

VD_OMNI FI.2008.0018 vom 11. August 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-08-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0018

FR: VD_OMNI FI.2008.0018 du 11 août 2009

IT: VD_OMNI FI.2008.0018 del 11 agosto 2009

Regeste

Banque A.X. _____ c/Administration cantonale des impôts | En 1996, restructuration d'agences bancaires et fusion de leurs patrimoines immobiliers. En 2005, l'ACI demande à la maison-mère différents renseignements. En janvier 2007, décision de taxation concernant les droits de mutation des immeubles en cause. Le délai de prescription de dix ans de l'art. 77 LMSD n'est pas acquis. En outre, selon le droit applicable en 1996, la fusion est considérée comme un acte à titre onéreux donnant lieu à la perception de droits de mutation. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

La recourante a requis son audition devant la Cour de droit administratif et public. a) Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (ci-après : Cst. ; RS 101), le droit d'être entendu comprend le droit pour l'intéressé de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 129 II 497 consid. 2.2 p. 504 ; 126 I 15 ; 124 I 49 et les réf. cit.). En particulier, le droit de faire administrer des preuves suppose notamment que le fait à prouver soit pertinent et que le moyen de preuve proposé soit apte et nécessaire à prouver ce fait. Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. ne comprend toutefois pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 428). L'autorité peut donc mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 429 et les arrêts cités ; 122 V 157 consid. 1d p. 162 ; 119 Ib 492 consid. 5b/bb p. 505) (FI 2008.0023 du 13 août 2008). b) En l'espèce, l'audition de la recourante, qui a eu l'occasion de faire valoir ses arguments, n'est pas nécessaire. Le dossier contient toutes les pièces déterminantes.

E. 2

Le recours porte sur des droits de mutation prélevés dans le cadre d'une fusion par laquelle la recourante a absorbé la banque X. _____ 1***** propriétaire d'immeubles par contrat des 17 et 19 avril 1996.

E. 3

Il y a lieu d'examiner d'abord l'exception de la prescription du droit de mutation soulevée par la recourante. a) La LMSD instaure un régime spécifique de péremption du droit de

