

JU_GERICHTE ADM 2018 34 vom 6. August 2018

JU Tribunal cantonal, 2018-08-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ju_gerichte_ADM_2018_34

FR: JU_GERICHTE ADM 2018 34 du 6 août 2018

IT: JU_GERICHTE ADM 2018 34 del 6 agosto 2018

Regeste

Base de calcul des droits de mutation lors de l'acquisition de parts sociales dans une société immobilière. | autres

Erwägungen

E. 2

C. Le 20 février 2017, l'intimé a fixé le montant des droits de mutation relatifs au transfert d'actions de la société B. SA à CHF 117'572.70, sur la base de la valeur officielle des immeubles détenus par ladite société, soit CHF 5'598'700.00 x 2,1% (PJ 4 et 5 intimé). D. La recourante a formé opposition contre cette décision de taxation des droits de mutation le 13 mars 2017. Elle fait notamment valoir que la taxation se base sur la valeur officielle de l'entier des immeubles propriété de B. SA alors que seules 250 actions sur 300 ont été vendues à la recourante, soit 5/6ème de l'immeuble. Elle ajoute que la vente a été conclue sur la base du prix du marché et que la base imposable doit être la valeur des actions vendues, soit CHF 4'404'250.00 (CHF 17'617.00 x 250). La recourante a joint à son opposition une attestation officielle fixant la valeur imposable des actions de B. SA du 18 février 2016 (PJ 6 intimé). E. Par courrier du 22 juin 2017, l'intimé a avisé la recourante qu'il envisageait de procéder à une reformatio in peius. Se fondant sur la pratique bernoise reprise telle quelle en droit jurassien au vu de la législation identique en matière de droits de mutation, l'intimé a fixé la base imposable à CHF 5'682'408.00, en fonction du calcul suivant : Prix de vente des actions : CHF 4'404'250.00 + 5/6 des dettes reprises (1'600'000.00 + 3'794.00) : CHF 1'336'495.00 ./ 5/6 des actifs non immobiliers (62'215.00 + 7'825.00) : CHF 58'367.00 ----- CHF 5'682'408.00 L'intimé a invité la recourante à se déterminer sur l'éventuelle modification de la décision attaquée ou à retirer son opposition, avec pour conséquence l'entrée en force de la décision attaquée (PJ 7 intimé). F. Le 21 août 2017, la recourante a maintenu son opposition. Elle précise avoir versé la part non-contestée des droits de mutation, soit CHF 92'489.25. Elle conteste ensuite le calcul effectué par l'intimé au motif qu'il ne repose sur aucune base légale. Les droits de mutation doivent être déterminés en fonction de la contreprestation convenue pour l'acquisition de l'immeuble, le texte légal ne faisant aucune mention de la détermination de la base de calcul en cas de transfert de la majorité des actions d'une société immobilière. Le mode de calcul retenu par l'intimé dans son courrier du 22 juin 2017 ne trouve aucun appui dans la loi. C'est le prix de cession des actions de la société immobilière (cette dernière étant assimilée à un immeuble) qui doit être pris en compte comme base imposable, soit CHF 4'404'250.00, et non le prix de cession des actions corrigé des dettes de la société et des autres actifs de cette dernière (PJ 10 intimé). G. Par décision sur opposition du 1er février 2018, l'intimé a fixé le montant des droits de mutation à CHF 119'330.50, soit un montant supérieur de CHF 1'757.80 par rapport

E. 3

La LDMG prévoit que pour toute acquisition d'immeuble ou constitution de gage immobilier, il est dû au Canton un droit proportionnel conformément aux dispositions de cette loi (art. 1 al. 1). Selon l'article 5 al. 2 let. c LDMG, l'acquisition de parts sociales dans une société immobilière dès qu'une participation majoritaire est atteinte est assimilée à la transmission de propriété reposant sur le droit civil. En vertu de l'article 7 al. 1 LDMG, les droits sont calculés sur la base de la contreprestation convenue pour l'acquisition de l'immeuble. Elle comprend toutes les

E. 3.1

Selon l'article 20 al. 2 Cpa, toute décision administrative doit reposer sur une base légale suffisante (sauf cas d'urgence et de nécessité). Ce principe découle de celui de la légalité ancré dans le droit constitutionnel (cf. art. 5 al. 1 Cst. et 56 al. 1 CJU).

