

MESSAGE N° 76

16 juin 2008

**du Conseil d'Etat au Grand Conseil
accompagnant le projet de loi modifiant
la loi sur les droits de mutation et les droits
sur les gages immobiliers**

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de loi modifiant la loi du 1^{er} mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG; RSF 635.1.1). Après une brève introduction, ce message donne les motifs et l'étendue de la révision de cette loi et ses conséquences. Il contient également un commentaire des dispositions modifiées.

1. INTRODUCTION

L'Etat prélève des droits de mutation sur les transferts immobiliers à titre onéreux ayant pour objet des immeubles situés dans le canton (art. 1 let. a LDMG). D'une manière générale, l'objet de l'imposition porte sur l'acquisition de la propriété juridique d'un immeuble (art. 3 LDMG). Toutefois, le prélèvement de droits de mutation a également lieu lorsque le transfert est assimilé, du point de vue de la réalité économique, à un transfert juridique d'immeuble. En vertu du principe de la légalité appliqué de manière très stricte en droit fiscal, ces cas particuliers sont exhaustivement énumérés à l'article 4 let. a à f LDMG.

Selon l'article 4 let. e LDMG, l'acquisition de la participation majoritaire directe ou indirecte dans une société immobilière est assimilée à un transfert immobilier assujéti aux droits de mutation, la base de calcul de l'impôt étant donné par la valeur vénale attribuée à l'immeuble proportionnellement aux actions ou aux parts sociales acquises (art. 19 LDMG). Dans cette mesure, l'acquéreur de la majorité des actions d'une telle société est ainsi traité comme s'il devenait le propriétaire de l'immeuble en raison du fait que, par le biais de l'acquisition d'actions ou de parts sociales, il obtient ou accroît son pouvoir de disposition sur l'immeuble restant propriété juridique de la société. En règle générale, le pouvoir de disposition (économique) sera obtenu dès que plus de 50 % des actions ou des parts sociales sont acquises par une personne physique ou morale. Est néanmoins décisive l'obtention, par l'acquisition des participations, de la majorité pour le droit de vote à l'assemblée générale.

2. SITUATION ACTUELLE

Pour qu'une imposition ait lieu en application de l'article 4 let. e LDMG, il faut que l'acquisition de la participation majoritaire porte sur l'une des sociétés propriétaires d'immeubles et qualifiées d'immobilières à l'article 7 LDMG dans la teneur suivante:

«Sont des sociétés immobilières:

- a) celles dont l'activité effective consiste principalement à acquérir des immeubles ou à aliéner, gérer ou exploiter un ou des immeubles leur appartenant;
- b) celles dont les immeubles représentent le principal actif;
- c) celles dont la participation directe ou indirecte à des sociétés visées aux lettres a et b représentent, isolé-

ment ou compte tenu d'une propriété d'immeuble, le principal actif.»

Pour le législateur de 1996, les définitions des sociétés immobilières de l'article 7 let. a et b, reprises de la loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement (LE; RSF 635.2.1 aujourd'hui abrogée) et de la loi du 23 mai 1957 portant imposition spéciale des immeubles appartenant aux sociétés, associations et fondation (LIS; RSF 635.3.1) sont en concordance avec la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 99 Ia 459, JdT 1975 I 115).

L'article 7 let. a LDMG vise les pures sociétés immobilières ou sociétés immobilières au sens strict qui sont définies en fonction de l'activité principale effectivement poursuivie et générant de ce fait un revenu qui provient de ce que la fortune immobilière elle-même peut produire. Le législateur a ainsi voulu imposer tous les transferts économiques dans les pures sociétés immobilières, l'idée étant d'encourager la liquidation et non le maintien de telles sociétés qui n'ont pas de structures de production directe contrairement aux sociétés d'exploitation.

L'article 7 let. b LDMG concerne les sociétés d'exploitation, soit celles qui ne peuvent être qualifiées de sociétés immobilières au sens strict. Ce sont celles qui, en considération du but poursuivi, utilisent matériellement leurs immeubles pour exploiter une usine, un commerce ou une industrie. Sans que la notion d'exploitation s'y oppose, ces sociétés peuvent également être propriétaires d'immeubles de rendement ou de placement qui ne servent qu'indirectement à la poursuite de leur but. Les sociétés d'exploitation sont qualifiées d'immobilières selon un critère quantitatif en ce sens que l'assujettissement a lieu uniquement lorsque le principal actif, en terme de valeur réelle, est composé d'immeuble(s). Le législateur de 1996 a ainsi renoncé à soumettre aux droits de mutation les transferts économiques portant sur les immeubles appartenant à ces sociétés et portés à leur actif au bilan jusqu'à 50 %, peu importe l'affectation directe ou indirecte au but d'exploitation. En revanche, il n'a pas prévu de normes d'exonération pour ces sociétés (comme d'ailleurs pour toutes les sociétés de l'art. 7 LDMG) lors de l'imposition selon l'article 4 let. e LDMG.

