

VD_OMNI FI.2017.0007 vom 4. August 2017

VD Tribunal cantonal, 2017-08-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2017.0007

FR: VD_OMNI FI.2017.0007 du 4 août 2017

IT: VD_OMNI FI.2017.0007 del 4 agosto 2017

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts | La société qui a absorbé par voie de fusion d'autres sociétés propriétaires d'immeubles ne peut pas revendiquer le remboursement de l'impôt complémentaire sur les immeubles payé par les sociétés absorbées. Le remboursement de l'impôt complémentaire est en effet lié au prélèvement du droit de mutation, qui n'a pas été perçu à l'occasion des aliénations opérées par les deux fusions successives. L'art. 129 LI n'est pas contraire à l'art. 103 LFus, prohibant la perception de droits de mutation en cas de restructuration. Le prélèvement de l'impôt complémentaire sur les immeubles vise le patrimoine immobilier des personnes morales comme élément de fortune; il se distingue du droit de mutation, dont la finalité est exclusivement l'imposition du transfert d'immeuble. La perte d'une prétention théorique en remboursement de l'impôt complémentaire ne peut être assimilée à un impôt perçu à l'occasion d'un transfert. Recours rejeté. Recours au TF rejeté (arrêt TF 2C_744/2017 du 16 avril 2018).

Erwägungen

E. 1

La recourante conteste la décision de l'autorité intimée de lui rembourser l'impôt complémentaire sur les immeubles pour les seules années 2011 à 2014. Elle soutient que l'impôt acquitté par les sociétés qu'elle a absorbées par voie de fusion devrait également lui être restitué. a) L'art. 128 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) prévoit un impôt complémentaire sur les immeubles appartenant aux personnes morales; l'impôt annuel dû à ce titre s'élève à 1 ‰ de l'estimation fiscale des immeubles dont elles sont propriétaires. Sont toutefois exceptés les immeubles ou parties d'immeubles que ces personnes morales utilisent elles-mêmes pour l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie et les immeubles d'habitation à caractère social. Par ailleurs, l'art. 129 LI prévoit le remboursement de cet impôt en cas d'aliénation d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble entraînant le paiement d'un droit de mutation (à concurrence cependant au plus de quinze fois son montant annuel; la somme à rembourser ne doit pas excéder le montant du droit de mutation payé). Ces règles ont été reprises, sans changement notable, de la législation antérieure (art. 67 et 68a aLI). La loi du 23 décembre 1930 avait déjà introduit un impôt complémentaire sur les immeubles appartenant aux sociétés et fondations, destiné à remplacer le droit de mutation pour les transferts immobiliers par cession du capital-actions; ce régime a été reconduit par les articles 61 septies et ss, dans le texte de la commission parlementaire, lors de l'adoption de la loi du 26 novembre 1956 (v. BGC printemps-août-septembre 1956, p. 698 et ss, not. 814), devenus par la suite art. 67 et ss aLI. Le règlement du 2 décembre 2002 sur l'imposition complémentaire des immeubles appartenant aux sociétés et fondations (RICISF; RSV.642.11.9.5) complète la

