

FR_GERICHTE 604 2024 50 vom 5. Mai 2025

FR Kantonsgericht, 2025-05-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_50

FR: FR_GERICHTE 604 2024 50 du 5 mai 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2024 50 del 5 maggio 2025

Regeste

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

Erwägungen

E. 2

novembre 2023.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 11 Par décision sur réclamation du 5 février 2024, la DFIN a rejeté la réclamation et a confirmé le bordereau précité. Elle a considéré que les sociétés J. _____ 1 à 3 SA devaient être qualifiées de sociétés immobilières. Ainsi, en acquérant une participation majoritaire de 66.67% dans ces sociétés, la recourante avait obtenu le pouvoir de disposition sur leurs immeubles, acquisition qui devait dès lors être assimilée à un transfert immobilier imposable. F. Le 7 mars 2024, la recourante, agissant par le biais de ses mandataires, interjette recours à l'encontre de la décision sur réclamation, concluant principalement à son annulation et, subsidiairement, à son annulation et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision. En substance, elle conteste la qualification de société immobilière des sociétés J. _____ 1 à 3 SA et soutient que l'opération d'achat d'actions effectuée en 2016 doit être totalement exonérée des droits de mutation. A titre de mesures d'instruction, elle sollicite l'audition de l'administrateur des sociétés J. _____ 1 à 3 SA, de l'administrateur de la société B. _____ SA, ainsi que de deux employés de la fiduciaire L. _____ SA, laquelle avait été mandatée par la société B. _____ SA dans le cadre de la restructuration de 2016. Elle requiert aussi la production des dossiers relatifs au projet de N. _____ établis par la Préfecture du district de M. _____ et par la Commune de C. _____. Le 4 juin 2024, elle verse une avance de frais de CHF 20'000.-. Le 19 juin 2024, la DFIN transmet ses observations, concluant au rejet du recours, puis, le

E. 2.1

A titre de mesures d'instruction, la recourante sollicite qu'il soit procédé à l'audition de l'administrateur des sociétés J. _____ 1 à 3 SA, de l'administrateur de la société B. _____ SA, ainsi que de deux employés de la fiduciaire L. _____ SA, laquelle avait été mandatée par la société B. _____ SA dans le cadre de la restructuration de 2016. Selon elle, ces mesures permettraient de démontrer la nature, l'ampleur et le stade de développement du projet. Elle requiert aussi la production des dossiers relatifs au projet de N. _____ établis par la Préfecture du district de M. _____ et par la Commune de C. _____.

E. 2.2

Conformément à l'art. 59 al. 2 CPJA, applicable par renvoi de l'art. 38 LDMG, l'autorité doit examiner les allégués de fait et de droit et administrer les preuves requises, si ces moyens n'apparaissent pas d'emblée dénués de pertinence. L'autorité peut notamment recourir à l'audition de témoins, mais seulement si les faits ne peuvent pas être suffisamment élucidés à l'aide des autres moyens de preuve (art. 46 al. 2 CPJA). Dans le cadre d'une appréciation anticipée des preuves, l'autorité peut renoncer à l'administration d'une preuve offerte, s'il appert, notamment, qu'elle n'est pas de nature à emporter sa conviction, au vu du dossier à sa disposition. Cette faculté de renoncer à administrer une preuve proposée en raison de son défaut de pertinence est conforme au droit d'être entendu. En ce sens, cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1; arrêt TC FR 601 2024 74 du 6 janvier 2025 consid. 2.1 et les références).

E. 2.3

En l'espèce, la Cour constate que le dossier à disposition est suffisamment complet pour statuer sur le présent litige, sans qu'il soit nécessaire d'administrer les preuves requises. En particulier, la nature, l'ampleur et le stade de développement du projet ne sont pas déterminants s'agissant du prélèvement des droits de mutation (voir ci-après: consid. 4.2). Les réquisitions de preuves sont dès lors rejetées.