E. 3.1.1

Bien qu'il exerce une fonction particulière pour la restriction des droits constitutionnels (art. 36 al. 1 Cst. et 13 CJU), le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'Etat (ATF 135 I 130 consid. 7.2). Pour lui donner tout son sens, la doctrine et la jurisprudence attendent de la norme qu'elle soit précise et qu'elle définisse ainsi à quelles conditions elle s'applique et quelles conséquences juridiques elle déploie ; elle doit avoir un contenu suffisamment défini pour que son application puisse être prévisible, que l'égalité de traitement soit garantie et qu'aucune place ne soit laissée à l'arbitraire (MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, Droit administratif, volume I, 2012, p. 675 et jurisprudence citée). Savoir si une base légale est suffisante dépend de son contenu normatif. En effet, le degré de précision nécessaire (la densité normative) ne se prête pas à une définition abstraite ; il dépend notamment de la diversité des situations à évaluer, de la complexité et de la prévisibilité des décisions à prendre dans chaque cas d'espèce, des destinataires de la législation, de la gravité de l'atteinte aux droits fondamentaux et de la difficulté de choisir une solution appropriée avant qu'un cas d'application ne se présente concrètement (cf. s'agissant de la restriction aux droits fondamentaux : ATF 136 I 87 consid. 3.1, traduit in JT 2010 I 367). Les normes qui impliquent des restrictions à des dispositions conférant des droits aux particuliers ainsi que toutes les prescriptions qui imposent à ceux-ci des obligations doivent présenter un degré suffisant de précision ; plus elles sont restrictives, plus elles doivent être précises et claires (MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, op. cit., p. 676 et 677 ; DUBEY/ZUFFEREY, Droit administratif général, 2014, p. 182).

E. 3.1.2

Le principe de la légalité revêt une importance particulière dans le domaine des contributions publiques où il est élevé en droit constitutionnel indépendant, à l'article 127 al. 1 Cst. (cf. ATF 135 I 130 consid. 7.2 ; TF 2C_122/2011 du 7 juin 2012 consid. 2.3, publié in SJ 2013 I p. 60 ; ATF 131 II 562 consid. 3.1). En droit fiscal, les exigences constitutionnelles sont aussi sévères que s'agissant des restrictions graves aux droits fondamentaux, car la loi qui définit l'impôt doit d'abord indiquer quel est son objet, c'est-à-dire l'activité, l'événement, la situation à raison desquels l'impôt est dû, ensuite le sujet de l'impôt, ainsi que le mode de calcul du montant ; pour le reste, la réglementation peut faire l'objet d'une délégation législative

