

BGer 2C_126/2010 vom 22. Juni 2010

Bundesgericht, 2010-06-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_126_2010

FR: TF 2C_126/2010 du 22 juin 2010

IT: TF 2C_126/2010 del 22 giugno 2010

Erwägungen

E. 1

L'imposition de la recourante repose sur 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; RSVD 648.11). Il s'agit d'un impôt qui relève exclusivement du droit cantonal (cf. ATF 127 II 1 consid. 2b/aa p. 4).

Sous réserve d'exceptions (cf. art. 95 let. c et d LTF) non réalisées en l'espèce, le Tribunal fédéral ne contrôle pas l'application du droit cantonal en tant que tel, mais examine uniquement si celle-ci viole le droit fédéral au sens de l'art. 95 let. a LTF, qui comprend les droits constitutionnels des citoyens. Lorsque, comme en l'espèce, il est question de la violation de droits fondamentaux et du droit cantonal, le Tribunal fédéral n'examine pas le droit d'office, mais se prononce uniquement sur les griefs invoqués et motivés de façon suffisante par la partie recourante (cf. art. 106 al. 2 LTF).

E. 2

La recourante se plaint d'arbitraire dans l'application du droit cantonal ainsi que de la violation du principe de la légalité de l'impôt (art. 127 al. 1 Cst.).

Une décision est arbitraire lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATF 132 III 209 consid. 2.1 p. 211). A cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si elle apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain. De plus, il ne suffit pas que les motifs de l'arrêt attaqué soient insoutenables, encore faut-il que ce dernier soit arbitraire dans son résultat. Il n'y a en outre pas arbitraire du seul fait qu'une autre solution que celle de l'autorité intimée paraît concevable, voire préférable (ATF 134 I 263 consid. 1 p. 265).

Dans la mesure où le prélèvement d'une contribution de droit exclusivement cantonal repose sur une interprétation et une application dénuée d'arbitraire de ce dernier, le grief de violation du principe de la légalité tiré de l'art. 127 al. 1 Cst. s'épuise dans l'examen du grief d'arbitraire.

E. 3

L'art. 2 al. 1 LMSD prévoit que le droit de mutation est perçu en cas de transfert entre vifs à titre onéreux de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble situé dans le canton.

Selon l'art. 2 al. 2 LSMD, est également considérée comme un transfert immobilier soumis au droit de mutation la cession du droit d'acquérir un immeuble ou une part d'immeuble situé dans le canton. Il en va de même de la renonciation à ce droit, lorsqu'elle a fait l'objet

d'une contre-prestation en faveur du renonçant.

E. 4.1

Se fondant sur l'art. 2 al. 2, 1ère phr., LMSD, le Tribunal cantonal a jugé que la renonciation à un droit d'emption, stipulé cessible, concomitante à la signature de l'acte de vente conditionnelle, organisée par les même personnes, organes à la fois de l'intéressée et de C._____ Immobilier SA et décidée avant l'expiration du droit d'emption, constituait sous l'angle économique une cession du droit d'acquérir un immeuble soumise au paiement d'un droit de mutation, la renonciation ayant pour unique but d'éviter l'impôt.

E. 4.2

La recourante considère que le Tribunal cantonal est tombé dans l'arbitraire en assimilant la renonciation de son droit d'emption à une cession de celui-ci, qui n'aurait pas eu lieu formellement.

E. 4.2.1

Selon la jurisprudence, le droit de mutation prévu par l'art. 2 al. 2 LSMD ne peut être perçu, en cas de renonciation au droit d'acquérir un immeuble, que lorsque celle-ci a fait l'objet d'une contre-prestation en faveur du renonçant; en revanche, une cession du droit d'acquérir un immeuble permet le prélèvement d'un droit de mutation, même sans contre-prestation. Toutefois en l'absence d'une cession formelle du droit d'emption de l'ayant-droit à un tiers, il est exclu de percevoir un droit de mutation en vertu de l'art. 2 al. 2, 1ère phr., LMSD (arrêt 2C_145/2009 du 8 juin 2009, consid. 4.2 et 4.3 in RF 64/2009 p. 765).

E. 4.2.2

En l'espèce, il n'y a pas eu formellement de cession des droits de la recourante à La Valaisanne immobilière SA, ce qui exclut en principe la perception d'un droit de mutation en vertu de l'art. 2 al. 2, 1ère phr., LMSD. Sous cet angle, la recourante se plaindrait à juste titre d'arbitraire si le prélèvement du droit de mutation litigieux était directement fondé sur l'art. 2 al. 2, 1ère phr., LMSD. Tel n'est toutefois pas le cas, du moment que l'arrêt attaqué a expressément souligné qu'il n'y avait pas eu de cession formelle (arrêt attaqué, p. 10).

