

VD_OMNI FI.2013.0079 vom 23. Mai 2014

VD Tribunal cantonal, 2014-05-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2013.0079

FR: VD_OMNI FI.2013.0079 du 23 mai 2014

IT: VD_OMNI FI.2013.0079 del 23 maggio 2014

Regeste

X. _____ AG/Administration cantonale des impôts | Transformation, dans le canton de Berne, d'une entreprise individuelle en société anonyme, impliquant le transfert à celle-ci d'un immeuble situé dans le canton de Vaud. Les autorités fiscales bernoises ont définitivement admis que l'entreprise individuelle constituait une exploitation ou une partie d'exploitation, préalablement à la restructuration; il n'appartient donc pas aux autorités fiscales vaudoises, auxquelles revient la compétence de percevoir le droit de mutation ensuite de ce transfert, de revenir sur cette question. La question matérielle à résoudre par celles-ci consiste à savoir si l'appartement situé dans le canton de Vaud avait, quant à lui, une vocation commerciale ou privée et s'il faisait partie ou non de l'exploitation de l'entreprise individuelle, afin de déterminer, préalablement au prélèvement du droit de mutation, si les conditions de l'exonération au sens des articles 8 al. 3 LHID et 3 al. 1 let. i LMSD étaient réunies. Or, cette démonstration n'est pas rapportée. Annulation de la décision fixant le droit de mutation et renvoi à l'autorité fiscale pour complément d'instruction et nouvelle décision.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 53 de la loi vaudoise du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD; RSV 648.11), les dispositions de la loi sur les impôts directs cantonaux relatives au droit de recours s'appliquent par analogie au recours contre les décisions sur réclamation (1^{ère} phrase). Pour le surplus, la loi sur la procédure administrative est applicable (2^{ème} phrase). Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 79 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]) et le délai de trente jours (art. 77 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Avant d'aborder, le cas échéant, les questions matérielles posées par le recours, il importe d'examiner le seul argument évoqué par la recourante à l'appui de son pourvoi. Celle-ci fait valoir pour l'essentiel que l'existence d'une restructuration fiscalement neutre devrait être jugée de manière uniforme par toutes les autorités fiscales, de sorte que l'autorité intimée était en quelque sorte liée par la décision des autorités fiscales bernoises de ne pas imposer les réserves latentes de l'entreprise individuelle lors de sa transformation en société anonyme, conformément aux art. 19 al. 1 let. b LIFD et 8 al. 3 let. b LHID. a) La question procédurale soulevée par la recourante a trait à l'exercice par deux autorités de leurs compétences parallèles, lorsqu'un même fait se trouve soumis à plusieurs règles de droit relevant de la compétence d'autorités différentes (v. sur cette question, Pierre Moor/Alexandre Flückiger/Vincent Martenet, Droit administratif, vol. I,