E. 3.2

L'exigence de densité normative de la loi dans le domaine des contributions publiques s'applique au cas particulier. En effet, les articles 5 et 7 LDMG présentent un caractère fiscal, puisque ces dispositions imposent une taxation des droits de mutation. Cela étant, la disposition légale qui prévoit la taxation doit définir de manière claire et précise l'objet de la taxation, soit ce sur quoi celle-ci porte, ainsi que sur son mode de calcul. Par ailleurs, en tant qu'impôt indirect, le droit de mutation ne relève pas du droit fédéral harmonisé, mais de la souveraineté des cantons qui disposent d'une très large latitude (Thierry OBRIST / Impôts sur les gains immobiliers in RDAF 2017 II 160). L'article 5 al. 2 let. c LDMG prévoit que l'acquisition de parts sociales dans une société immobilière dès qu'une participation majoritaire est atteinte est assimilée à la transmission de propriété reposant sur le droit civil. Le canton du Jura, à l'instar d'autres cantons, se fondant sur le principe de la réalité économique, a ainsi dégagé une notion fiscale de l'immeuble plus large que la notion civile. Cette extension consiste principalement à assimiler à un immeuble les parts ou actions d'une société immobilière. La cession de parts d'une société immobilière permet de transférer en réalité la propriété d'un ou plusieurs immeubles sans qu'une inscription au Registre foncier ne soit nécessaire. Cette opération est qualifiée de mutation économique. La société immobilière est en principe une société anonyme dont la fortune sociale se résume, à peu de chose près, à un ou plusieurs immeubles et qui ne compte qu'un nombre restreint d'actionnaires. La société immobilière n'est ainsi en réalité que le « moyen » par lequel le propriétaire économique de l'immeuble – c'est-à-dire l'actionnaire – peut exercer à sa convenance son pouvoir sur un immeuble. Il est par conséquent naturel de considérer la cession des actions d'une société immobilière comme la cession de l'immeuble lui-même (OLIVIER THOMAS, Les droits de mutation, Etude des législations cantonales, th., Lausanne 1991, p. 47 à 48 et 153 à 154). Si le transfert de toutes les actions d'une société immobilière peut être traité comme une aliénation ordinaire d'immeuble, il y a quelques problèmes lors du transfert, en une ou plusieurs fois de la majorité du capital-actions permettant à l'acquéreur d'obtenir une position majoritaire. Les droits de mutation ne doivent en effet être perçus que proportionnellement aux actions ou aux parts sociales transférées. En conséquence, celui qui acquiert 60% des actions d'une société immobilière ne se verra imposer que sur la valeur de la part de l'immeuble ainsi transférée. Certains cantons, comme Berne, connaissent toutefois quelques particularités (OLIVIER THOMAS, op. cit., p. 228 et 229).

E. 3.3

L'intimé soutient, sur la base d'une interprétation historique, que dans le cadre d'une vente immobilière avec reprise de la dette hypothécaire, le prix de vente net et la reprise de la dette hypothécaire par l'acquéreur constituent des prestations de valeur pécuniaire prises en compte comme base de calcul des droits de mutation ; cette solution s'applique que la reprise de la dette hypothécaire soit comprise dans un prix de vente brut, qui fait alors office de contreprestation globale, ou prévue en sus d'un prix de vente net. De l'avis de l'intimé, le principe est le même lors de l'acquisition d'une société immobilière : le prix payé pour l'acquisition des parts sociales ne comprend pas la reprise de la dette hypothécaire, qui reste due par la société, mais consiste uniquement en la valeur nette convenue de la société, soit la valeur des actifs de la société figurant au bilan, diminués des passifs envers les tiers, dont la dette hypothécaire fait partie. Il estime alors que l'actionnaire majoritaire, en tant que propriétaire économique des immeubles, doit être considéré comme étant le débiteur indirect du prêt hypothécaire. L'intimé fonde son calcul sur la circulaire de la Direction de Justice du canton de Berne aux notaires pratiquants et aux conservateurs du registre foncier

du canton de Berne concernant les droits proportionnels du 17 septembre 1986 (ci-après : la circulaire du canton de Berne). Il justifie l'application de cette circulaire en droit jurassien par la solution donnée par le Tribunal cantonal du canton du Jura dans un arrêt du 2 août 1991 (RJJ 1991 p. 250), selon lequel la législation jurassienne reprise telle quelle du droit bernois, sans aucune modification ni débats parlementaires, peut s'interpréter conformément à la pratique bernoise. Il ressort effectivement de l'article 7 al. 1 LDMG, qui prévoit que la contreprestation convenue pour l'acquisition de l'immeuble comprend toutes les prestations de valeur pécuniaire auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'aliénateur ou de tiers pour l'immeuble, que la contreprestation globale constitue la base de calcul des droits de mutation. Il s'agit dès lors non seulement du prix convenu pour l'acquisition de l'immeuble mais aussi de la reprise de la dette hypothécaire. Toutefois, la circulaire du canton de Berne de 1986 ne s'applique pas au cas particulier pour calculer le montant de la contreprestation globale, respectivement le montant des droits de mutation.