E. 4.3

Le Tribunal cantonal a en revanche confirmé le prélèvement du droit de mutation en qualifiant le procédé choisi par la recourante de "cession matérielle" dans l'unique "but d'éviter l'impôt". Selon lui, le droit d'emption étant cessible et non échu, il devait "normalement" être cédé et non pas faire l'objet d'une renonciation, concomitante à la passation d'un nouvel acte de vente conditionnel, qui n'aurait d'ailleurs pu être menée à bien, selon lui, que parce qu'elle était organisée par les mêmes personnes physiques simultanément organes de la recourante et de C._____ Immobilier SA.

E. 4.3.1

En opposant le procédé de la recourante à celui qu'il estimait être normal et en ne trouvant de justification au premier que dans l'économie d'impôt réalisée, le Tribunal cantonal a implicitement fait référence à l'institution de l'évasion fiscale. Si une telle évasion est avérée, l'imposition doit se fonder, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, non pas sur la forme juridique choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait été appropriée au but économique poursuivi par celui-ci (ATF 135 I 198 consid. 7 non publié; 131 II 627 consid. 5.2 p. 635 s.).

En l'espèce, le Tribunal cantonal a jugé qu'il y avait lieu d'imposer la renonciation comme si une cession formelle du droit d'emption avait eu lieu (arrêt attaqué, p. 10), ce que conteste la recourante. Elle soutient que les conditions pour admettre une évvasion fiscale ne sont pas remplies, notamment parce que l'opération n'avait rien d'insolite et qu'en principe, le justiciable a le droit de choisir la solution la plus avantageuse sur le plan fiscal, en l'espèce la renonciation à titre gratuit (mémoire, ch. 6).

E. 4.3.2

Dans un arrêt du 20 avril 1999, confirmé par un arrêt récent (arrêt 2C_145/2009 du 8 juin 2009 consid. 4.2 et 4.3 in RF 64/2009 p. 765), le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que l'imposition du droit d'emption, assimilé à une promesse de vente, se justifiait parce que le bénéficiaire d'une promesse de vente ou d'un pacte d'emption pouvait, par la cession de son droit, tirer profit de l'immeuble comme s'il en était juridiquement propriétaire. C'était donc pour éviter que le droit afférent à la cession ne soit éludé que l'imposition de la renonciation au droit d'acquérir un immeuble avait été prévue, lorsqu'elle intervenait à titre onéreux (cf. Bulletin des séances du Grand Conseil du canton de Vaud, Printemps 1963, p. 1035 s.). Dès que le renonçant a bénéficié de quelque manière de l'opération, on est en présence d'une cession indirecte ou déguisée qui devra être imposée, sous peine de permettre d'éluder l'impôt (cf. Bulletin précité, p. 1122; arrêt 2P.31/1999 du 20 avril 1999, consid. 5a/bb in RDAF 1999 II p. 527). En revanche, l'abandon pur et simple du droit d'acquérir un immeuble ne tombe pas sous le coup du droit de mutation, car il ne s'agit pas d'un droit onéreux (Bulletin précité, p. 1036).

Les travaux du Grand Conseil vaudois montrent qu'en adoptant l'art. 2 al. 2, 2e phr., LMSD, le législateur a sciemment choisi de régler lui-même dans quelles circonstances la renonciation au droit d'acquérir un immeuble doit être imposée pour éviter que ne soit éludé le droit afférent à la cession formelle: la renonciation n'est imposable qu'en présence d'une contre-prestation: Cette exigence n'existe pas dans le cas de la cession formelle, qui est toujours imposable. Il est par conséquent exclu d'imposer une renonciation pure et simple en la qualifiant de cession matérielle par le biais de l'institution de l'évasion fiscale. Cela reviendrait à s'écarter sans motif de la lettre de la loi, ce qui est arbitraire.

E. 4.3.3

Au surplus, la nécessité de procéder au montage consistant à renoncer au droit d'emption de manière concomitante à la signature d'un nouveau contrat de vente conditionnelle pour pouvoir éviter de payer le droit de mutation afférent à la cession formelle n'est pas démontrée par le Tribunal cantonal. Non seulement rien au dossier ne permet de penser que le contrat de vente avec une autre société du groupe n'aurait pas eu lieu, mais encore le défaut dans l'exercice du droit d'emption n'était assorti ni d'une peine conventionnelle ni de dommages-intérêts. Enfin, l'existence du droit d'emption, qui est un droit personnel, n'empêchait pas la vente à un autre acquéreur que la recourante, son annotation ayant pour unique effet de le rendre opposable à tout droit postérieurement acquis (art. 959 al. 2 CC ; ATF 128 III 124 consid. 2a p. 127). En l'espèce, cela signifiait que la recourante aurait pu, dans le bref délai qui subsistait avant l'échéance de son droit, le faire valoir contre C._____ Immobilier SA. Il n'y avait évidemment aucun intérêt à cela.