E. 3

Sur le plan matériel, l'autorité intimée a considéré que le transfert de l'appartement de 4***** à la recourante n'était pas intervenu dans le cadre d'une restructuration au sens où l'entendent les art. 19 al. 1 let. b LIFD et 8 al. 3 let. b LHID, les conditions de ces dispositions n'étant pas réunies en l'occurrence. a) L'impôt sur les mutations est un impôt frappant les transactions juridiques immobilières, c'est-à-dire le transfert de droits sur un immeuble d'un sujet de droit à un autre et non l'effet économique qui en résulte, ce qui le distingue notamment de l'impôt sur les gains immobiliers (cf. Thomas, op. cit., p. 29; August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Berne 1966, ad art. 19 à 32, note préliminaire n° 43, ad art. 178, n° 1). Il n'entre pas dans le mandat d'harmonisation résultant de l'art. 129 Cst. (ATF 127 II 1 consid. 2b/aa p. 4; ATF 2C_713/2010 du 11 février 2011 consid. 1.3; 2C_753/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.2; cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6 ème éd., Zurich 2002, p. 179). A teneur de l'art. 2 al. 1 LMSD, le droit de mutation est perçu sur les transferts entre vifs à titre onéreux de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble situé dans le canton. Le Tribunal administratif a précisé à réitérées reprises qu'il s'agissait d'un impôt formel frappant toute opération conclue qui réunit les deux conditions précitées (arrêts FI.1994.0115 du 16 juin 1995; FI.1993.0134 du 27 juin 1994; FI.1993.0099 du 28 décembre 1993). L'objet du droit de mutation consiste à imposer avant tout le transfert au sens juridique (art. 2 al. 1 LMSD, certaines opérations économiques énumérées de façon exhaustive à l'art. 2 al. 2 LMSD étant réservées; dans l'arrêt FI.1995.0075 du 10 janvier 1996, publié in RDAF 1996 p. 91, le Tribunal administratif a rappelé, références à l'appui, qu'en droit fiscal vaudois, la base légale permettant de soumettre à l'impôt toutes les opérations équivalant économiquement au transfert de l'immeuble faisait en revanche défaut (cons. 3c/aa)). L'imposition du transfert juridique est la règle et celle du transfert économique, l'exception, ses formes étant limitativement énumérées par le législateur (arrêt FI.1995.0075 du 10 janvier 1996, publié in RDAF 1996, 96) . b) Bien que le litige ait exclusivement trait au droit cantonal, le droit fédéral contient cependant à cet égard une règle de droit matériel. L'art. 103 de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (LFus; RS 221.301) prévoit 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 3 quater LHID. Les émoluments couvrant les frais occasionnés sont réservés. Cette disposition se distingue des normes de la législation sur l'harmonisation fiscale, qui ne sont directement applicables que si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent (cf. art. 72 al. 2 LHID). L'art. 103 LFus est en effet une norme fédérale d'application directe, qui ne nécessite aucune concrétisation par le droit cantonal (ATF 138 II 557 consid. 4.2 p. 559/560, références citées), et dont le fondement a suscité une certaine controverse doctrinale (v. Xavier Oberson/Pierre-Marie Glauser, in: Commentaire LFus, Henry Peter/Rita Trigo Trindade [éd.], Zurich 2005, ad art. 103 nos 3-7) . Le renvoi aux art. 8 al. 3, 24 al. 3 et 3 quater LHID qui y est contenu doit être interprété de telle manière que seul le concept de "restructuration" doive être utilisé en matière de droit de mutation, à l'exclusion des autres conditions établies par la LHID pour permettre l'exonération des impôts directs, en particulier celle du maintien de l'assujettissement de la société concernée à l'impôt en Suisse (ATF 138 II 557 consid. 5.2 p. 562). Aux termes de l'art. 8 al. 3 LHID, les réserves latentes d'une entreprise de personnes (entreprise individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une

transformation, pour autant que cette entreprise reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu: en cas de transfert d'éléments patrimoniaux à une autre entreprise de personnes (let. a); en cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale (let. b); en cas d'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat suite à des restructurations au sens de l'art. 24 al. 3, ainsi que suite à des concentrations équivalant économiquement à des fusions (let. c). Selon l'art. 3 al. 1 let. i LMSD, le droit de mutation n'est pas perçu sur les transferts d'immeubles lors de restructurations au sens des art. 22 al. 1 et 3 et 97 al. 1 et 3 LI. Cette disposition reprend textuellement la teneur des art.

