

VD_OMNI FI.1995.0036 vom 10. Januar 1996

VD Tribunal cantonal, 1996-01-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1995.0036

FR: VD_OMNI FI.1995.0036 du 10 janvier 1996

IT: VD_OMNI FI.1995.0036 del 10 gennaio 1996

Regeste

c/ ACI | L'assiette du droit de mutation consiste en la valeur de l'immeuble au jour de l'inscription de l'acte de transfert au RF, c'est-à-dire la valeur du bien-fonds, auquel on ajoutera les objets qui en feraient partie intégrante à cette date, des accessoires à des prestations en relation causale avec le transfert; la rémunération du contrat d'entreprise - toujours distinct du contrat de vente est en revanche exclue de l'assiette du droit (revirement de jurisprudence cons. 4).

Erwägungen

E. 2

du projet de loi de la façon suivante : "L'article 2 détermine l'objet du droit. "L'alinéa 1 pose le principe de l'imposition du transfert juridique de la propriété de tout ou partie d'un immeuble ou d'une part de copropriété portant sur un immeuble. "L'alinéa 2 prévoit de frapper de manière plus large que dans l'ancienne loi les transferts économiques, selon la tendance de la jurisprudence qui avait déjà assimilé le droit d'emption à une promesse de vente. Cette imposition se justifie par le fait que le bénéficiaire d'une promesse de vente ou d'un pacte d'emption peut, par la cession de son droit, tirer profit de l'immeuble comme s'il en était juridiquement propriétaire..." (BGC Printemps 1962 p. 1032 et ss notamment 1035-1036, cf aussi 1121-1122). aa) L'imposition du transfert juridique est donc la règle et celle du transfert économique l'exception, ses formes étant limitativement énumérées par le législateur; il n'y a donc place pour la réalité économique découlant d'une opération de transfert que dans le strict cadre des opérations définies à l'art. 2 al. 2 LMSD et il ne saurait être question de soumettre à cet impôt, sans base légale, toutes les opérations équivalant économiquement au transfert de l'immeuble (ATF 99 I 459 = JT 1975 I 115 et ss not. 123-124); une réserve doit toutefois être émise, dans le cas où l'autorité fiscale est confrontée à une transaction revêtue d'une forme juridique particulière, en vue précisément d'éviter l'impôt, c'est-à-dire lorsqu'il s'agit de redresser un abus (Ryser/Rolli, op. cit., p. 78, § 31). bb) Comme on le verra ci-dessous, l'application du texte de loi peut cependant aboutir à des résultats paradoxaux que le législateur n'avait sans doute pas imaginés lors de la modification, en 1962, de la LMSD, surtout eu égard au développement des opérations dites de promotion immobilière et à leurs conséquences, tant en droit privé qu'en droit fiscal. Il n'en demeure pas moins que l'on ne peut que donner raison aux recourants lorsqu'ils soutiennent que la perception du droit de mutation sur tous les transferts immobiliers au sens économique est, dans le canton de Vaud, dépourvue de base légale. 4. Pour déterminer la valeur d'un bien-fonds faisant l'objet d'un transfert sur lequel une construction, qui en fait partie intégrante, est en cours, voire même est seulement envisagée, chacun des deux systèmes résumés ci-dessus aboutit à une solution diamétralement opposée. a) Au préalable, on rappellera que, selon l'art. 642 al. 2 CCS, est partie intégrante

ce qui, d'après l'usage local, constitue un élément essentiel de la chose et n'en peut être séparé sans la détruire, la détériorer ou l'altérer. La partie intégrante partage alors le sort juridique de la chose complexe à laquelle elle est reliée et le propriétaire de la chose devient propriétaire, conformément au principe de l'accession, de la partie intégrante (art. 642 al. 1 CCS); peu importe que ce lien soit dû à la nature ou à l'homme, qu'il soit volontaire ou non, qu'il ait été opéré à bon droit ou non (cf. Meier-Hayoz, Berner Kommentar ad art. 671 CCS, note 15; cf. aussi, ad art. 673 CCS, Steinauer, op. cit., Tome I, Berne 1985 nos 1060 et ss notamment 1061/1062). De même, il convient de garder à l'esprit qu'en droit privé, le transfert d'un immeuble ou d'une part d'immeuble est possible, avant même l'inscription au registre foncier (ATF 107 II 211), puisque le caractère simplement déterminable de l'objet de la vente satisfait aux exigences de l'art. 216 CO (ATF 103 II 110 = JT 1978 I 226; cf. aussi DC 1982 p. 57 no 49).

