

VD_OMNI FI.1996.0101 vom 18. Februar 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-02-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0101

FR: VD_OMNI FI.1996.0101 du 18 février 2004

IT: VD_OMNI FI.1996.0101 del 18 febbraio 2004

Regeste

c/ACI | Dans le calcul du droit de mutation lors d'un transfert de droit de superficie, l'assiette du droit ne comprend pas la rente capitalisée, déjà taxée lors de la constitution du droit.

Erwägungen

E. 30

mars 1993). Les prestations accessoires mises à la charge de l'acquéreur s'ajoute en principe au prix d'achat (art. 6 al. 3 LMSD); on entend en générale par prestations accessoires toutes les prestations en relation causale avec le transfert, mais qui ne sont pas incluses dans le prix de vente tout en constituant une contrepartie dudit transfert. La doctrine en cite plusieurs exemples parmi lesquels le préjudice résultant du transfert de propriété, ainsi que l'indemnité versée par l'acheteur à un tiers locataire pour obtenir son départ, ou la reprise d'une dette du précédent propriétaire (cf., pour la casuistique, Thomas, op. cit., pp. 218-219; Reimann/Zuppinger/Schärer, op. cit., ad art. 165 ZHStG, notes 2 à 13; le droit zurichois diffère cependant du droit vaudois sur des points importants, de sorte que les exemples donnés par ces derniers auteurs ne sont pas nécessairement transposables dans le cadre de la LMSD). Ces contre-prestations font partie de l'assiette du droit; en sont en revanche exclues celles dont la cause diffère de celle du transfert immobilier, et qui relèvent d'un autre rapport contractuel, juxtaposé audit transfert, de telle sorte que l'on est confronté à un contrat composé; il s'agit par exemple de la rémunération d'un contrat d'entreprise conclu dans le cadre d'une vente immobilière (arrêt FI 95/075, déjà cité), ou à un rapport analogue à un contrat de bail, né de la prise de possession anticipée de l'immeuble vendu (cf. arrêt FI 96/123 du 4 avril 1997). 3. En l'espèce, les parties ont fixé le prix de vente du lot de propriété par étage (parcelle 2*****) et la cession correspondante sur la part du droit de superficie (parcelle 3*****) à 1'350'000 fr. L'autorité intimée estime en substance que la valeur capitalisée de la rente de la part du droit de superficie afférente au lot de propriété par étage devrait être ajoutée au prix convenu entre les parties pour fixer l'assiette du droit. a) L'art. 9 LMSD prévoit que les rentes, pensions, usufruits ou autres droits à des prestations périodiques qui interviennent dans le calcul du droit de mutation à titre de prix d'objet, sont estimées pour leur valeur capitalisée selon un barème adapté aux normes usuelles des compagnies d'assurance. Ce barème est arrêté par le Conseil d'Etat. A cet effet, l'arrêté du 19 juillet 1963 d'application de la LMSD (AMSD) prévoit à son art. 26 les dispositions suivantes : "En cas de constitution, de transfert ou d'extinction d'un droit réel restreint, au sens de l'art. 2 al. 3 let. a LMSD, comportant une prestation annuelle, la valeur du droit réel restreint est calculée selon le barème fixe ci-dessous." Le barème prévoit pour une rente d'une durée de 65 ans, de multiplier la rente annuelle par un coefficient de 28.453. La recourante soutient en substance que le prix convenu entre les