réglementation légale. En cas d'aliénation d'immeuble entraînant le paiement d'un droit de mutation, l'Office d'impôt des personnes morales (OIPM) fixe le montant de l'impôt complémentaire à rembourser à l'aliénateur (art. 6 RICISF). Dans un arrêt FI.1996.0110 du 23 octobre 2003, le Tribunal administratif s'est demandé si ces prélèvements étaient conformes à la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID; RS 642.14) et a vérifié si l'impôt complémentaire faisait partie du champ couvert par la loi d'harmonisation. Les art. 1^{er} al. 1 et 2 LHID énumèrent les impôts que les cantons sont tenus de prélever; la LHID, en revanche, ne leur interdit pas de prévoir d'autres impôts; les cantons ont donc conservé la compétence d'introduire ou de maintenir des impôts minimaux (en particulier sur les immeubles), des impôts fonciers sur la propriété immobilière ou des impôts personnels, notamment. Ces impôts sortent donc du champ d'application de l'harmonisation fiscale (v. à ce propos, notamment, Xavier Oberson/Alexandre Faltin, La compatibilité des impôts cantonaux et communaux au regard de la LHID: l'exemple de la taxe professionnelle communale du canton de Genève, in: RDAF 2003, 289, spéc. p. 291 et les réf. citées). En outre, la LHID ne limite nullement la possibilité pour les cantons de prélever des impôts indirects (ibidem). Il découle de ce qui précède que l'impôt complémentaire sur les immeubles, fondé sur les art. 128s. LI, n'est pas touché par la loi d'harmonisation, le Canton de Vaud restant libre de le prélever selon les modalités prévues par le droit cantonal (arrêt FI.2003.0116 du 7 mai 2004). b) L'art. 129 LI prévoit le principe du remboursement de l'impôt complémentaire sur les immeubles à l'aliénateur. La propriété de l'immeuble n°***** de la Commune de Lausanne a été transférée à deux reprises, à l'occasion des deux fusions successives ayant eu pour conséquence l'absorption de la société qui en était propriétaire. L'autorité intimée pouvait déduire de l'art. 129 LI que le remboursement n'est possible que pour l'impôt payé par la dernière société formellement propriétaire de l'immeuble avant son transfert, soit en l'occurrence la société C._____, devenue la société A._____ par suite d'un changement de raison sociale. D'un point de vue historique et téléologique, il convient également de relever que l'impôt complémentaire sur les immeubles a été introduit comme substitut au droit de mutation, que de nombreuses sociétés tentaient d'éviter. Le législateur voulait en revanche éviter le cumul des deux impôts, raison pour laquelle il a prévu le remboursement de l'impôt complémentaire en cas de paiement d'un droit de mutation. Dans ces circonstances, il n'y a pas de remboursement si le transfert est exonéré du droit de mutation (cf. arrêt FI.2011.0072 du 29 octobre 2012 consid. 4a et le renvoi à l'arrêt du 11 septembre 1946 in: RDAF 1947 III 97). Le remboursement de l'impôt complémentaire est donc lié au prélèvement du droit de mutation. Aucun droit de mutation n'ayant été perçu lors des aliénations opérées par les deux fusions successives, le remboursement de l'impôt complémentaire sur les immeubles payé par les sociétés reprises n'entre ainsi pas en ligne de compte.