b) Le droit de mutation perçu sur le transfert au sens économique du bien-fonds implique la perception, non seulement sur le prix de vente du terrain à bâtir, mais également sur le prix d'exécution de l'ouvrage, lorsque le contrat de vente de l'immeuble et le contrat d'entreprise sont si étroitement liés que, sans la conclusion de l'un, l'autre n'aurait pas été passé (hypothèse de l'ATF du 20 novembre 1980 à propos de l'art. 178 al. 2 lit. a Zürchersteuergesetz - ci après: ZHStG - in Archives 1982 p. 445 et ss, déjà cité). C'est la conséquence de la pratique fondée sur la réalité économique. Dans ce cas, l'objet du droit est donc nécessairement plus large, puisque l'autorité de taxation peut ne pas s'arrêter à l'apparence juridique donnée par les parties à un acte de transfert, mais au contraire rechercher la réelle volonté de celles-ci, pour prendre en considération tous les éléments qui donneront à la chose sa valeur finale (cf art. 181 ZHStG). Peu importe la présence effective d'une construction sur le bien-fonds au jour de la vente et l'état d'avancement de cette construction, le critère choisi étant celui de la finalité de l'opération soumise au droit de mutation (Reimann/Zuppinger/Schärer, op. cit. ad art. 181 note 6).

c) Dans un prononcé du 29 août 1974, la CCRI a tenu compte, pour fixer l'assiette du droit de mutation, de la prestation résultant d'un contrat d'entreprise lié étroitement à l'acte de transfert (RDAF 1975, 200). Appliquant l'ATF précité du 20 novembre 1980, la commission, dans un prononcé du 26 mars 1984, a encore estimé que le contenu des art. 6 al. 1 et 3 LMSD était analogue à celui de l'art. 181 ZHStG et qu'il convenait dès lors de percevoir la contribution non seulement sur le prix de vente de l'immeuble mais également sur le prix d'exécution de l'ouvrage, quel que soit le type de propriété en cause (RDAF 1985, 88 et ss. not. 92-93). Ce que l'autorité de recours a toutefois perdu de vue, c'est que l'art. 178 al. 2 lit. a ZHStG, base légale qui frappe tout transfert immobilier au sens économique du terme, n'a, dans la législation actuelle, aucun équivalent dans le droit fiscal vaudois. En effet, l'art. 2 al. 1 LMSD frappe, on l'a vu (supra 3c), le transfert d'un immeuble au sens juridique, c'est-à-dire, en règle générale, le contrat de vente. L'assiette du droit est, par conséquent, la contrepartie de ce transfert. Mais la notion de valeur brute (par opposition à la valeur nette), inaugurée par la CCRI dans l'arrêt 90/024 du 2 octobre 1991 et reprise par le Tribunal administratif dans l'arrêt FI 94/115 du 16 juin 1995, doit encore être précisée.

d) L'art. 6 LMSD précise, à ses alinéas premier à 5: "Le droit de mutation se calcule sur la valeur de l'immeuble y compris les accessoires (art. 644 CCS), ou sur celle du droit constitué, transféré ou éteint. Les parties ont l'obligation d'indiquer dans l'acte le prix réellement convenu; celui-ci est présumé représenter la valeur de l'immeuble ou du droit. Les prestations accessoires mises à charge de l'acquéreur s'ajoutent au prix d'achat, sauf si elles ont donné lieu à la perception d'un droit de mutation. Au cas où un immeuble est vendu en même temps que le commerce ou l'industrie qui y est exploité, le contrat de vente