parties au contrat de vente comprenait d'une part, un montant correspondant à la valeur de la construction, soit 980'000 fr. ainsi qu'un montant destiné aux avantages économiques apportés par le droit de superficie fixé à 370'000 fr. Selon la recourante, le prélèvement du droit de mutation sur la rente capitalisée conformément à l'art. 26 AMSD entraînerait une double perception de l'impôt sur la valeur du droit. En revanche, l'autorité intimée estime que la reprise de la dette par l'acquéreur envers le tiers propriétaire de la rente du droit de superficie constitue une prestation économique qui fait partie des éléments composant le prix de vente. b) Le droit de superficie est généralement accordé moyennant une contre-prestation qui peut consister en un versement unique ou, ce qui est le plus fréquent, dans l'obligation de verser une rente périodique (Paul-Henri Steinauer , les droits réels Tome III p. 67). Economiquement, la rente du droit de superficie constitue la rétribution pour un usage de longue durée de l'immeuble et non l'intérêt du capital ou un amortissement (ATF 101 Ib 329/331, 90 I 252). L'obligation de payer une rente est une dette personnelle du superficiaire. Elle ne constitue pas un élément du droit de superficie. Elle n'est pas non plus rattachée au droit de superficie à titre d'obligation propter rem. Elle ne passe donc pas de par la loi à l'acquéreur du droit de superficie (FF 1963 I 997 1005 et 1011). Le transfert subséquent du droit de superficie est un acte bilatéral conclu entre le cédant et le cessionnaire; lorsque le droit de superficie est immatriculé comme immeuble au registre foncier, le transfert doit s'effectuer selon les règles applicables pour les immeubles et le contrat de cession doit revêtir la forme authentique (Paul-Henri Steinauer op. cit. p. 60); le contrat comporte en principe une convention de reprise de la dette pour la rente (art 175 CO); il ne concerne pas le propriétaire du fonds sous réserve du consentement requis par l'art. 176 CO. Lorsque le titulaire du droit de superficie a édifié un bâtiment, la cession du droit de superficie s'effectue en principe à une double condition : d'une part, le paiement d'un prix convenu entre les parties qui couvre la valeur des constructions ainsi qu'une plus-value éventuelle sur la valeur du terrain, et d'autre part, la reprise de l'obligation de payer la rente. Le prix convenu entre les parties pour le transfert de l'immeuble et l'éventuelle plus-value admise pour la mise à disposition du terrain constituent la base de calcul du droit de mutation au sens de l'art. 6 al. 1 et 2 LMSD. Il convient de déterminer si la reprise de l'obligation relative à la rente doit être comprise dans l'assiette du droit de mutation. Comme l'obligation de payer la rente est une dette personnelle, elle ne constitue pas une contreprestation de l'acheteur pour l'acquisition du droit mais bien une charge qui grève le droit (Christian Brückner , Handänderungs-Steuerbemessung aufgrund kapitalisierter Baurechtszinsen – Folge eines sachenrechtlichen Missverständnisses, Archiv 64 p. 673 ss, spécialement 690); il est donc douteux de qualifier la reprise de dette d'une prestation accessoire au sens de l'art. 6 al. 3 LMSD, dont la teneur est la suivante : "les prestations accessoires mises à la charge de l'acquéreur s'ajoutent au prix d'achat, sauf si elles ont déjà donné lieu à la perception d'un droit de mutation". c) En tout état de cause, l'exception prévue par cette disposition fait obstacle à un prélèvement d'impôt sur la reprise de dette. La rente convenue en contrepartie du droit de superficie a déjà donné lieu au prélèvement d'un droit de mutation lors de la constitution du droit, calculé sur la totalité de sa durée, conformément au barème prévu par l'art. 26 AMSD. Lors du transfert du droit de superficie, le propriétaire qui a constitué le droit de superficie reste titulaire de la créance; seule l'obligation de payer la rente est transmise au cessionnaire, comme une reprise de dette. Mais le cédant ne reçoit pas une contrepartie comparable à celle du propriétaire du fonds grevé lors de la constitution du droit de superficie; l'ancien débiteur de la rente est simplement remplacé par le nouveau débiteur qui acquiert le droit de superficie; l'ancien

débiteur n'est d'ailleurs libéré de l'obligation de payer la rente que dans la mesure où le créancier donne son consentement à la reprise de dette (art. 176 CO). Le seul fait que le débiteur de la rente cède son obligation à un tiers avec l'accord du créancier n'entraîne pas la création d'un rapport de droit comparable à celui qui s'établit lors de la constitution du droit de superficie. Lorsque la dette de la rente est reprise à titre personnel par le cessionnaire du droit de superficie, l'opération de base, visant à créer le rapport de droit entre le créancier propriétaire du terrain et le titulaire du droit de superficie débiteur de la rente, a déjà fait l'objet d'une taxation au moment de la constitution du droit. La perception d'un droit de mutation sur la même rente ultérieurement, lors du transfert du droit de superficie, reviendrait à taxer à deux reprises la même opération. La rente a d'ailleurs été taxée sur la totalité de la durée du droit de superficie lors de sa constitution et une nouvelle taxation lors du transfert comprendrait nécessairement une période qui a déjà été prise en considération lors du calcul de la taxation de base. L'exception prévue par l'art. 6 al. 3 LMSD est précisément destinée à éviter cette double imposition. C'est donc le prix réellement convenu entre les parties, présumé représenter la valeur de l'immeuble (art. 6 al. 2 LMSD), qui constitue l'assiette du droit de mutation. La rente qui a déjà fait l'objet d'une taxation au moment de la constitution du droit, ne peut être ajoutée au prix d'achat du droit de superficie. Cette solution a d'ailleurs été pratiquée par l'autorité intimée lors du premier transfert du droit de superficie intervenu le 26 janvier 1989 et elle correspond à celle retenue dans le canton de Berne, dont la loi concernant les impôts de mutations et sur la constitution de gages du 18 mars 1992 régit de manière comparable au droit vaudois la perception de droits de mutation lors du transfert d'un droit de superficie (Olivier Thomas, Les droits de mutation, Thèse Lausanne 1991 p. 89 et 298 ss), elle a aussi été introduite dans le canton de Bâle-Ville en 1995 (Christian Brückner, op.cit. Archiv 64 p.691). 4. Il résulte des explications qui précèdent que le recours doit être admis et la décision attaquée réformée en ce sens que les éléments imposables du droit de mutation sont arrêtés à 1'350'000 fr. Au vu de ce résultat, il convient de laisser les frais de justice à la charge de l'Etat. La société recourante, qui obtient gain de cause avec l'aide d'un homme de loi, a droit aux dépens qu'elle a requis, arrêtés à 1'000 fr.

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