E. 2

Reste ainsi à examiner si cette solution est conforme à 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). La recourante soutient en effet que l'art. 129 LI irait à l'encontre de cette disposition fédérale. a) Aux termes de l'art. 103 LFus, 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 LHID. L'art. 103 LFus est entré en vigueur le 1^{er} juillet 2009 et, depuis cette date, il fait obstacle à l'application de règles cantonales plus restrictives. Il s'agit en effet d'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). Selon l'art. 3 al. 1 let. i de la loi 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), 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 dernière disposition reprend textuellement la teneur de l'art. 24 al. 3 et 3 quater LHID. De son côté, l'art. 103 LFus 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. La teneur de l'art. 3 al. 1 let. i LMSD est identique à celle de l'art. 103 LFus. Les art. 3 al. 1 let. i LMSD et 97 al. 1 et 3 LI, qui reprennent la teneur des dispositions fédérales, n'ont, dans ce contexte, aucune portée propre (ATF 138 II 557 consid. 4.3 p. 560). L'art. 3 al. 1 let. i LMSD est, tout comme l'art. 103 LFus, entré en vigueur le 1^{er} juillet 2009. Les art. 103 LFus et 2 al. 1 let. i LMSD étant tous deux entrés en vigueur le 1^{er} juillet 2009, la recourante ne saurait remettre en cause le bien-fondé des impôts mis à la charge des sociétés qu'elle a absorbées par voie de fusion, pour la période antérieure à l'entrée en vigueur de ces dispositions, soit jusqu'en 2008. Pour les périodes postérieures litigieuses, soit les années fiscales 2009 et 2010, la recourante relève que l'application de l'art. 129 LI a pour effet d'introduire, de manière détournée, un droit de mutation en relation avec le transfert des immeubles. En cas de fusion, seule la société reprenneuse dispose en effet d'une prétention en remboursement de l'impôt complémentaire sur les immeubles, ce qui revient, selon la recourante, à faire supporter la charge d'un droit de mutation à la société qui est absorbée, dans la mesure où elle perd sa prétention en remboursement de l'impôt acquitté. b) Il n'est pas contesté que la recourante a absorbé successivement par voie de fusion deux sociétés qui étaient propriétaires de l'immeuble ayant donné lieu à la perception de l'impôt complémentaire sur les immeubles. Il ne fait aucun doute que ces fusions sont comprises dans la notion de restructuration visée par l'art. 103 LFus. Ces opérations ne pouvaient par conséquent pas donner lieu à la perception de droits de mutation. c) Les droits de mutation sont des impôts perçus par les cantons sur les transferts de propriété immobilière. Il s'agit d'impôts indirects qui relèvent exclusivement du droit cantonal (ATF 138 II 557 consid. 4.1 p. 559; 127 II 1 consid. 2b/aa p. 4). Les travaux parlementaires ne permettent pas de déterminer ce qu'il faut entendre par "droit de mutation" au sens de l'art. 103 LFus. Les débats ont surtout porté sur la possibilité, pour la Confédération, d'intervenir dans ce domaine de compétence des cantons (cf. Message du Conseil fédéral du 13 juin 2000, FF 2000 p. 3995ss, en particulier p. 4035s.; cf. ég. Oberson/Glauser in: Peter/Trigo Trindade (Ed.), Commentaire LFus, Genève/Zurich/Bâle, 2005, n°4ss ad art. 103 LFus; Stefan Oesterhelt in: Basler Kommentar, Fusionsgesetz, n°1ss ad art. 103 LFus). Le but de l'introduction de cette disposition était d'éviter que les droits de mutation constituent une entrave à la restructuration, les entreprises préférant maintenir la structure existante en raison de l'importance des impôts à acquitter en relation avec le transfert du patrimoine immobilier. Cette disposition s'inscrit dans le but plus général de traiter en neutralité fiscale les restructurations d'entreprises (Olivier Schmid, in: Baker & McKenzie (éd.), Fusionsgesetz, Berne, 2015, n°1 et 2 ad art. 103 LFus). La loi ne définit en revanche pas ce qu'il faut entendre par "droit de mutation". Selon la doctrine, sont visés non seulement les impôts prélevés par les cantons à titre de droit de mutation, mais également tous les impôts qui se rapportent exclusivement au transfert de la propriété immobilière et qui ne peuvent être qualifiés de simples émoluments (Erwin R. Griesshammer, in: Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, 2^{ème} édition, Zurich/Bâle/Genève, 2012, n°6 ad art. 103 LFus; Oesterhelt. op. cit., n°22 ad art. 103 LFus; Schmidt, op. cit., n°7 ad art. 103 LFus).

Sont ainsi également visés par l'art. 103 LFus les émoluments perçus par certains cantons à l'occasion d'un transfert immobilier, lorsque le montant prélevé comprend une part d'impôt et une part destinée à couvrir les frais de transfert (Griesshammer, op. cit., n°6 ad art. 103 LFus). d) Il est vrai que, comme le relève la recourante, les modalités particulières de restitution de l'impôt complémentaire sur les immeubles prévues par l'art. 129 LI ont pour effet de réduire potentiellement les prétentions en remboursement des sociétés qui acquièrent des immeubles dans le cadre de restructurations. Il ne s'agit là toutefois que d'une conséquence indirecte. L'impôt prélevé en vertu de l'art. 128 LI, qui vise le patrimoine immobilier des personnes morales comme élément de fortune, se distingue en effet du droit de mutation, dont la finalité est exclusivement l'imposition du transfert de l'immeuble. L'art. 103 LFus tend à supprimer les impôts perçus à l'occasion d'un transfert, dans la mesure où ceux-ci pourraient constituer un obstacle aux restructurations. La perte d'une prétention théorique en remboursement de l'impôt complémentaire sur les immeubles ne saurait y être assimilée. Certes, l'art. 129 LI met en lien le remboursement de l'impôt complémentaire sur les immeubles et le prélèvement d'un droit de mutation. Le montant du remboursement est toutefois limité à quinze fois le montant annuel de l'impôt complémentaire sur les immeubles. On ne peut ainsi en déduire qu'il vise exclusivement le transfert de l'immeuble, de la même manière qu'un droit de mutation. L'art. 129 LI n'est dès lors pas contraire à l'art. 103 LFus.

E. 3

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Un émolument est mis à la charge de la recourante, qui succombe. Il n'est pas alloué de dépens.

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