

# VD\_OMNI FI.2012.0071 vom 22. Dezember 2014

VD Tribunal cantonal, 2014-12-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2012.0071](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2012.0071)

FR: VD\_OMNI FI.2012.0071 du 22 décembre 2014

IT: VD\_OMNI FI.2012.0071 del 22 dicembre 2014

## Regeste

X. \_\_\_\_\_ AG/Administration cantonale des impôts | Transformation d'une société commandite en société anonyme. Refus de l'ACI d'exonérer du droit de mutation les transferts de propriété induits par la restructuration. Violation de l'art. 103 LFus, et de la disposition vaudoise d'application, l'art. 3 let. i LMSD: l'approche strictement comptable de l'autorité pour déterminer si une entreprise est une "exploitation" est trop schématique; il faut au contraire se fonder sur l'ensemble des circonstances de l'espèce; or, les pièces produites par la recourante montrent que la société en commandite s'est impliquée peu avant la transformation dans plusieurs projets immobiliers et qu'elle devait dès lors être considérée comme une "exploitation". Recours admis. Recours au TF sur le refus d'allouer des dépens rejeté (2C\_107/2015 du 18 juin 2015).

## Erwägungen

### E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

### E. 2

Sur le plan formel, la recourante invoque une violation de son droit d'être entendue. Elle reproche à l'autorité intimée de n'avoir pas tenu compte de ses écritures des 13 et 16 juillet 2012, qui exposaient en détail sa position. Elle lui fait également grief de ne pas l'avoir convoqué à un entretien. a) Les parties ont le droit d'être entendues (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 – Cst.; RS 101, 27 al. 2 de la Constitution du Canton de Vaud du 14 avril 2003 – Cst-VD; RSV 101.01, 33 ss LPA-VD). Cela inclut pour elles le droit de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à leur détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 137 II 266 consid. 3.2 p. 270; 137 IV 33 consid. 9.2 p. 48/49; ATF 136 I 265 consid. 3.2 p. 272; 136 V 351 consid. 4.4 p. 356, et les arrêts cités). La procédure est en principe écrite (art. 27 al. 1 LPA-VD). L'autorité a toutefois la faculté de tenir une audience lorsque les besoins de l'instruction l'exigent (art. 27 al. 2 LPA-VD). L'autorité reste libre de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant de manière non arbitraire à une appréciation anticipée de la valeur probante des mesures proposées, elle a acquis la certitude que celles-ci ne modifieraient pas son opinion (ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; 131 I 153 consid. 3 p. 157; 130 II 425 consid. 2.1 p. 429, et les arrêts cités). Le droit d'être entendu est une garantie constitutionnelle formelle, dont la violation conduit en principe à l'annulation de la décision entreprise, indépendamment des chances de succès au

fond (ATF 135 I 279, Jdt 2010 I 255 consid. 2.6.1; ATF 132 V 387 consid. 5.1; ATF 127 V 431 consid. 3d/aa). La jurisprudence admet toutefois que la violation du droit d'être entendu puisse être réparée dans le cadre de la procédure de recours, conformément à la théorie dite de "la guérison", lorsque l'autorité de recours exerce le même pouvoir d'examen que l'autorité de décision (ATF 135 I 279, Jdt 2010 I 255 consid. 2.6.1; ATF 129 I 129, JdT 2005 IV 300 consid. 2.2.3; ATF 126 I 68 consid. 2). La réparation du vice n'entre toutefois en considération que si la personne touchée ne subit aucun préjudice dans l'exercice différé du droit d'être entendu. Il ne serait en aucun cas admissible que l'autorité parvienne, par le biais d'une violation du droit d'être entendu, à un résultat qu'elle n'aurait jamais obtenu en procédant de manière correcte (ATF 129 I 129, JdT 2005 IV 300 consid. 2.2.3). b) En l'espèce, l'autorité intimée admet n'avoir pas tenu compte des écritures de la recourante des 13 et 16 juillet 2012. Elle explique que ces dernières se sont croisées avec la décision attaquée. L'autorité intimée reconnaît par ailleurs n'avoir pas convoqué les représentants de la recourante à un entretien. Elle relève qu'elle leur a toutefois accordé plusieurs entretiens téléphoniques et qu'elle leur a donné la possibilité de déposer plusieurs déterminations écrites. Point n'est besoin de déterminer précisément quand les écritures des 13 et 16 juillet 2012 sont parvenues à l'autorité intimée. Point n'est besoin non plus d'examiner si un entretien avec les représentants de la recourante était nécessaire. En effet, la recourante a eu l'occasion d'exposer en détail sa position dans la procédure de recours, à travers plusieurs écritures et lors de l'audience du 3 mars 2014. Ainsi, à supposer qu'il y ait eu violation de son droit d'être entendu, le vice a été réparé, étant rappelé que la CDAP dispose en la matière du même pouvoir d'examen que l'ACI.