doit porter à la fois sur l'immeuble, le mobilier de l'entreprise et les valeurs immatérielles de celle-ci. L'ensemble de ces éléments est soumis au droit sans déduction. Si la valeur de l'immeuble ou du droit n'est pas déterminée, ou si le prix convenu paraît inférieur à la valeur réelle, l'autorité de taxation l'apprécie sur la base des données qu'elle peut réunir." aa) Le prix convenu est présumé correspondre à la valeur réelle et déterminer l'assiette du droit (art. 6 al. 2 LMSD, deuxième phrase), mais cette présomption n'est pas irréfragable (cf art. 6 al. 5). Elle peut être renversée, notamment par l'autorité fiscale, lorsque le prix convenu paraît inférieur à la valeur réelle du bien aliéné (cf par exemple arrêt FI 94/115 précité, où il a été jugé que, dans l'hypothèse de l'art. 673 CCS, il est parfaitement cohérent de percevoir le droit de mutation en prenant pour assiette de ce dernier la valeur brute de l'immeuble, au moment du transfert, distincte du prix convenu). Mais ce montant devra également être revu à la baisse, lorsque le prix convenu inclut, sans les distinguer, des constructions futures, non encore réalisées au jour de l'inscription du transfert au registre foncier. bb) L'art. 2 al. 1 LMSD vise le transfert juridique de la propriété d'un immeuble à titre onéreux. Sont considérés comme tels non seulement les transferts qui interviennent moyennant une contre-prestation directe, tel le paiement du prix ou, par exemple, la reprise d'une dette, mais également ceux à l'occasion desquels une obligation préexistante se trouve éteinte (cf prononcé CCRI 90/024 précité). S'agissant du droit de mutation perçu sur le transfert juridique du bien-fonds, l'impôt sera dû dès qu'un acte de disposition à titre onéreux est conclu sur un immeuble et que cet acte est inscrit au registre foncier, sans égard à la volonté des parties (arrêt FI 93/134 du 27 juin 1994, consid. 1b), ni au but recherché par elles, en ne tenant compte que de la valeur du bien à cette date (prononcé CCRI 90/024 précité, consid. 1c et RDAF 1961, 317), quand bien même celles-ci ont en vue le transfert d'un immeuble supportant un bâtiment achevé. Du reste, dans l'arrêt FI 93/134 précité, le Tribunal administratif a clairement dit que l'impôt était dû dès qu'un acte de cette nature est conclu "indépendamment du fait de savoir si les parties, en concluant d'autres actes étaient en mesure d'échapper à un tel prélèvement" ; dès lors, l'autorité fiscale ne peut rien déduire de l'hypothèse inverse dans laquelle les parties ont cherché à réaliser une économie d'impôt (cf ATF du 13 février 1976 in RDAF 1977, 309 et ss not. 311). cc) Dans un tel régime, et contrairement à ce que semblait vouloir dire, il y a dix ans, la CCRI, la prestation de l'entrepreneur ne peut jamais être considérée comme accessoire au sens de l'art. 6 al. 3 LMSD, pour être ajoutée au prix du terrain. Le contrat d'entreprise est en effet un autre contrat (supra 3a, bb), distinct du contrat de vente (cf, sur ce point en droit privé, ATF 94 II 161 = JT 1969 I 650; 117 II 259 = JT 1992 I 559 et 118 II 142 = JT 1993 I 300; dans ce dernier cas, le TF a admis qu'il y avait contrat mixte, bien que les parties fussent convenues d'un prix global, sans distinguer la valeur du terrain et le coût de la construction), dont le prix payé à l'entrepreneur constitue un élément essentiel (art. 2 al. 1 CO). Il n'est donc pas, au sens du droit des obligations, un accessoire du contrat principal qui, à suivre l'opinion de la CCRI dans le prononcé du 26 mars 1984, serait alors le contrat de vente (cf, sur ce point, Meier-Hayoz, FJS no 1135). On relève d'ailleurs que le prix convenu pour l'ouvrage à réaliser est ici très largement supérieur au prix de vente du terrain; il serait dès lors pour le moins audacieux de considérer que le premier est l'accessoire du second. dd) Enfin, on relèvera que l'art. 6 al. 4 LMSD inclut dans l'assiette du droit le mobilier et les valeurs immatérielles; a contrario, il convient par conséquent d'être restrictif dans les autres cas non expressément réglés par le législateur, parmi lesquels figure la vente d'un immeuble avec conclusion, en parallèle, d'un contrat d'entreprise. e) Dans l'hypothèse susvisée, la valeur de l'immeuble sera donc déterminée sur le prix de vente du bien-fonds, auquel on ajoutera le