E. 3.3.1

Au préalable, l'intimé se réfère à tort à l'arrêt du Tribunal cantonal du 2 août 1991 (RJJ 1991 p. 250). La Chambre administrative (actuellement Cour administrative) a, à l'époque, jugé que l'interprétation historique de dispositions jurassiennes peut, dans certains cas, se fonder sur les travaux du législateur bernois (consid. 3a). Il s'agissait, dans le cas visé par cet arrêt, de déterminer si l'article 10 let. d LDMG pouvait, respectivement devait, être interprété à l'aulne du texte allemand de l'article 10 let. d LDMG/BE, qui n'est pas identique à la version française. La Chambre administrative a admis que la volonté du législateur jurassien est la même que celle du législateur bernois étant donné que l'Assemblée Constituante a repris sans aucune modification cette disposition légale, et que celle-ci n'a fait l'objet d'aucune discussion lors des débats de l'Assemblée Constituante (JDD n°52, p. 41, 18 avril 1980). Cependant, la problématique n'est pas identique au cas d'espèce : la circulaire du canton de Berne de 1986, que l'intimé applique, est postérieure à la LDMG du 9 novembre 1978,

E. 3.3.2

Dans la jurisprudence précitée, la Chambre administrative a admis que les travaux du législateur bernois doivent être pris en considération pour interpréter des dispositions légales n'ayant pas fait l'objet de discussion lors des débats de l'Assemblée Constituante et reprises sans aucune modification. Au cas particulier, le mode de calcul des droits de mutation en cas d'acquisition d'actions d'une société immobilière n'a pas fait l'objet de longs travaux du législateur bernois. Lorsque s'est posée la question, lors des débats parlementaires, de savoir sur quel montant on perçoit le droit, il a uniquement été répondu « qu'on applique à la lettre c les principes exposés à l'article 7. On compte donc toutes les prestations de valeur pécuniaire auxquelles l'acquéreur s'oblige » (Compte-rendu du Grand Conseil bernois du 9 septembre 1969, p. 259). En reprenant le droit bernois, la volonté du législateur jurassien ne pouvait porter que sur la loi bernoise et sur les travaux qui ont précédé son adoption. En d'autres termes, les circulaires qui ont suivi l'adoption de la loi, à l'instar de la circulaire du canton de Berne de 1986, ne font pas partie de ce qui pouvait faire l'objet de la volonté du législateur jurassien au moment de l'adoption de la LDMG. En outre, la circulaire de 1986 émane de la Direction de la Justice du canton de Berne et non pas du législateur bernois.

E. 3.3.3

Par ailleurs, la circulaire du canton de Berne de 1986, qui fait suite à la parution de la thèse de Peter Ruf en 1985, a pour finalité de revoir la pratique qui a prévalu jusque-là dans le domaine des droits proportionnels, afin d'éliminer toute insécurité et d'uniformiser l'application du droit. Avant l'émission de la circulaire de 1986, s'appliquait le Manuel de la Direction de la justice du canton de Berne pour les notaires pratiquants et les conservateurs du registre foncier du canton de Berne concernant les relations avec le registre foncier et la tenue de celui-ci d'automne 1982 (ci-après : le Manuel de 1982). S'agissant de la participation majoritaire dans des sociétés immobilières, le Manuel de 1982 prévoyait que « dans tous les cas les droits sont à prélever sur la valeur officielle totale des immeubles concernés respectivement sur une éventuelle valeur d'attribution plus élevée ».

