre 2016. Il se justifie par conséquent de faire application de l'art. 42 al. 1 let. b CPJA et de statuer dans un seul arrêt. 2. La société B._____ SA fait valoir qu'elle dispose de la qualité pour recourir au motif qu'elle est destinataire de la décision rendue et qu'elle est associée à raison de 80 % de la société propriétaire des immeubles en cause de sorte qu'elle risque de subir une perte économique si lesdits immeubles se voient grevés d'une hypothèque légale. La Direction des finances s'en remet à justice sur cette question. Tribunal cantonal TC Page 5 de 10 a) Aux termes de l'art. 76 let. a CPJA, a qualité pour recourir quiconque est atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée. La réglementation de l'art. 76 let. a CPJA correspond à celle de l'art. 89 al. 1 LTF et doit être interprétée de la même manière (cf. arrêt TC/FR 604 2016 47 du 24 février 2017 consid. 2a). L'intérêt digne de protection consiste ainsi dans l'utilité pratique que l'admission du recours apporterait au recourant, en lui évitant de subir un préjudice de nature économique, idéale, matérielle ou autre que la décision attaquée lui occasionnerait. Un intérêt seulement indirect à son annulation ou à sa modification n'est pas suffisant. La qualité pour recourir d'un tiers, qui n'est pas le destinataire de la décision attaquée, ne peut être admise que de façon très limitée. Elle suppose que le tiers soit lui-même atteint de manière particulière par le prononcé litigieux. Selon la jurisprudence, l'actionnaire, même unique ou majoritaire, n'est généralement pas touché directement et n'a par conséquent pas qualité pour recourir contre une décision adressée (exclusivement) à la société (cf. arrêt TF 2C_748/2013 du 17 octobre 2013 consid. 3.2 et les références). b) En l'espèce, les destinataires de la décision sur réclamation du 18 octobre 2016 sont R._____ Sàrl, A._____ GmbH et B._____ SA, mais chacune d'entre elles est concernée à un titre différent. Ainsi, la décision concerne B._____ SA en tant que, pour l'acquisition du 25 juin 2014, qui n'avait pas encore fait l'objet d'un bordereau de taxation, l'assiette fiscale a été établie à CHF 22'400'000.- et le Registre foncier de la Sarine prié de facturer à la société B._____ SA les droits de mutation et les centimes additionnels pour un montant de CHF 672'000.-. Dès lors que, le 26 janvier 2017, le Registre foncier de la Sarine a établi le bordereau vvv fixant les droits de mutation et les centimes additionnels pour le transfert du 25 juin 2014 à CHF 672'000.- et que ce montant a été acquitté par B._____ SA le 23 février 2017, un recours relatif à cette partie de la décision n'a plus d'objet. B._____ SA ne s'en prévaut d'ailleurs pas. Elle concerne par ailleurs R._____ Sàrl et A._____ GmbH en tant que la Direction des finances a arrêté la

valeur vénale des immeubles en cause à CHF 28'000'000.-, modifié les bordereaux ttt, relatif à la transaction du 21 avril 2010, et uuu, portant sur la transaction de juillet 2013, en ce sens que les droits de mutation et les centimes additionnels sont fixés à CHF 840'000.- au lieu de CHF 1'240'800.-, et prié le Service financier cantonal de procéder à l'encaissement du montant de CHF 840'000.- relatif au bordereau ttt auprès de A. _____ GmbH, propriétaire des immeubles grevés par l'hypothèque légale. C'est sur cette partie de la décision que B. _____ SA estime disposer de la qualité pour recourir, mais elle ne saurait être suivie sur ce point. En effet, en sa qualité d'associée à 80 % de la société destinataire de la décision, elle n'est touchée qu'indirectement par la décision attaquée dans la mesure où celle-ci influence la valeur des immeubles dont la société destinataire de la décision, A. _____ GmbH, est propriétaire. Dans ces conditions, faute de qualité pour recourir, le recours de B. _____ SA est irrecevable. c) A teneur de l'art. 131 al. 1 CPJA, applicable notamment en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative [RSF 150.12]). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 du Tarif). Tribunal cantonal TC Page 6 de 10 En l'espèce, les frais de procédure seront par conséquent mis à la charge de B. _____ SA, dont le recours a été déclaré irrecevable. L'émolument sera fixé à CHF 2'500.- compte tenu de la valeur litigieuse en cause. 3. Dans un premier argument, la société A. _____ GmbH fait valoir que les droits de mutation et les centimes additionnels sont dus par l'acquéreur d'un immeuble. Le fait générateur étant en l'espèce constitué par le transfert des parts sociales de la société A. _____ GmbH à la société S. _____ LLP, c'est cette société qui est la débitrice légale de la créance d'impôt et non la société A. _____ GmbH, bien qu'elle soit propriétaire des immeubles grevés. Quant à l'autorité intimée, elle relève que la créance fiscale a pris naissance le 21 avril 2010, date à laquelle les parts sociales de la société A. _____ GmbH ont été cédées par Q. _____ Ltd à la société S. _____ LLP. Elle ajoute que la société A. _____ GmbH était déjà propriétaire des immeubles lorsque ses parts sociales ont été cédées à la société S. _____ LLP et elle a eu connaissance du bordereau ttt. En application de l'art. 1 let. a LDMG, l'Etat prélève des droits de mutation sur les transferts immobiliers à titre onéreux ayant pour objet des immeubles situés dans le canton. Les communes peuvent quant à elles prélever des centimes additionnels (art. 2 al. 1 LDMG). Est assimilée à un transfert immobilier notamment l'acquisition de la participation majoritaire directe ou indirecte dans une société immobilière (art. 4 let. e LDMG). Les droits et les centimes additionnels sont dus par l'acquéreur en cas de transfert immobilier (art. 11 al. 1 let. a LDMG). En l'espèce, la recourante et l'autorité intimée s'accordent sur le fait que la créance fiscale a pris naissance lorsque les parts sociales de la société A. _____ GmbH ont été cédées par Q. _____ Ltd à la société S. _____ LLP. En application de l'art. 11 al. 1 let. a LDMG, c'est donc bien cette dernière société, en sa qualité d'acquéreur du capital social de la recourante, qui est la débitrice des droits de mutation et des centimes additionnels. On ne voit pas, dans ces conditions, sur quelle base l'autorité intimée aurait pu astreindre la société A. _____ GmbH, propriétaire des immeubles, à lui verser le montant correspondant aux droits de mutation et centimes additionnels. On relèvera cependant que, contrairement à ce que laisse entendre la recourante, elle n'a pas procédé ainsi. Elle s'est limitée à charger le Service financier cantonal de procéder à

l'encaissement du montant dû auprès de la société A. _____ GmbH, en précisant que cela devait se faire par la mise en œuvre de l'hypothèque légale garantissant le recouvrement de la créance, ce qui est la voie ordinaire pour procéder à l'encaissement des droits de mutation à l'égard du propriétaire de l'immeuble grevé (cf. CRAUSAZ, La nouvelle loi fribourgeoise sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers, in RFJ 1996 81, p. 95 n. 50). Le recours s'avère par conséquent infondé sur ce point. 4. Dans un second argument, la société A. _____ GmbH se prévaut des délais de péremption prévus par l'art. 836 al. 2 CC et fait valoir que le délai de quatre mois est échu depuis le 29 mars 2014 dans la mesure où la société débitrice n'a ni contesté ni payé la créance dont elle est débitrice. L'autorité n'ayant pas requis l'inscription de l'hypothèque légale dans ce délai, A. _____ GmbH serait par conséquent protégée en sa qualité de tiers de bonne foi. De son côté, l'autorité intimée se prévaut des dispositions transitoires relatives à l'art. 836 CC qui prévoient que les hypothèques légales de droit cantonal non inscrites existant avant le 31 décembre 2011 sont opposables aux tiers de bonne foi pendant dix ans. Elle estime de plus que, bien qu'elle ne soit pas inscrite au registre foncier, l'hypothèque légale devrait pouvoir être mise en œuvre dès lors que la société A. _____ GmbH ne revêt pas la qualité de tiers qui s'est fondé de bonne foi sur le registre foncier. Tribunal cantonal TC Page 7 de 10 