prix des ouvrages et qui en font effectivement partie intégrante au jour où tous les actes translatifs de propriétés auront été accomplis (RDAF 1961, 317), les accessoires, ainsi que les prestations en relation causale avec le transfert (art. 6 al. 3 LMSD) telles qu'indemnité, versement provisionnel ou reprise de dette (cf, pour la casuistique, Thomas, op. cit. pp. 218-219; Reimann/Zuppinger/Schärrer, op. cit. ad. art. 165 ZHStG notes 2 à 13) et ce, quelle que soit la finalité de l'opération soumise au droit de mutation, que l'on se trouve dans l'hypothèse visée par l'art. 673 CCS ou dans celle, plus fréquente, de deux contrats distincts ou d'une convention composite comprenant, comme en l'espèce, deux contrats, le transfert immobilier, d'une part et la construction d'un bâtiment, d'autre part. 5.

De ce qui précède, il résulte que la décision entreprise ne peut être maintenue, dès lors que l'autorité intimée s'est appuyée sur un critère, le but recherché par les parties, qui n'est pas décisif pour arrêter l'assiette du droit de mutation a) La décision retient, d'une part, que les contrats de ventes des parts de PPE conclus entre les recourants, l'hoirie Z. _____ et, en ce qui concerne les époux K. _____, A. _____ SA, sont étroitement liés aux contrats d'entreprise passés avec B. _____ SA et, d'autre part, que l'intention de chaque recourant était d'acquérir un appartement entièrement terminé; ce faisant, l'autorité cantonale se fonde sur la réalité économique (dans ce sens, Thomas, op. cit. p. 149 et ss.), dont on a vu ci-dessus qu'elle échappait à l'art. 2 al. 1 LMSD et sur des considérations subjectives étrangères au but poursuivi par le législateur, qui n'est pas de frapper les mutations économiques autres que celles mentionnées à l'art. 2 al. 2 LMSD. Au surplus, les recourants n'ont à l'évidence pas cherché à éluder l'impôt. b) Les deux conditions consacrées par la première disposition précitée étant réalisées - vente d'une part de PPE, à titre onéreux -, le droit de mutation doit être perçu, conformément à l'art. 6 al. 2 LMSD, sur la valeur du bâtiment ECA no 1***** - qui, selon toute vraisemblance, n'avait pas encore été démoli -, et celle du sol, au jour de la vente, au prorata des millièmes de parts de PPE sur la parcelle no *****. Dans l'hypothèse toutefois où la valeur du bâtiment voué à la démolition serait purement résiduelle - ce qui semble être le cas -, l'assiette du droit de mutation serait alors le prix de vente de chaque part de PPE, tel que convenu dans les contrats passés les 24 janvier et 24 février 1994, et dont le total est présumé représenter la valeur du terrain au jour de l'inscription au registre foncier. c) En conséquence, l'autorité fiscale devra tenir compte de ce qui précède - et le tribunal est conscient des problèmes de calculation auxquels elle pourrait être confrontée dans l'application du texte de la loi, suivant, par exemple, l'état d'avancement des travaux de construction - pour déterminer, conformément à l'art. 6 al. 1 LMSD, l'assiette des droits de mutation.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à admettre les recours et à renvoyer la cause à l'autorité intimée pour nouvelle décision. Les frais sont laissés à la charge de l'Etat et les recourants, qui ont procédé par mandataire, ont droit à des dépens (art. 55 al. 1 LJPA).

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