3. Règles relatives aux droits de mutation en droit fribourgeois

3.1. Règles générales

Aux termes 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 aux droits de mutation relatifs aux immeubles situés sur leur territoire (art. 2 al. 1 LDMG). Les droits de mutation sont prélevés au taux de 1.5%. Quant aux

Tribunal cantonal TC Page 5 de 11 centimes additionnels, ils ne peuvent excéder 100% des droits des mutation (art. 21 et 22 al. 1 LDMG). Les droits de mutation sont uniquement régis par le droit cantonal. En effet, ce sont des impôts indirects, qui n'ont pas à respecter l'exigence d'harmonisation de l'art. 129 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (Cst.; RS 101). Les droits de mutation frappent les transactions juridiques. Dès lors, cet impôt vise en général les transferts de droit civil de la propriété d'un immeuble, ainsi que les actes juridiques permettant à un individu d'exploiter économiquement un immeuble comme s'il en était propriétaire (transfert économique) (arrêt TF 2C_643/2017 du 15 janvier 2019 in RDAF 2021 II p. 240). Selon l'art. 3 al. 1 LDMG sont considérés comme transferts immobiliers, toute acquisition de la propriété juridique d'un immeuble, y compris la constitution de droits distincts et permanents immatriculés au registre foncier (let. a), de même que la constitution de droits d'usufruit ou d'habitation ainsi que la constitution et la cession de droits de superficie et de droits d'usage de places de parc, de terrasses, de balcons et de locaux annexes (let. b). L'art. 6 LDMG précise que sont considérés comme immeubles les immeubles définis par l'art. 655 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210), soit les biens-fonds, les droits distincts et permanents, immatriculés au registre foncier, les mines et les parts de copropriété d'un immeuble.

3.2. Principe de l'imposition de l'acquisition d'une participation majoritaire dans une société immobilière

3.2.1. L'art. 4 LDMG énumère d'autres situations qui sont assimilées à des transferts immobiliers, notamment l'acquisition, en une ou plusieurs opérations, de la participation majoritaire directe ou indirecte dans une société immobilière,

le prélèvement ayant également lieu si, par une acquisition minoritaire, l'acquéreur accroît sa majorité (let. e). L'art. 7 LDMG précise que sont des sociétés immobilières, celles dont l'activité effective consiste principalement à acquérir des immeubles ou à aliéner, gérer ou exploiter un ou des immeubles leur appartenant (let. a), celles dont les immeubles représentent le principal actif (let. b) et celles dont la participation directe ou indirecte à des sociétés visées aux lettres a et b représente, isolément ou compte tenu d'une propriété d'immeuble, le principal actif (let. c).

3.2.2. L'art. 4 let. e LDMG vise un cas typique où les droits de mutation sont prélevés en considérant la réalité économique. Dès qu'une personne physique ou morale obtient, par le biais d'une ou de plusieurs opérations d'acquisition d'actions ou de parts sociales d'une société immobilière, le pouvoir de disposition sur les immeubles de cette société, les droits de mutation sont prélevés. Le prélèvement aura lieu en cas d'acquisition d'une participation majoritaire directe, ou indirecte (ex. transfert de la majorité des actions d'une société holding dont les actifs se composent principalement d'une participation majoritaire à une société immobilière). Cette dernière solution s'impose au regard du principe de la réalité économique, qui constitue le fondement d'un prélèvement pour ce genre d'opérations. Par ailleurs, il n'est pas exigé que des opérations d'acquisition successives aient lieu dans un délai déterminé (Message accompagnant le projet de loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers, BGC 1996 I 18 s.).

3.2.3. S'agissant de la procédure, l'art. 30 al. 1 LDMG prévoit que, pour le cas où aucune inscription au Registre foncier n'est nécessaire, notamment dans le cas d'acquisition de participation majoritaire dans une société immobilière au sens de l'art. 4 let. e LDMG, le débiteur des droits de mutation est

Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 tenu d'annoncer au Registre foncier l'opération soumise aux droits ou la réalisation de la condition, dans un délai de 30 jours dès la passation de l'acte ou dès la réalisation de la condition. En omettant d'annoncer dans le délai une opération ou la réalisation d'une condition fondant un prélèvement, le débiteur commet une soustraction et est passible d'une amende allant d'une à quatre fois le montant des droits soustraits (art. 53 al. 1 let. a LDMG). Depuis le 1er janvier 2021, l'art. 24 al. 3 LDMG prévoit que le Service cantonal des contributions (ci-après: SCC) communique d'office au Registre foncier compétent les cas de transfert d'actions ou de parts sociales au sens de l'art. 4 al. 1 let. e LDMG qui sont parvenus à sa connaissance.