a) En ce qui concerne la garantie de la créance fiscale, l'art. 44 LDMG prévoit que le paiement des droits, des centimes additionnels et de l'intérêt moratoire est garanti par une hypothèque légale. La teneur actuelle de cette disposition est entrée en vigueur le 1er janvier 2012, en même temps que la modification du Code civil suisse du 11 décembre 2009 relative à la cédula hypothécaire de registre et autres modifications des droits réels (cf. RO 2011 4637). L'art. 44 LDMG renvoie à l'art. 73 de la loi du 10 février 2012 d'application du code civil suisse (LACC; RSF 210.1), qui se réfère à son tour à l'art. 836 CC. Selon cette disposition, lorsque le droit cantonal accorde au créancier une prétention à l'établissement d'un droit de gage immobilier pour des créances en rapport direct avec l'immeuble grevé, ce droit est constitué par son inscription au registre foncier (al. 1). Le droit cantonal peut néanmoins prévoir que des hypothèques légales dépassant CHF 1000.- naissent sans inscription au registre foncier. Cependant, si de telles hypothèques légales ne sont pas inscrites au registre foncier dans les quatre mois à compter de l'exigibilité de la créance sur laquelle elles se fondent ou au plus tard dans les deux ans à compter de la naissance de la créance, elles ne peuvent être opposées, après le délai d'inscription, aux tiers qui se sont fondés de bonne foi sur le registre foncier (al. 2). Or, l'art. 73 al. 2 LACC prévoit que les hypothèques légales garantissant des créances de droit public existent sans inscription, de sorte que les délais de prescription prévues par l'art. 836 al. 2 CC s'appliquent s'agissant de leur opposabilité aux tiers de bonne foi. Une réserve doit cependant être faite pour les hypothèques légales de droit cantonal qui existaient avant l'entrée en vigueur de la modification du 11 décembre 2009. Selon l'art. 44 al. 3 Tit. fin. CC, celles-ci restent en effet opposables aux tiers qui se sont fondés de bonne foi sur le registre foncier pendant les dix ans qui suivent l'entrée en vigueur de cette modification. b) L'art. 836 al. 2 CC réserve ainsi les hypothèques légales de droit public cantonal directes. Celles-ci prennent naissance de plein droit et sans inscription, en même temps que la créance qu'elles garantissent. La créance d'impôt naît quant à elle lorsque l'état de fait auquel la loi fiscale rattache son apparition est réalisé, la décision de taxation n'ayant – à tout le moins durant les délais respectifs de quatre mois et de deux ans – qu'un effet déclaratif, à savoir celui de contrôler quelle est la quotité de la créance fiscale et permettre sa réalisation forcée (cf. ATF 122 II 221 consid. 4a). Ainsi, pour qu'un assujettissement fiscal conduise dans un cas d'espèce à la naissance de la créance d'impôt, il faut et il suffit

que les faits générateurs auxquels la loi rattache la perception d'un impôt déterminé soient réunis. Il faut à cet égard distinguer la naissance de la créance d'impôt et son échéance: alors qu'une dette d'impôt naît lorsque les faits qui la génèrent sont réunis, son échéance correspond au terme auquel la dette déjà née doit être payée et auquel le paiement peut être exigé, ce terme étant généralement fixé par la loi. En matière de droit de mutation, le fait générateur de l'impôt est le transfert de propriété. C'est donc au moment du transfert de l'immeuble que la créance d'impôt naît (cf. arrêt TA/VD du 1er juillet 1997 consid. 2, in RDAF 1998 II 529). L'hypothèque légale de droit public cantonal est ainsi doublement occulte, en ce que sa naissance ne suppose ni inscription ni décision; sous l'ancien droit, lorsque l'art. 836 CC prévoyait que les hypothèques légales de droit public cantonal étaient valables sans inscription, elle était de plus opposable à tout acquéreur même de bonne foi (art. 973 CC a contrario; cf. ABBET, L'hypothèque légale en garantie des créances de droit public, in RDAF 2009 II 405, p. 407). Le nouveau droit tempère cette situation en exigeant une inscription déclarative et en prévoyant que, si l'inscription