E. 3.4

Il suit de ce qui précède que la décision attaquée ne repose pas sur une base légale suffisante. Le recours doit être admis pour ce motif. 4. L'article 4 LDMG distingue différentes catégories d'immeubles dont notamment les parts de copropriété d'un immeuble (let. e). Selon l'article 7 al. 4 LDMG, si aucune autre contreprestation n'est convenue, ou si, au moment de l'assujettissement au droit, la valeur officielle est plus élevée que la contreprestation convenue, la perception a lieu sur la base de la valeur officielle. Celle-ci doit être rectifiée si des changements de valeurs intervenus dans l'intervalle n'ont pas encore été estimés. Il a déjà été mentionné (consid. 3.2) que celui qui acquiert une part des actions d'une société immobilière, en l'occurrence 5/6e des actions de B. SA, ne se verra imposer que sur la valeur de la part de l'immeuble ainsi transférée. Cette solution se justifie en droit jurassien puisque l'article 4 LDMG distingue expressément les parts de copropriété. Dès lors que l'article 5 al. 2 let. c assimile l'acquisition de parts sociales dans une société immobilières à la transmission de propriété reposant sur le droit civil, il paraît logique d'assimiler l'acquisition d'une partie des parts sociales à des parts de copropriété d'un immeuble. Ainsi, rien ne justifie de calculer les droits de mutation sur la valeur officielle totale en cas de participation majoritaire dans une société immobilière. Partant, pour le calcul des droits de mutation, les cas d'acquisition d'une part des actions de la société immobilière doivent être assimilés à un rapport de copropriété d'un immeuble. Il s'agit dès lors de comparer le prix d'acquisition des 250 actions de B. SA avec le montant de la valeur officielle des 5/6e de l'immeuble, afin de déterminer lequel de ces montants constitue la base de calcul des droits de mutation. Bien que la valeur des parts sociales ait, comme le prétend la recourante, été convenue sur la base du

E. 4

prestations de valeur pécuniaire auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'aliénateur ou de tiers pour l'immeuble y compris les accessoires. Se fondant sur ces dispositions, l'intimé considère que la recourante doit s'acquitter d'un montant des droits de mutations, fixé à CHF 119'330.50, calculé au taux de 2,1% sur la base du montant de la contreprestation, augmenté de 5/6e des dettes reprises, sous déduction des actifs non immobiliers. La recourante conteste la base de calcul au motif que la décision attaquée repose sur une base légale insuffisante pour l'obliger à verser le montant de CHF 119'330.50 en lieu et place du montant de CHF 92'489.25 d'ores et déjà acquitté.

E. 5

(MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, op. cit., p. 704 et jurisprudence citée ; TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, no 483). En outre, les conditions de

perception de la contribution doivent être déterminées dans une règle de droit de façon assez précise pour que l'autorité d'application ne jouisse pas d'une marge de manœuvre exagérée et que les devoirs des contribuables soient suffisamment prévisibles, le degré exact d'exigence de densité normative devant être déterminé de cas en cas en fonction de la nature de la contribution en cause (TANQUEREL, loc. cit et arrêt cité).

E. 7

entrée en vigueur en date du 1er janvier 1979. Ainsi, on ne saurait, sur la base d'une interprétation historique, admettre que la volonté du législateur jurassien est la même que celle du législateur bernois s'agissant du mode de calcul des droits de mutation en cas d'acquisition de parts sociales, la méthode inscrite dans la circulaire du canton de Berne ayant été adoptée postérieurement à la reprise du droit bernois en la matière par le droit jurassien. Autrement dit, lorsque l'Assemblée Constituante a repris sans aucune modification certaines dispositions légales du droit bernois qui n'ont fait l'objet d'aucune discussion lors des débats, elle n'avait pas encore connaissance de la circulaire du canton de Berne qui a été adoptée six ans plus tard. Dans ces circonstances, on ne saurait en déduire, contrairement à ce qui a été retenu dans l'arrêt RJJ 1991 p. 250, que la volonté du législateur jurassien était de reprendre la circulaire du canton de Berne de 1986.