Par conséquent, en confirmant l'imposition de la renonciation au titre de cession "matérielle" du droit d'emption sous l'angle de l'évasion fiscale, le Tribunal cantonal a procédé à une application arbitraire de l'art. 2 al. 2 LMSD.

E. 5

La recourante reproche enfin au Tribunal cantonal d'être tombé dans l'arbitraire en admettant que la renonciation a eu lieu à titre onéreux.

E. 5.1

Examinant les contrats passés ainsi que les déclarations de la recourante en procédure, le Tribunal cantonal a relevé que, de façon directe, celle-ci avait payé elle-même les frais d'acte et n'avait été exposée à aucune peine conventionnelle ni au paiement de dommages-intérêts en renonçant aux droits qu'elle détenait sur l'immeuble en cause. En revanche, elle avait bénéficié d'autres avantages: elle avait évité un accroissement notable de ses passifs. Elle avait pu bénéficier de ses fonds propres préservés à d'autres usages. Et enfin, elle avait pu profiter indirectement de l'avantage que représentait pour le groupe l'acquisition de l'immeuble grevé du droit d'emption par une société soeur.

E. 5.2

La recourante objecte à juste titre que l'acquisition de l'immeuble en cause n'aurait pas modifié la balance de son bilan du moment que l'opération aurait été neutre sur le plan comptable: La diminution des fonds propres ainsi que l'augmentation des passifs résultant de l'emprunt bancaire auraient correspondu à l'inscription à l'actif du bilan de la valeur d'achat de l'immeuble.

Elle relève avec raison aussi qu'aux termes de l'art. 2 al. 2, 2e phr., c'est le renonçant qui doit bénéficier d'une contre-prestation. Il est vrai que les travaux du Grand Conseil ont précisé que "si le renonçant a bénéficié de quelque manière de l'opération", on est en présence d'une cession indirecte ou déguisée qui devra être imposée, sous peine de permettre d'élu-der l'impôt (ibidem, p. 1121 s.). Cette précision ne saurait toutefois être comprise comme autorisant une interprétation et une application extensive de l'art. 2 al. 2, 2e phr., LMSD à tous les avantages potentiels ou théoriques dont peuvent bénéficier les sociétés d'un même groupe du fait de la favorisation d'une seule d'entre elles. Une telle interprétation heurte le principe juridique clair et indiscuté selon lequel le droit fiscal suisse ne connaît pas de régime spécial pour les groupes de sociétés, sauf dispositions légales expresses (arrêt 2A.588/2006 du 19 avril 2007, consid. 4.2 et les nombreuses références citées). En 1963, lorsque le texte de l'art. 2 al. 2, 2e phr., LMSD a fait l'objet des délibérations du Grand Conseil vaudois, ce principe juridique n'avait en effet pas encore subi les premières exceptions résultant notamment de la législation sur les fusions (cf. la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine [loi sur la fusion, LFus; RS 221.301]), de sorte que, si le législateur vaudois avait voulu élargir la notion de contre-prestation aux avantages indirects dont peuvent éventuellement bénéficier les sociétés d'un groupe, il aurait dû le prévoir. Dans ces conditions, au sens de l'art. 2 al. 2, 2e phr., LMSD, un avantage indirect ne saurait être imputé au renonçant du simple fait de son appartenance à une groupe de société. En outre, au sein d'un groupe de sociétés, un avantage global peut fort bien s'avérer désavantageux pour l'une des sociétés de ce groupe, de sorte qu'il n'est pas possible d'établir avec certitude l'existence d'un lien indirect entre l'intérêt général du groupe et l'une de ses sociétés.

Par conséquent, l'avantage que le groupe, autrement dit C._____ Holding SA, espérait, ne constitue pas une contre-prestation accordée à la recourante. Dans ces conditions, force est de constater que la recourante a renoncé à son droit d'emption sans contre-partie au sens de l'art. 2 al. 2, 2e phr., LMSD.

En jugeant que la recourante avait obtenu des contre-prestations lors de la renonciation aux droits qu'elle détenait sur l'immeuble en cause, le Tribunal cantonal a appliqué de manière arbitraire l'art. 2 al. 2, 2e phr., LMSD.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours. L'arrêt rendu le 5 janvier 2010 est annulé. La renonciation au droit d'emption concédé à la recourante par acte du 7 juillet 2005 n'est pas imposable.

Succombant, le canton de Vaud, dont l'intérêt patrimonial est en cause, doit supporter un émolument judiciaire (art. 66 al. 1 et 4 LTF) et versera une indemnité de dépens à la recourante (art. 68 LTF).

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