E. 8

al. 3, 24 al. 3 et 3 quater LHID; elle n'a donc aucune portée propre (ATF 138 II 557 consid. 4.3 p. 560). c) On rappelle sur ce dernier point que la restructuration est une notion très large qui doit être interprétée selon son contenu économique (v. Oberson/Glauser, op. cit., ad introduction générale aux modifications de la LIFD/LHID, n° 2; Lukas Glanzmann, Umstrukturierungen, 3^{ème} éd., Berne 2014, nos 175 et ss). Au regard des art. 8 al. 3 et 24 al. 3 LHID, elle recouvre en principe la fusion, la scission et la transformation (outre les deux auteurs précités, v. Henry Peter, in : Commentaire LFus, op. cit., ad art. 1^{er} n° 11; Stefan Oesterhelt, in: Basler Kommentar, Fusionsgesetz, Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker [éds], Bâle 2005, n° 15 ad art. 103). Cette notion ne comprend en revanche pas le transfert de patrimoine, raison pour laquelle un tel transfert ne peut être effectué en neutralité fiscale, en application des dispositions précitées (cf. Peter Riedweg/Dieter Grünblatt, Basler Kommentar, op. cit., ad Teil 1 vor art. 69, n° 158), à moins qu'il ne réalise simultanément l'état de fait de la fusion, de la transformation ou de la scission (Oesterhelt, ibid., n° 21). 4. a) En l'occurrence, A. X. _____ a transféré l'entier du patrimoine de son entreprise individuelle à la recourante, société anonyme. Les autorités fiscales du canton de Berne ont considéré à cet égard que cette opération constituait une restructuration susceptible d'être traitée de manière neutre sur le plan des impôts directs. Or, l'appartement de 4***** faisait partie de ce patrimoine et la recourante en est devenue la propriétaire pour une somme de 244'000 francs. L'état de fait décrit à l'art. 2 al. 1 LMSD est par conséquent réalisé, puisqu'il y a eu, formellement et matériellement, aliénation et transfert de propriété. Il s'agit toutefois de vérifier si les conditions de l'art. 103 LFus et 3 al. 1 let. i LMSD, permettant d'exonérer l'opération du droit de mutation, sont réalisées en l'espèce, ce que l'autorité intimée a nié dans la décision attaquée. Ces textes consacrent une exception au principe général de l'imposition de tout transfert juridique; dès lors, un régime dérogatoire à ce principe ne peut, par définition, être appliqué que de façon restrictive (v. sur ce point, Peter Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal 60, p. 1 et ss, not. 13 à 15, références citées). Dans sa jurisprudence, le Tribunal administratif a du reste constamment retenu que la liste des exonérations contenue à l'article 3 LMSD était exhaustive; les exceptions qui y sont prévues ne peuvent être étendues à des cas semblables, par une interprétation extensive ou par analogie (v. arrêts FI.2001.0107 du 22 avril 2002; FI.1997.0110 du 23 septembre 1997; FI.1996.0027 du 30 octobre 1996; FI.1991.0053 du 14 mai 1992; FI.1991.0024 du 25 novembre 1991). Cette solution apparaît comme seule conforme au principe selon lequel une règle à caractère exceptionnel doit être interprétée de manière restrictive (arrêt FI.1991.0053, déjà cité). Cette jurisprudence a déjà été approuvée et confirmée depuis lors par le Tribunal cantonal (arrêt FI.2013.0024 du 17 septembre 2013). b) La situation visée ici est celle de l'art. 8 al. 3

let. b LHID, à savoir le transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation d'une entreprise individuelle à une personne morale. Pour assurer la neutralité fiscale, le transfert de l'entreprise de personnes vers la personne morale doit porter sur une exploitation ou une partie distincte d'exploitation. Autrement dit, la fortune commerciale transférée doit constituer une exploitation ou une partie distincte d'exploitation (Circulaire n°5 de l'Administration fédérale des contributions [ci-après: AFC] sur les restructurations, du 1^{er} juin 2004, ch. 3.2.2.3 et 4.3.2.5). On rappelle à cet égard qu'une exploitation constitue une unité organisée d'éléments patrimoniaux (cf. Markus Reich, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Zweifel/Athanas [éds], vol. I, 2^{ème} éd., Bâle 2008, ad art. 19 LIFD nos 55 et 58). Il s'agit d'un ensemble d'éléments patrimoniaux de nature organisationnelle et technique qui constitue une entité relativement autonome pour la production d'une prestation fournie par l'entreprise (Circulaire AFC n°5, ch. 3.2.2.3 et 4.3.2.5). 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 gestion des immeubles (un emploi à plein temps pour des travaux de gestion immobilière); les rendements locatifs sont au moins vingt fois supérieurs au coût du personnel conforme au marché pour la gestion des immeubles (ibid., ch. 3.2.2.3). Le raisonnement de l'autorité intimée consiste en l'espèce à nier le fait que l'entreprise individuelle d'A. X. _____ constituait une exploitation ou une partie d'exploitation, préalablement à la restructuration intervenue en juin 2010. Cette question, qui a trait à l'art. 19 LIFD, relève exclusivement de la sphère de compétence des autorités chargées de percevoir les impôts directs. Or, elle a été tranchée par l'affirmative par les autorités fiscales bernoises et ne peut plus faire l'objet d'un nouveau débat, même dans le cadre de la perception du droit de mutation par les autorités fiscales vaudoises. Sur ce point, on ne peut que donner raison à la recourante. c) Bien plutôt, la question matérielle à résoudre consiste à savoir si l'appartement de 4***** avait, quant à lui, une vocation commerciale ou privée et s'il faisait partie ou non de l'exploitation de l'entreprise individuelle. Des explications des parties, il ressort que, depuis plusieurs années, cet appartement n'était plus loué, mais servait de logement de vacances à la famille de A. X. _____. Du reste, ce dernier était initialement parti du principe, lorsqu'il a soumis à l'autorité fiscale la transformation de sa raison individuelle en société anonyme, que cet appartement ne serait pas transféré à la société en formation, dès lors que pour lui, celui-ci était un élément non pas de sa fortune commerciale, mais de sa fortune privée. Il n'en demeure pas moins que les autorités fiscales bernoises ont tout de même inclus cet appartement dans l'opération de restructuration. Elles ont ainsi considéré, nonobstant ce qui précède, que cet appartement constituait un actif de l'exploitation et faisait partie de la fortune commerciale de l'intéressé. Or, A. X. _____ n'a pas recouru contre cette décision qui, depuis lors, est entrée en force. Ainsi qu'on l'a dit plus haut, les autorités vaudoises chargées de percevoir le droit de mutation résultant de ce transfert ne sont sans doute pas liées par cette dernière décision. En contrepartie toutefois, il leur appartient de déterminer, préalablement au prélèvement du droit de mutation, si les conditions de l'exonération au sens des articles 8 al. 3 LHID et 3 al. 1 let. i LMSD sont