La lettre c de l'article 7 est une résultante des lettres a et b dont la jurisprudence a eu l'occasion de dégager la portée (ATF 103 Ia 159, JdT 1979 I 177). Comme pour les sociétés immobilières de l'article 7 let. b LDMG, c'est à nouveau le critère quantitatif, en terme de valeur réelle des participations et éventuellement d'immeubles en propriété, qui est déterminant.

3. MOTION YVAN AEBY

Par motion (129.05) déposée et développée le 15 décembre 2005 (BGC p. 1871), le député Yvan Aeby a demandé de modifier la loi du 1^{er} mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG) en ce sens que les droits de mutation ne devraient pas toujours être prélevés lors de l'acquisition d'une participation majoritaire dans une société d'exploitation dont l'immeuble représente le principal actif et que le législateur considère comme une société immobilière (art. 7 let. b LDMG). Selon le motionnaire, le législateur aurait d'abord prévu le prélèvement des droits de mutation lors de l'acquisition de participations majoritaires dans ce type de société immobilière pour prévenir les cas où certaines personnes auraient l'intention d'é luder l'impôt en acquérant non

pas l'exploitation mais l'immeuble lui-même. Or, il existe des cas où l'immeuble peut, à la suite d'un concours de circonstances (simplification pour le transfert d'actions, changement d'activité ou nouveaux investissements nécessaires, etc.) représenter momentanément le principal actif à la date de la transaction.

Dans sa réponse présentée lors de la séance du Grand Conseil du 20 juin 2006 (BGC p. 1416), le Conseil d'Etat a proposé d'accepter cette motion. En bref, il expose que la reprise des actions d'une société immobilière au sens de l'article 7 let. b LDMG dont les immeubles sont affectés à son propre usage d'exploitation commerciale ou industrielle, mérite d'être traitée de manière privilégiée par rapport à celle d'une pure société immobilière. Le législateur de la LDMG avait d'ailleurs déjà mis au bénéfice d'une exonération des droits de mutation ce type de société immobilière, non pas lors de la prise de participations majoritaires, mais lors d'une restructuration (fusion, scission, transformation ou opérations analogues), afin d'éviter que l'imposition ne frappe trop lourdement ces sociétés d'exploitation et freine ainsi le développement économique de notre canton.

Le 4 octobre 2006, la motion a été acceptée au vote par 58 voix contre 29; il y a eu une abstention. Le Conseil d'Etat donne suite à cette motion par le présent projet de loi modifiant la LDMG.

4. NÉCESSITÉ DE LA RÉVISION

Dans deux arrêts récents, la Cour fiscale du Tribunal cantonal a interprété la notion de société immobilière de l'article 7 let. b LDMG à la lumière des travaux préparatoires. Elle a estimé que, sauf circonstances *spéciales* ou *extraordinaires*, le législateur n'avait pas eu l'intention d'imposer le transfert d'une société d'exploitation dont l'actif principal consiste en un immeuble servant de base pour son activité (RFJ 2007 p. 321; ATC 4F 2006-219 en la cause F. Q. et consorts c. DFIN du 11 avril 2008 non publié). Par «circonstances extraordinaires» pouvant donner lieu au prélèvement des droits de mutation, la Cour fiscale signale qu'«elle a notamment pensé au cas d'une éventuelle évasion fiscale» (ATC cité du 11 avril 2008, consid. 4 e), soit au fait que l'acquisition porte non pas sur l'exploitation mais sur l'immeuble en tant que tel. Toutefois, elle a elle-même relevé, dans une jurisprudence antérieure relative à un cas similaire, que le législateur a expressément prévu l'imposition de ces cas d'évasion fiscale, non pas à l'article 4 let. e, mais à l'article 4 let. f LDMG (RFJ 2003 p. 406, 415).

Avec le motionnaire et la Cour fiscale, il faut admettre que l'imposition selon l'article 4 let. e LDMG ne se justifie pas lorsque l'immeuble appartenant à une société immobilière de l'article 7 let. b sert de base à son exploitation. L'imposition paraît particulièrement sévère dans les cas où l'immeuble ne représente que momentanément le principal actif de la société. Il en va de même lorsque, en raison du but effectivement poursuivi, le ou les immeuble(s) d'exploitation représentent le plus souvent le principal actif (hôtel, certains bâtiments industriels, etc.). Toutefois, afin d'éviter d'enlever toute portée juridique à l'imposition des transferts économiques de l'article 7 let. b, il convient de s'en tenir à la définition de société immobilière qui ressort du texte légal et que la pratique constante des autorités administratives a retenue depuis l'entrée en vigueur de la LDMG le 1^{er} janvier 1997. La

solution qui s'impose est ainsi d'opérer une modification législative par l'introduction d'une norme d'exonération. Ce mode de procéder, qui permet de soustraire à l'imposition uniquement les immeubles d'exploitation commerciale ou industrielle, à l'exclusion d'éventuels autres immeubles, a le mérite de la clarté et garantit au mieux le principe de la sécurité juridique.