3.2.4. Concernant la base de calcul de l'impôt pour les cas d'acquisition ou d'accroissement d'une participation immobilière, l'art. 19 LDMG prévoit qu'elle est donnée par la valeur vénale attribuée à l'immeuble en proportion des actions ou des parts sociales acquises.

3.3. Exception au principe de l'imposition de l'acquisition d'une participation majoritaire dans une société immobilière

3.3.1. Dans deux de ses arrêts, la Cour de céans avait été amenée à se prononcer sur l'imposition de sociétés dont le principal actif était un immeuble, au sens de l'art. 7 let. b LDMG, mais qui comprenaient tout de même une exploitation. En procédant à une interprétation de l'art. 4 let. e LDMG, la Cour avait considéré qu'il ne se justifiait pas d'imposer le transfert d'une société d'exploitation dont l'actif principal consistait en un immeuble servant de base pour son exploitation (arrêts TA FR 4F 2006 219 du 11 avril 2008, RFJ 2008 p. 410; 4F 05 155 du 14 décembre 2006, RFJ 2007 p. 321). Suite à ces arrêts, un nouvel art. 9 al. 1 let. e bis LDMG, entré en vigueur le 1er juin 2009, a été adopté. Selon cette disposition, les transferts immobiliers, au sens de l'art. 4 let. e LDMG, dans une société immobilière (version allemande: « die Immobiliengesellschaften betreffen ») dont les immeubles représentent le principal actif sont exonérés des droits de mutation, dans la mesure où la société les affecte en tout ou en partie à l'exploitation de son commerce ou de

son industrie. Cette disposition introduit ainsi une exception au principe de l'imposition de l'acquisition d'une participation majoritaire dans une société immobilière au sens de l'art. 7 let. b LDMG, soit celle dont les immeubles, qu'ils soient d'exploitation ou de rendement, représentent le principal actif. Il s'ensuit qu'une exonération même partielle ne s'applique jamais lorsque l'acquisition a lieu dans une société immobilière au sens strict définie à l'art. 7 let. a LDMG, soit une société dont l'activité effective consiste principalement à acquérir des immeubles ou à aliéner, gérer ou exploiter un ou des immeubles leur appartenant. L'exonération prévue peut être totale ou partielle. Elle est totale lorsque la société n'est propriétaire que d'immeuble(s) qu'elle utilise pour sa propre exploitation commerciale ou industrielle y compris par connexité étroite avec cette exploitation (logement pour le personnel ou le concierge ou places de parc). Elle est partielle lorsque, parmi les immeubles qui représentent son principal actif, la société est aussi propriétaire d'immeubles de rendement ou de placement, soit d'immeubles à partir desquels elle tire un revenu par mise à disposition de tiers, par exemple par location ou par vente. Dans ce cas, l'exonération a lieu uniquement pour les immeubles d'exploitation, à l'exception des immeubles de rendement. A noter que si, à la suite du transfert, la société poursuit la même exploitation ou change d'exploitation, l'exonération totale ou partielle est accordée dans la mesure où les immeubles ou parties d'immeubles continuent d'être affectés à l'activité de la société. En Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 revanche, s'il se révèle que l'intention de l'acquéreur était d'acquérir non pas l'exploitation mais l'immeuble lui-même pour en tirer un rendement (par ex. hôtel transformé en appartements), on se trouve alors dans un cas d'évasion fiscale. Un tel transfert de participations doit alors être traité comme une vente juridique d'immeuble et donne lieu au prélèvement des droits de mutation en application de l'art. 4 let. f LDMG (Message no 76 du 16 juin 2008 du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers, ch. 5, ROF 2008 120 [ci-après Message no 76]). Quand bien même l'imposition paraît particulièrement sévère dans les cas où l'immeuble ne représente que momentanément le principal actif de la société ou lorsque, en raison du but effectivement poursuivi, le ou les immeuble(s) d'exploitation représentent le plus souvent le principal actif (hôtel, certains bâtiments industriels, etc.), il convient de s'en tenir à la définition de société immobilière qui ressort du texte légal et que la pratique constante des autorités administratives a retenue depuis l'entrée en vigueur de la LDMG le 1er janvier 1997. Ce mode de procéder, permettant de soustraire à l'imposition uniquement les immeubles d'exploitation commerciale ou industrielle, à l'exclusion d'éventuels autres immeubles, a le mérite de la clarté et garantit au mieux le principe de la sécurité juridique (Message no 76, ch. 4).