E. 8

Il ressort de ces éléments que la méthode de calcul inscrite dans la circulaire du canton de Berne de 1986 (prix d'acquisition des actions + reprise de dette hypothécaire – actifs non immobiliers) est une spécificité qui a été introduite en 1986 ; elle ne faisait pas même l'objet d'une pratique uniforme avant son émission puisqu'une autre directive était applicable, soit le Manuel de 1982. Au vu de ce qui précède, une reprise en droit jurassien de la circulaire du canton de Berne de 1986 ne peut être admise. Pour les mêmes motifs (consid. 3.3.1 et 3.3.2), le Manuel de 1982, n'ayant notamment pas été soumis à la volonté du législateur jurassien lors de l'adoption de la LDMG, ne peut s'appliquer au cas particulier.

E. 9

prix du marché suite à des longues négociations, la valeur vénale des actions n'est pas prévue par la LDMG comme base de calcul des droits de mutation, de sorte que l'on doit se référer à la valeur officielle de l'immeuble comme base imposable si elle est plus élevée que celle de la contreprestation convenue. Il ne s'agit dès lors pas de remettre en cause la fixation de la valeur des actions mais bel et bien de déterminer la base de calcul des droits de mutation. Au cas particulier, le montant de la contreprestation pour l'acquisition des actions de la société B. SA a été convenu à CHF 4'404'250.00, alors que le montant de la valeur officielle des 5/6e de l'immeuble s'élève à CHF 4'665'583.35 (5/6e de CHF 5'598'700.00), étant précisé que la société immobilière reste débitrice de la dette hypothécaire et qu'il n'y a pas, en plus du prix d'acquisition des actions, une autre contreprestation de valeur pécuniaire à laquelle l'acquéreur se serait engagé à l'égard de l'aliénateur ou de tiers au sens de l'art. 7 al. 1 LDMG. Il apparaît ainsi que le montant de la valeur officielle doit servir de base de calcul à la taxation des droits de mutation. 5. Au vu de ce qui précède, le montant des droits de mutation doit être fixé à CHF 97'977.25 (CHF 4'665'583.35 x 2.1%), en application de l'article 7 LDMG. 6. ... PAR CES MOTIFS LA COUR ADMINISTRATIVE admet partiellement le recours ; condamne la recourante à verser à l'intimé le montant de CHF 97'977.25 au titre de droits de mutation ; constate que

la recourante s'est d'ores et déjà acquittée d'un montant de CHF 92'489.25, de sorte que le solde à payer s'élève à CHF 5'488.00 ; condamne la recourante à payer un cinquième des frais de la procédure, à savoir CHF 400.00 à prélever sur son avance de frais, le solde par CHF 1'600.00 étant à lui restituer ;

E. 10

laisse le solde des frais de la procédure à la charge de l'Etat ; n'alloue pas de dépens ; informe les parties des voies et délais de recours selon avis ci-après ; ordonne la notification du présent arrêt : ■ à la recourante, (...) ; ■ à l'intimé, (...) ; ■ à l'Office fédéral de la Justice, Bundesrain 20, 3003 Berne. Porrentruy, le 6 août 2018 AU NOM DE LA COUR ADMINISTRATIVE La présidente : La greffière e.r : Sylviane Liniger Odiet Julie Frésard Communication concernant les moyens de recours : Le présent arrêt peut faire l'objet, dans les trente jours suivant sa notification, d'un recours au Tribunal fédéral. Le recours en matière de droit public s'exerce aux conditions des articles 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF - RS 173.110), le recours constitutionnel subsidiaire aux conditions des articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; il doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable que s'il soulève une question juridique de principe, il faut exposer en quoi l'affaire remplit cette condition. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée.

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