taxer et de prescription de la créance d'impôt. aa) Le droit de l'autorité fiscale d'introduire une procédure de taxation est soumis à la règle de l'art. 77 al. 1 de la loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (ci-après: LMSD) à teneur duquel: "Les procédures de taxation, de rappel du droit de mutation ou de l'impôt sur les successions et sur les donations doivent être introduites dans les dix ans dès la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu le transfert immobilier ou l'acte qui lui est assimilé, l'ouverture de la succession ou l'exécution de la donation." La disposition précitée définit la période durant laquelle l'autorité fiscale peut commencer la taxation d'un contribuable sujet de l'impôt; il s'agit d'un délai de péremption dont le dies a quo est le 31 décembre de l'année civile durant laquelle, s'agissant du droit de mutation, le transfert a été opéré (v. arrêt FI.1990.0009 du 1er juillet 1993, confirmé par ATF du 7 juillet 1995). Dans son arrêt FI.1999.0008 du 16 août 1999, le Tribunal administratif (devenu la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal depuis le 1er janvier 2008) a estimé que, sur le modèle de l'art. 98 AIFD, la procédure de taxation du droit de mutation était valablement introduite par le premier acte de l'autorité déployant ses effets sur le plan externe et portant sur la taxation du contribuable (RDAF 2000 II 28, références citées). Contrairement à la législation en matière d'impôts directs, l'ancienne LMSD, en vigueur au moment du transfert, ne contenait aucune disposition prévoyant la prescription absolue du droit de taxer. Nous verrons ci-dessous que l'art. 78 LMSD a récemment introduit cette prescription absolue. La LMSD prévoit également un délai de la créance fiscale. bb) L'art. 78 LMSD en vigueur jusqu'au 31 décembre 2004 avait la teneur suivante: "Les créances découlant de la présente loi se prescrivent par cinq ans dès leur exigibilité. Les articles 134 à 137 du code des obligations sont applicables." L'exigibilité qui marque le départ du délai de prescription de la créance fiscale est fixée l'art. 58 LMSD: "Le droit de mutation et l'impôt sur les successions et donations devront être acquittés dans les trente jours dès la notification du bordereau provisoire ou définitif. Lorsque les circonstances le justifient, l'autorité de perception peut prolonger le délai de paiement ou autoriser un paiement par acomptes. Elle peut alors exiger des sûretés. Le conseil d'Etat fixe le taux de l'intérêt à bonifier pour le droit ou l'impôt payé avant la notification du bordereau et le taux de l'intérêt de retard du dès l'exigibilité." Ainsi, la prescription de la créance fiscale ne court pas durant la procédure de taxation, avant l'envoi du bordereau provisoire ou définitif. Contrairement à la législation en matière d'impôts directs, l'ancienne LMSD ne contenait aucune disposition prévoyant la prescription absolue du droit de taxer. Toutefois l'art. 78 al. 2, modifié le 21 décembre 2005 et entré en vigueur le 1er janvier 2005, renvoie désormais à l'art. 170 al. 2 et 3 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts direct cantonaux (LI) qui prévoit: "Un nouveau délai de prescription commence à courir Lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable. Lorsque le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui reconnaît expressément la dette d'impôt. Lorsqu'une demande en remise d'impôt est déposée. Lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite d'une soustraction d'impôt consommée ou d'un délit fiscal. La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale." Selon l'art. 79a LMSD qui règle le droit transitoire, l'article 78, alinéa 2 dans sa teneur au 1er janvier 2005, est applicable à toutes les créances qui, selon l'ancienne teneur de cet alinéa, ne sont pas prescrites au 31 décembre 2004. En l'espèce, la taxation et les bordereaux ont été notifiés le 24 janvier 2007 et les droits de mutation litigieux n'étaient exigibles que 30 jours plus tard, soit le 24 février 2007. La créance n'étant pas prescrite au

31 décembre 2004, la nouvelle disposition de l'art. 78 al. 2 LMSD qui renvoie à l'art. 170 al. 2 et 3 est donc applicable. Au vu de ces dispositions, il convient de voir si en l'espèce les droits de mutations contestés sont prescrits: b) Dans cette affaire, le transfert des immeubles litigieux s'est effectué par la fusion du 19 avril 1996. L'autorité fiscale a introduit une procédure de taxation par l'envoi d'un courrier intitulé "Opérations de restructurations des sociétés coopératives Banques X. _____ impliquant le transfert de biens immobiliers sis sur le territoire du canton de Vaud – Imposition au titre du droit de mutation", le 25 août 2005. Elle a donc agi dans le délai de dix ans dès la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu le transfert immobilier, prévu à l'art. 77 LMSD. Par ailleurs, les bordereaux d'impôt n'ont été notifiés à la contribuable que le 24 janvier 2007 de sorte que la prescription de la créance prévue à l'art. 78 al. 1 selon laquelle les créances se prescrivent par cinq ans dès leur exigibilité n'est pas atteinte non plus. En outre, les immeubles ayant été transférés en 1996, la prescription absolue du droit de taxer, qui selon l'art. 170 al. 3 LI est acquise quinze ans après la fin de la période fiscale, n'échoit que le 31 décembre 2011. La prescription des droits de mutation contestés n'est donc pas acquise. La bonne foi invoquée par la recourante n'est pas déterminante. Tant que la prescription n'est pas acquise, un contribuable ne peut valablement considérer qu'il est exonéré d'impôt au seul motif que l'autorité fiscale ne s'est pas manifestée. L'exception de la prescription invoquée par la recourante doit donc être écartée.