3.3.2. S'agissant de la distinction entre un transfert des actions d'une société immobilière ou d'une société d'exploitation, la question déterminante est de savoir si le transfert des actions équivaut au transfert de l'immeuble lui-même, auquel cas il est imposable, ou si l'objectif principal de la transaction est de transmettre une exploitation, dont l'activité principale ne concerne pas l'immobilier. La manière dont l'immeuble sera ensuite utilisé n'est pas pertinente (arrêt TF 2C_643/2017 du 15 janvier 2019 consid. 8.4, in RDAF 2019 II p. 326). Par ailleurs, la question de savoir si une société doit être qualifiée de société immobilière ne peut pas dépendre uniquement de la description du but de la société dans les statuts. Il convient d'examiner au cas par cas, sur la base des circonstances concrètes, si une transaction équivaut, d'un point de vue économique, à la vente d'un bien immobilier, compte tenu de l'ensemble des circonstances. En tout état de cause, la qualification d'une société en tant que société d'exploitation ou société immobilière ne doit

pas se fonder sur la volonté subjective des parties, mais sur des circonstances objectives (arrêt TF 2C_643/2017 du 15 janvier 2019 consid. 2.4 et les références).

E. 4

Discussion

E. 4.1

Dans la décision attaquée, la DFIN a relevé que les sociétés J._____ 1 à 3 SA devaient être qualifiées de sociétés immobilières, dans la mesure où elles n'avaient aucune exploitation et puisque leurs immeubles constituaient leur principal actif. Ainsi, en acquérant une participation majoritaire de 66.67% dans ces sociétés, la recourante avait obtenu le pouvoir de disposition sur les immeubles. Une telle acquisition devait être assimilée à un transfert immobilier imposable au sens de l'art. 4 let. e LDMG. Par ailleurs, dans le cadre de ses observations, elle a relevé que l'activité des sociétés J._____ 1 à 3 SA était en réalité celle d'une pure société immobilière au sens de l'art. 7 let. a LDMG, de sorte qu'une exonération selon l'art. 9 al. 1 let. e bis LDMG n'entraîne pas en ligne de compte. Pour sa part, la recourante conteste l'imposition de cette acquisition, celle-ci devant être, selon elle, exonérée en application de l'art. 9 let. e bis LDMG. Elle explique qu'en acquérant les actions, elle ne

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 cherchait pas à vendre les terrains des sociétés J._____ 1 à 3 SA à des tiers ou à les louer, mais à exploiter les terrains appartenant à ces trois sociétés dans le cadre de la réalisation du projet global de N._____. Elle indique que les constructions projetées sur les terrains appartenant aux sociétés J._____ 1 à 7 SA devaient être considérées comme un tout avec le projet de N._____ comprenant une partie hôtelière, des restaurants et le golf. Les sociétés J._____ 1 à 3 SA devaient permettre la construction d'appartements utilisés comme résidences principales ou secondaires, étroitement intégrées dans cet ensemble hôtelier et sportif. Ainsi, l'acquisition des parts dans les sociétés J._____ 1 à 3 SA a été effectuée en vue de financer, planifier, suivre et réaliser les travaux de construction et promouvoir en fin de compte la vente des appartements. Ce n'est qu'une fois les constructions achevées et au moment de la vente de certaines résidences à des particuliers, que des droits de mutation auraient pu être perçus.

E. 4.2

Selon l'art. 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie recourante qui succombe. 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 [Tarif JA; RSF 150.12]). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, vu le sort du recours, des frais de procédure, fixés au montant de CHF 20'000.- au regard de l'ensemble des circonstances et de la valeur litigieuse en cause, sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais versée.

E. 4.3

Par ailleurs, il n'est pas alloué d'indemnité de partie à la recourante qui n'a pas obtenu gain de cause (art. 137 al. 1 CPJA). (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 la Cour arrête : I. Le recours est rejeté. II. Des frais de procédure de CHF 20'000.- sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur

l'avance de frais de CHF 20'000.- qu'elle a versée. III. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. IV. Notification. 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 Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant des frais de procédure peut, 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 5 mai 2025/anm Le Président La Greffière