n'est pas effectuée dans les délais prévus par l'art. 836 al. 2 CC, l'hypothèque légale n'est plus opposable aux tiers de bonne foi, de sorte que l'incertitude dure moins longtemps. Tribunal cantonal TC Page 8 de 10 Le transfert de propriété de l'immeuble grevé n'a pas pour effet de rendre le nouvel acquéreur débiteur de l'impôt; c'est au contraire l'aliénateur qui, en principe, conserve seul cette qualité. L'hypothèque continue toutefois de grever l'immeuble; en effet, l'hypothèque légale valable sans inscription est opposable à tout acquéreur même de bonne foi pendant les délais mentionnés à l'art. 836 al. 2 CC. L'incertitude de l'acquéreur est d'autant plus grande que les créances garanties peuvent n'avoir encore fait l'objet d'aucune taxation lors de la vente (cf. ABBET, p. 413-414). Même si les droits cantonaux sont souvent muets sur ce point, l'hypothèque légale, inscrite ou non, doit faire l'objet d'une décision susceptible de recours (cf. ABBET, p. 415), signifiée au tiers propriétaire par le service chargé de l'encaissement, à savoir le Service financier cantonal (cf. art. 28 al. 3 LDMG; CRAUSAZ, p. 95). Il s'agit d'une décision en constatation de droit pour les hypothèques légales directes. La décision d'hypothèque légale devra en particulier désigner l'objet du gage, son propriétaire, le débiteur de la créance, son montant, le taux et le point de départ des intérêts, ainsi qu'une motivation et l'indication des voies de droit. Le destinataire de la décision est le propriétaire de l'immeuble grevé. S'il n'est pas débiteur de la créance, il dispose des mêmes voies de droit que le contribuable dans la procédure ayant abouti à la fixation de la contribution (cf. ABBET, p. 416). c) En l'espèce et conformément à ce qui vient d'être exposé, la créance fiscale a pris naissance le 21 avril 2010, lorsque le capital social de la société A. _____ GmbH a été transféré par la société Q. _____ Ltd à la société S. _____ LLP. Dès ce jour, elle était par ailleurs garantie par une hypothèque légale de droit cantonal directe, valable sans inscription et sans décision, ni en ce qui concerne la taxation, ni en ce qui concerne l'hypothèque légale elle-même. Il s'agit donc d'une hypothèque légale de droit cantonal qui a pris naissance avant l'entrée en vigueur de la modification du Code civil suisse du 11 décembre 2009, de sorte que l'art. 44 Tit. fin. CC lui est applicable. Elle est par conséquent opposable aux tiers, même s'ils se sont fondés de bonne foi sur le registre foncier, pendant les dix ans qui suivent l'entrée en vigueur de la modification précitée, soit jusqu'au 31 décembre 2021. La recourante s'oppose donc en vain à la mise en œuvre de l'hypothèque légale garantissant la créance fiscale relative à la transaction du

avril 2010 est modifié en ce sens que les droits de mutation sont réduits à CHF 420'000.- (1.5 % de CHF 28'000'000.-) et les centimes additionnels communaux à CHF 420'000.- (100 % de CHF 420'000.-), soit au total à CHF 840'000.- (au lieu de CHF 1'240'800.-). Il est constaté que la créance fiscale de CHF 840'000.-, avec intérêts à 3 % dès le 30 décembre 2013, représentant les droits de mutation et les centimes additionnels communaux relatifs au transfert du 21 avril 2010 selon bordereau ttt, due par la société S. _____ LLP, est garantie par une hypothèque légale sur les immeubles articles eee, fff, ggg, hhh, iii, jjj, kkk, lll, mmm, nnn et ooo du Registre foncier de P. _____, propriété de la société A. _____ GmbH. IV. Un émolument de CHF 25'000.- est mis à la charge de A. _____ GmbH au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais. Aucune indemnité n'est allouée à A. _____ GmbH pour ses frais de défense. V. Communication. Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lausanne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation des montants des frais de procédure et de l'indemnité de partie peuvent, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 18 mai 2017/dbe Le Président suppléant La Greffière

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