5. COMMENTAIRE DES ARTICLES MODIFIÉS

Art. 9 al. 1 let. e^{bis} (nouvelle)

Cette disposition introduit une exception au principe de l'imposition de l'acquisition d'une participation majoritaire dans une société immobilière au sens de l'article 7 let. b LDMG, soit celle dont l'ensemble des immeubles, qu'ils soient d'exploitation ou de rendement, représente le principal actif. Il s'ensuit qu'une exonération même partielle ne s'applique jamais lorsque l'acquisition a lieu dans une société immobilière au sens strict définie à l'article 7 let. a LDMG.

L'exonération prévue peut être totale ou partielle. Elle est totale lorsque la société n'est propriétaire que d'immeuble(s) qu'elle utilise pour sa propre exploitation commerciale ou industrielle y compris par connexité étroite avec cette exploitation (logement pour le personnel ou le concierge ou places de parc). Elle est partielle lorsque, parmi les immeubles qui représentent son principal actif, la société est aussi propriétaire d'immeubles de rendement ou de placement, soit d'immeubles à partir desquels elle tire un revenu par mise à disposition de tiers, par exemple par location ou par vente. Dans ce cas, l'exonération a lieu uniquement pour les immeubles d'exploitation, à l'exception des immeubles de rendement. A noter que si, à la suite du transfert, la société poursuit la même exploitation ou change d'exploitation, l'exonération totale ou partielle est accordée dans la mesure où les immeubles ou parties d'immeubles continuent d'être affectés à l'activité de la société.

En revanche, s'il se révèle que l'intention de l'acquéreur était d'acquérir non pas l'exploitation mais l'immeuble lui-même pour en tirer un rendement (par ex. hôtel transformé en appartements), on se trouve alors dans un cas d'évasion fiscale. Un tel transfert de participations doit alors être traité comme une vente juridique d'immeuble et donne lieu au prélèvement des droits de mutation en application de l'article 4 let. f LDMG.

Art. 26 al. 2 let. b, 32 al. 2 et 33

Les modifications apportées à ces dispositions, qui sont de nature purement formelle, opèrent une harmonisation avec le système mis en place par la LDMG. Afin de vérifier si les conditions de l'exonération sont remplies et d'assurer une pratique uniforme de la loi, une demande d'exonération, même préalable, doit être déposée auprès de la Direction des finances, la voie de la réclamation puis du recours à la Cour fiscale du Tribunal cantonal étant réservée.

6. NORME TRANSITOIRE

Afin de se conformer à la jurisprudence de la Cour fiscale du Tribunal cantonal et par souci de garantir le principe d'égalité de traitement, l'article 2 du projet prévoit que l'article 9 al. 1 let. e^{bis} LDMG et les modifications des

articles 26 al. 2 let. b, 32 al. 2 et 33 LDMG s'appliqueront aussi aux actes conclus avant l'entrée en vigueur de la loi pour autant qu'ils ne fassent pas encore l'objet d'une taxation passée en force.

7. INCIDENCES FINANCIÈRES

L'adoption de ce projet devrait engendrer une baisse des recettes fiscales qu'il n'est toutefois pas possible de chiffrer, puisqu'elle dépend de plusieurs facteurs variables, en particulier du nombre d'opérations imposables dans les sept Registres fonciers du canton, ainsi que de l'importance de la valeur vénale des immeubles. En outre, la productivité de l'impôt est imprévisible tant elle est étroitement dépendante de la conjoncture.

8. CONSÉQUENCES DU PROJET

Le présent projet n'a pas de conséquence directe en matière de personnel. Il n'a également pas d'effet s'agissant de la répartition des tâches entre l'Etat et les communes et ne soulève aucun problème sous l'angle de la conformité au droit de l'Union européenne.

BOTSCHAFT Nr. 76 des Staatsrats an den Grossen Rat zum Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern

16. Juni 2008

Wir unterbreiten Ihnen hiermit einen Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes vom 1. Mai 1996 über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern (HGStG; SGF 635.1.1). Nach einer kurzen Einleitung wird in dieser Botschaft auf die Gründe und die Tragweite dieser Gesetzesrevision und ihre Folgen eingegangen. Die Botschaft enthält auch einen Kommentar der geänderten Bestimmungen.