E. 4.4

Dès lors, il y a lieu d'admettre que les sociétés précitées doivent être qualifiées de sociétés immobilières au sens de l'art. 7 LDMG, dans la mesure où leurs immeubles respectifs représentent leur principal actif (art. 7 let. b LDMG). En outre, elles ne peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'art. 9 al. 1 let. ebis LDMG puisqu'elles ne gèrent, dans les faits, aucune exploitation. Dans tous les cas, même à supposer que ces sociétés poursuivraient effectivement leurs buts statutaires, soit l'exploitation des secteurs logements, elles ne pourraient pas non plus bénéficier de cette exonération, puisqu'elles devraient être qualifiées de sociétés immobilières au sens de l'art. 7 let. a LDMG. Cette disposition prévoit en effet que sont des sociétés immobilières celles dont l'activité effective consiste principalement à acquérir, aliéner, gérer ou exploiter des immeubles leur appartenant. En l'espèce, la recourante a elle-même indiqué que les sociétés J. _____ 1 à 3 SA devaient permettre la construction d'appartements, destinés à la vente. L'intention de la recourante n'était ainsi pas d'acquérir une exploitation, mais des immeubles pour en tirer un rendement. Une telle acquisition doit être traitée comme une vente juridique d'immeuble et donne lieu au prélèvement des droits de mutation. Ainsi, en acquérant 66.67% des actions des sociétés J. _____ 1 à 3 SA, la recourante a bien acquis une participation majoritaire dans des sociétés immobilières, au sens de l'art. 4 let. e LDMG. En outre, elle ne peut pas bénéficier de l'exonération prévue à l'art. 9 let. ebis LDMG. C'est dès lors à juste titre que le Registre foncier a facturé des droits de mutation et que le SCC a confirmé cette imposition. Cela va au demeurant dans le sens de la décision du 30 décembre 2015 de la DFIN qui avait déjà indiqué que la vente ultérieure d'une participation majoritaire serait soumise aux droits de mutation (voir partie en fait, let. B).

E. 4.5

La recourante fait encore valoir qu'elle était de bonne foi lorsqu'elle a estimé que l'acquisition d'action était exonérée des droits de mutation. Selon elle, le système d'obligation d'annoncer prévu par l'art. 30 al. 1 LDMG n'est pas clair et est méconnu des administrés. A l'appui de ses explications, elle indique que d'autres investisseurs du projet N. _____ n'avaient pas non plus connaissance de l'obligation d'annonce, ce qui démontre, selon elle, que les administrés ne sont pas au courant de leurs obligations en matière de renseignements à fournir au Registre foncier. Ainsi, au vu de sa bonne foi, l'opération d'achat d'actions devait être totalement exonérée des droits de mutations. Par ailleurs, elle soutient qu'au vu de l'opacité des dispositions de la LDMG, le SCC n'a pas agi conformément à la bonne foi en omettant de l'informer de son obligation d'annonce auprès du Registre foncier. Ainsi, pour cette raison également, l'opération d'achat d'actions effectuée en 2016 devait être totalement exonérée des droits de mutation. Contrairement à ce que soutient la recourante, même à supposer qu'elle ait agi de bonne foi, cela ne permettrait pas encore de l'exonérer des droits de mutation. En effet, le prélèvement des

droits de mutation est subordonné aux conditions matérielles prévues aux art. 1 à 11 LDMG, lesquels ne prévoient pas d'exonération pour les cas où le débiteur de l'impôt aurait agi de bonne foi. En outre, le fait que le SCC ne l'ait pas informée de son obligation ne permet pas non plus d'accorder une exonération. L'art. 24 al. 3 LDMG prévoit au demeurant uniquement que le SCC communique au Registre foncier les cas de transfert d'actions qui sont parvenus à sa connaissance. Aucune obligation d'informer les administrés de leur devoir n'est prévue.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 Les griefs de la recourante en lien avec la violation du principe de la bonne foi doivent dès lors être rejetés.

E. 4.6

Enfin, s'agissant du montant de l'impôt prélevé, celui-ci n'est pas en soi contesté par la recourante. Tant l'assiette fiscale que le taux retenu paraissent au demeurant conformes aux exigences légales, notamment aux art. 19, 21 et 22 LDMG.

E. 5

Sort du recours, frais de procédure et indemnité de partie

E. 5.1

Il ressort de tout ce qui précède que c'est à juste titre que le Registre foncier a facturé des droits de mutation et que la DFIN a confirmé cette imposition. Le recours est dès lors rejeté et la décision sur réclamation du 5 février 2024 confirmée.

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