### **E. 3**

LI. Il s'ensuit que l'art. 22 al. 1 et 3 LI doit être interprété à la lumière du droit fédéral. c) La transformation d'une société de personnes en une personne morale – seule forme de restructuration envisageable dans le cas d'espèce – est régie par les art. 18 al. 3 let. b LHID et 22 al. 1 let. b LI. Pour assurer la neutralité, le transfert vers la personne morale doit porter sur une " exploitation ou une partie distincte d'exploitation ". Selon la doctrine, une " exploitation " constitue une unité organisée d'éléments patrimoniaux. Il s'agit, plus précisément, d'un complexe organisationnel et technique de valeurs patrimoniales qui représente une certaine indépendance. La notion de partie distincte d'exploitation s'inspire par ailleurs de celle de " branche d'activité ", visée à l'art. 2 let. i de la Directive CEE sur les fusions. Selon cette disposition, une branche d'activité est définie comme " l'ensemble des éléments d'actifs et de passifs d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner de ses propres moyens ". Il s'agit, en d'autres termes, de la plus petite unité viable de l'entreprise (Xavier Oberson/Pierre-Marie Glauser, in Yersin/Noël (éd.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 19 n. 25, ainsi que les références citées). Dans sa circulaire no 5 du 1<sup>er</sup> juin 2004 relative aux restructurations, l'Administration fédérale des contributions (AFC) donne des précisions sur les notions " exploitation " et " partie distincte d'exploitation ", en énonçant les critères qui doivent être réalisés (ch. 3.2.2.3): "Une exploitation ou une partie distincte d'exploitation n'est reconnue que si les exigences suivantes sont cumulativement remplies: · l'entreprise effectue des prestations sur le marché ou à des entreprises apparentées; · l'entreprise dispose de personnel; · le coût du personnel est, par rapport aux recettes, conforme à l'usage. Une exploitation peut aussi comporter des actifs non nécessaires à l'exploitation (p. ex. liquidités, immeubles), à condition que l'exploitation n'occupe pas de ce fait une position

subalterne, qu'elle n'ait pas été créée uniquement dans le but d'obtenir une restructuration en neutralité fiscale et qu'elle soit poursuivie dans le futur (réserve générale en matière d'évasion fiscale). La détention et l'administration de propres immeubles constituent une exploitation dans la mesure où les exigences suivantes sont cumulativement remplies: · il y a une participation au marché ou des immeubles d'exploitation sont loués à des sociétés du groupe; · l'entreprise occupe ou mandate au moins une personne pour la gérance des immeubles (un emploi à plein temps pour des travaux de gestion immobilière); · les rendements locatifs sont au moins 20 fois supérieurs au coût du personnel conforme au marché pour la gérance des immeubles. La détention et l'administration de titres qui ne servent qu'aux propres placements, ne constituent jamais une exploitation, même dans le cas d'une importante fortune." Dans un arrêt récent du 2 avril 2012 (cause 2C\_107/2011), le Tribunal fédéral a toutefois précisé que cette circulaire ne liait pas les tribunaux (consid. 3.3).