réunies. En l'occurrence, l'autorité intimée a considéré que tel n'était pas le cas. Les motifs qu'elle invoque s'avèrent cependant insuffisants pour parvenir à une telle conclusion. Ainsi, l'on ignore les raisons pour lesquelles les autorités fiscales bernoises ont estimé, à l'inverse, que cet immeuble faisait partie de la fortune commerciale de A. X. _____, leur décision étant peu motivée. La production de leur dossier pourrait s'avérer déterminante à cet égard. Il est possible en effet que la comptabilité de l'intéressé fournisse des indications quant à la qualification de cet actif. Ainsi, l'on sait que cet appartement a été inscrit dans les comptes de A. X. _____ à une valeur qui est celle de la dernière estimation fiscale, 244'000 fr., effectuée lors de la révision générale de 1994. En revanche, l'on ignore si un éventuel amortissement a été comptabilisé ou non. De même, il appert que cet appartement a été loué par le passé; or, l'on ignore si des loyers ont effectivement été comptabilisés. En outre, il est possible que cet immeuble, qui paraît être affecté à une résidence secondaire, ait changé d'affectation par la suite. En l'état actuel du dossier, l'autorité intimée n'est pas parvenue à démontrer à satisfaction de droit que cet immeuble, qui était inclus dans la fortune commerciale de l'aliénateur au moment de son aliénation, ne faisait en réalité pas partie d'une exploitation, au sens où l'art. 8 al. 3 let. b LHID entend cette notion, et revêtait un caractère privé. Dans ces conditions, le Tribunal n'est pas en mesure de se prononcer sur la justification de la perception d'un droit de mutation à la suite de ce transfert, qui pourrait effectivement constituer le fait générateur de la taxation. Des investigations supplémentaires s'avèrent nécessaires. En fonction des éléments qu'elle aura pu recueillir auprès des autorités fiscales bernoises, il appartiendra à l'autorité intimée de déterminer le caractère commercial ou au contraire privé de cet appartement, avant de statuer sur la perception ou non d'un droit de mutation. 5. Il suit de ce qui précède que le recours doit être admis et la décision attaquée, annulée. La cause sera renvoyée à l'autorité intimée pour complément d'instruction et nouvelle décision au sens du considérant 4c). Vu le sort du recours, le présent arrêt sera rendu sans frais (art. 49 et 91 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]). Des dépens seront alloués à la recourante, qui obtient gain de cause avec l'assistance d'un mandataire professionnel (articles 55 al. 1 et 91 LPA-VD).

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