1. EINLEITUNG

Nach Artikel 1 Bst. a HGStG erhebt der Staat Handänderungssteuern auf den entgeltlichen Grundstücksübertragungen, die Grundstücke im Kanton betreffen. Generell wird der rechtliche Erwerb von Eigentum an einem Grundstück besteuert (Art. 3 HGStG). Es werden jedoch auch Handänderungssteuern erhoben, wenn die Übertragung aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise einer rechtlichen Grundstücksübertragung gleichgestellt wird. Aufgrund des im Steuerrecht sehr konsequent angewendeten Gesetzmässigkeitsprinzips sind diese Sonderfälle in Artikel 4 Bst. a – f HGStG abschliessend aufgeführt.

Nach Artikel 4 Bst. e HGStG wird der Erwerb der direkten oder indirekten Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft einer handänderungssteuerpflichtigen Grundstücksübertragung gleichgestellt, wobei als Bemessungsgrundlage der Verkehrswert des Grundstücks im Verhältnis der erworbenen Aktien oder Gesellschaftsanteile gilt (Art. 19 HGStG). Insofern wird der Erwerber der Aktienmehrheit einer solchen Gesellschaft so behan-

delt, wie wenn er dadurch Eigentümer des Grundstücks würde, dass er über den Erwerb von Aktien oder Gesellschaftsanteilen die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das Grundstück erhält oder vergrössert, das seinerseits aber rechtliches Eigentum der Gesellschaft bleibt. Grundsätzlich ist die (wirtschaftliche) Verfügungsgewalt erreicht, sobald eine natürliche oder juristische Person über 50% der Aktien oder Gesellschaftsanteile verfügt. Entscheidend ist nichtsdestoweniger der über den Erwerb der Beteiligungen erfolgte Erwerb der Stimmrechtsmehrheit an der Generalversammlung.

2. AUSGANGSLAGE

Damit eine Besteuerung in Anwendung von Artikel 4 Bst. e HGStG erfolgt, muss der Erwerb der Mehrheitsbeteiligung eine Gesellschaft betreffen, die Grundstückseigentümerin ist und bei der es sich um eine Immobiliengesellschaft nach Buchstabe a, b oder c von Artikel 7 HGStG mit folgendem Wortlaut handelt:

«*Immobiliengesellschaften sind:*

- a) *Gesellschaften, deren Haupttätigkeit tatsächlich darin besteht, Grundstücke zu erwerben oder ein oder mehrere Grundstücke, die ihnen gehören, zu verkaufen, zu verwalten oder zu nutzen;*
- b) *Gesellschaften, deren Aktiven hauptsächlich aus Grundstücken bestehen;*
- c) *Gesellschaften, deren direkte oder indirekte Beteiligung an Gesellschaften nach den Buchstaben a und b für sich allein oder unter Berücksichtigung von Grundstückseigentum die hauptsächlich Aktiven bildet.»*

Für den Gesetzgeber von 1996 stehen die Definitionen der Immobiliengesellschaften von Artikel 7 Bst. a und b, die aus dem Gesetz vom 4. Mai 1934 betreffend die Einregistrierungsgebühren (GEG; SGF 635.2.1, aufgehoben) und dem Gesetz vom 23. Mai 1957 betreffend besondere Besteuerung der Immobilien von Gesellschaften, Vereinen und Stiftungen (BIG; SGF 635.3.1) übernommen wurden, in Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGE 99 Ia 459, JdT 1975 I 115).

Artikel 7 Bst. a HGStG bezieht sich auf die reinen Immobiliengesellschaften bzw. die Immobiliengesellschaften im engeren Sinn, die aufgrund ihrer effektiv ausgeübten Haupttätigkeit definiert werden, und die aufgrund dessen allein aus der Substanz der Grundstücke Kapital schlagen. Der Gesetzgeber wollte so alle wirtschaftlichen Grundstücksübertragungen betreffend reine Immobiliengesellschaften besteuern in der Absicht, die Auflösung und nicht den Erhalt solcher Gesellschaften zu fördern, die im Gegensatz zu den Betriebsgesellschaften keine direkten Produktionsstrukturen haben.

Artikel 7 Bst. b betrifft die Betriebsgesellschaften, also jene, die nicht als Immobiliengesellschaften im engeren Sinn bezeichnet werden können. Es handelt sich um diejenigen Gesellschaften, bei denen die Grundstücke in Anbetracht des verfolgten Zwecks die sachliche Grundlage für einen Gewerbe-, Handels- oder Industriebetrieb bilden. Ohne dass dem der Begriff des Betriebs entgegensteht, können diese Gesellschaften auch Eigentümerinnen von Ertragsliegenschaften oder Anlageliegenschaften sein, die nur indirekt ihrem Gesellschaftszweck dienen. Die Betriebsgesellschaften gelten nach Massgabe eines quantitativen Kriteriums als Immobiliengesell-