#### **E. 4**

A l'appui de sa décision, l'autorité intimée a retenu que la société Y. \_\_\_\_\_ & Co n'était pas une " exploitation " au sens des art. 18 al. 3 let. b LHID et 22 al. 1 let. b LI au moment de la restructuration. Pour parvenir à cette conclusion, elle s'est fondée sur les comptes de transformation. Elle a relevé qu'il en ressortait que l'essentiel des produits était des rendements locatifs et qu'aucune charge de salaire n'était comptabilisée. Elle estimait que les conditions de la circulaire de l'AFC par rapport aux sociétés immobilières n'étaient dès lors pas réalisées. Cette approche strictement comptable est trop schématique. Comme le fait valoir la recourante, il faut se fonder sur l'ensemble des circonstances de l'espèce pour déterminer si une entreprise peut être qualifiée d'" exploitation " ou non. Or, dans le cas particulier, les pièces produites par la recourante montrent que la société Y. \_\_\_\_\_ & Co s'est impliquée peu avant la transformation (si l'on se réfère à la date de l'acte authentique, à savoir le 15 juillet 2009) dans plusieurs projets immobiliers. Ainsi, le 18 juin 2009, elle a conclu un contrat de société simple (promotion " Z. \_\_\_\_\_ ") portant sur un projet de construction de 16 appartements de luxe à 10\*\*\*\*\*, dans le canton de Lucerne. En outre, le 1<sup>er</sup> juillet 2009, elle a acheté une participation dans la société en commandite I. \_\_\_\_\_ & Co, laquelle est active dans plusieurs projets immobiliers. Enfin, le 2 juillet 2009, elle a investi dans la société simple H. \_\_\_\_\_, qui a fait l'acquisition d'un immeuble, dans la perspective de le rénover entièrement à l'échéance du contrat de bail avec le locataire. Ces promotions sont pour la plupart encore en cours. Les résultats comptables n'apparaissent ainsi pas dans les comptes de transformation, ni même dans les comptes de la recourante. Il n'en demeure pas moins que ces promotions démontrent que la société Y. \_\_\_\_\_ & Co n'était pas qu'une pure société immobilière, contrairement à ce que fait valoir l'autorité intimée, mais qu'elle avait également une activité relativement importante de promotion immobilière, ce qui permet de la qualifier d'" exploitation " au sens des art. 18 al. 3 let. b LHID et 22 al. 1 let. b LI. Certes, aucune charge de salaire n'était comptabilisée. A l'audience, M. A. \_\_\_\_\_ a exposé toutefois que les immeubles étaient gérés par D. \_\_\_\_\_ AG et que seuls les rendements nets apparaissaient dans les comptes. Les pièces produites par la recourante, notamment les correspondances avec les banques, les contrats, ainsi que les procès-verbaux, montrent par ailleurs que les associés, qui ne recevaient pas de salaire, se sont beaucoup investis dans les différents projets. Les critères de la circulaire de l'AFC sur lesquels se fonde l'autorité intimée ne sont de toute manière pas directement applicables au cas d'espèce. Ils concernent en effet les pures sociétés immobilières. De plus, ils ne lient pas les tribunaux, comme on l'a rappelé ci-dessus. On

relève en outre que l'autorité intimée a traité la transformation litigieuse sur le plan des impôts directs en neutralité fiscale. Certes, elle expose qu'il s'agit d'une erreur des offices d'impôt compétents et qu'il était difficile de détecter spontanément la transformation, dès lors que les taxations avaient été réalisées sur la base des calculs de répartition intercantonale remis par l'autorité fiscale du canton de domicile. Le dossier " personne physique " de M. A. \_\_\_\_\_ montre pourtant que ce dernier a été transparent et qu'il a informé l'autorité fiscale de la transformation litigieuse par un courrier du 26 janvier 2011. Cette différence de traitement au sein de la même autorité interpelle. On peut se demander dans quelle mesure l'autorité intimée n'est pas liée par la position adoptée sur le plan des impôts directs, le principe de la bonne foi interdisant à l'administration d'adopter un comportement contradictoire (ATF 136 I 254; Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, Genève, Zurich, Bâle 2011, p. 197 s.; Jacques Dubey et Jean-Baptiste Zufferey, Droit administratif général, Bâle 2014, p. 258 s.). Point n'est besoin toutefois de trancher cette question, dans la mesure où les pièces produites par la recourante sont suffisantes, comme on l'a vu, pour qualifier Y. \_\_\_\_\_ & Co d'" exploitation ". C'est dès lors à tort que l'autorité intimée a écarté l'application de l'art. 103 LFus et de la disposition vaudoise d'application, à savoir l'art. 3 let. i LMSD, et qu'elle n'a pas exonéré la recourante du droit de mutation.

#### **E. 5**

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours et à l'annulation pure et simple de la décision attaquée et de celle du 19 juillet 2011. Vu l'issue du litige, les frais de justice, y compris la rémunération de l'interprète, seront laissés à la charge de l'Etat (art. 49 al. 1 et 52 al. 1 LPA-VD). Il n'y a par ailleurs pas lieu d'allouer de dépens à la recourante, dans la mesure où M. A. \_\_\_\_\_ a agi en tant qu'administrateur de la société et non comme mandataire.

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