E. 4

La recourante s'oppose à ce que la fusion soit considérée comme un acte à titre onéreux soumis aux droits de mutation. La fusion repose sur un contrat dans lequel la société absorbante s'engage à remettre des actions de son capital aux actionnaires de la société absorbée. Ce dernier type d'engagement, inclus dans le contrat, apparaît en quelque sorte comme l'équivalent de la détermination du prix dans un contrat de vente (dans ce sens, André Cuendet p. 69, La fusion par absorption, en particulier le contrat de fusion, dans le droit suisse de la société anonyme, thèse Berne, 1973; Bauer/Bernet/Rouiller, La société anonyme suisse, Genève 2007, n. 788 ss, pp. 324 ss; Böckli, Schweizer Aktienrecht, Zürich 2009, pp. 401 ss); c'est sans doute ce qui permet de donner à ce type de fusion sans équivoque un caractère onéreux. Cependant, de telles clauses relatives à un échange d'actions ne sont nullement obligatoires; en particulier, elles sont inutiles dans l'hypothèse, également fréquente, d'une fusion entre une société mère et une société fille (même auteur, ibidem). On ne peut pas pour autant retenir que le transfert d'immeubles, lié à une fusion mère-fille intervient à titre gratuit. Au contraire, toute fusion apparaît comme un processus onéreux, dans lequel la société reprise éteint, au moyen du transfert de son patrimoine, des prétentions déduites du droit des sociétés; cette analyse vaut également pour le cas particulier de la fusion de la société fille par sa mère (les droits d'actionnaire de la société mère se trouvent ainsi éteints). En conséquence, le transfert immobilier intervenant à l'occasion de la fusion apparaît bien comme onéreux et partant il est susceptible de donner lieu à la perception d'un droit de mutation (dans ce sens Stephan Pfenninger-Bischofberger, Grundsteuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Zürich 1995, p. 221 et références citées par cet auteur). Il faut naturellement réserver les dispositions particulières des divers droits cantonaux. L'art. 3 LMSD, dans son ancienne version qui dresse une liste d'exceptions exhaustive dans lesquels le droit de mutation n'est pas perçu, ne prévoyait pas d'exonération pour les cas de restructuration. Toutefois, à la suite de l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (LFus; RS 221.301) qui prévoit, à l'art. 103 que "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 communes. Les émoluments couvrant les frais occasionnés sont réservés" et qui est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2009, l'art. 3 LMSD a été modifié le 17 décembre 2008 (entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2009) dans le sens du droit fédéral. Il prévoit désormais une exception supplémentaire dans laquelle le droit de mutation n'est pas perçu, soit: "Les transferts d'immeubles lors de restructurations au sens des articles 22 et 97, alinéas 1 et 3 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux." Toutefois, en vertu de l'art. 79 LMSD qui règle le droit transitoire, le droit de mutation et l'impôt sur les successions et donations est perçu en conformité des dispositions de la présente loi, dès que l'événement qui donne naissance à la créance fiscale se produit postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi. Il s'ensuit qu'en l'espèce la nouvelle disposition de l'art. 3 LMSD n'est pas applicable. Conformément à l'ancien article 3 ainsi qu'à la jurisprudence qui se rapporte aux dispositions de la LMSD précédent l'entrée en vigueur de l'art. 3 lit. i LMSD, les transferts d'immeubles effectués dans le cadre d'une fusion doivent être considérés comme des actes à titre onéreux soumis aux droits de mutation.

E. 5

Dans son recours, la contribuable n'a pas contesté le calcul des éléments imposables ni l'ampleur des remises accordées par l'autorité fiscale. L'administration cantonale avait d'ailleurs pris comme base de calcul les prix de vente des immeubles après la fusion, conformément au vœu de la contribuable. Elle a par ailleurs accordé une remise de 50% sur l'immeuble d'exploitation de 1*****. Ces éléments n'ont pas été contestés.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Un émolument d'arrêt sera mis à la charge de la recourante, celle-ci succombant. Au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.

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