

VD_OMNI FI.1997.0015 vom 30. Juni 1998

VD Tribunal cantonal, 1998-06-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0015

FR: VD_OMNI FI.1997.0015 du 30 juin 1998

IT: VD_OMNI FI.1997.0015 del 30 giugno 1998

Regeste

c/ ACI | Cessions du droit d'acquérir à l'un des nommables désignés dans les actes de promesse de vente. Le contribuable a rapporté la preuve qu'il a agi en qualité de représentant indirect et que les conditions de l'exonération sont, partant, réalisées.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 30.06.1998 FI.1997.0015

c/ ACI | Cessions du droit d'acquérir à l'un des nommables désignés dans les actes de promesse de vente. Le contribuable a rapporté la preuve qu'il a agi en qualité de représentant indirect et que les conditions de l'exonération sont, partant, réalisées.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 30 juin 1998 sur les recours interjetés par X. _____, contre les décisions sur réclamation du 28 janvier et du 1er juillet 1997 de l'Administration cantonale des impôts (droit de mutation perçu ensuite de cessions du droit d'acquérir un immeuble) * * * * * Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Jean-Paul Kaeslin et M. Jean Koelliker, assesseurs. Greffier: M. Patrick Gigante. Vu les faits suivants: A. a) Y. _____ SA était propriétaire de la parcelle no 1***** du cadastre communal de D. _____; par acte du 28 février 1996, instrumenté par le notaire Pierre-André Visinand, à Nyon, elle a conclu avec X. _____ un contrat de vente à terme avec droit d'emption, à teneur duquel celui-ci a déclaré acheter cet immeuble "(...)pour lui et/ou ses nommables, savoir la Z. _____ SA - ci-après: Z. _____ SA -, à _____, et/ou A. _____ (...)". Le prix de vente a été arrêté à 650'000 francs. b) Par acte du 15 avril 1996, intitulé "Désignation de nommable/ Réquisition de transfert", également instrumenté par le notaire Visinand, X. _____ a cédé à Z. _____ SA, gratuitement, son droit sur la parcelle 1*****; celle-ci a donc acquis de Y. _____ SA la propriété de cet immeuble pour le montant ci-dessus arrêté. c) En date du 17 juin 1996, X. _____ s'est vu notifier par la Commission d'impôt et recette de district de Nyon un bordereau de droit de mutation prenant pour assiette la moitié du prix de vente de l'immeuble promis-vendu. La réclamation interjetée par X. _____ contre dite décision a été rejetée par l'Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI), le 28 janvier 1997, bien que le contribuable ait entre-temps produit la copie d'un acte intitulé "Mandat de gestion", daté du 26 février 1996, passé entre lui-même et A. _____, par lequel celui-ci déclare mandater X. _____ aux fins de conclure un contrat de vente à terme avec droit d'emption sur la parcelle 1*****. d) En temps utile, X. _____ a déféré la décision sur réclamation au Tribunal administratif, concluant à l'annulation de cette dernière. B. a) B. _____ était propriétaire de la parcelle no 2***** du cadastre communal de ; par acte du 29 mars 1996, instrumenté par le notaire Dominique Burnier, à Nyon, elle a conclu avec X. _____ un contrat de vente conditionnelle, à teneur duquel celui-ci a déclaré acheter la

parcelle no 3*****, issue du fractionnement de la parcelle no 2***** "(...)pour lui ou son (ses) nommable(s) ou pour toute autre personne physique ou morale, qui est (sont) A._____ et/ou C._____, ou la Z._____ SA, société anonyme en formation(...)". Le prix de vente a été arrêté à 1'300'000 francs. b) Par acte du 14 octobre 1996, également instrumenté par le notaire Burnier, X._____ a cédé, gratuitement, ses droits sur la parcelle 3***** à Z._____ SA; celle-ci a dès lors acquis de B._____ la propriété sur l'immeuble en question, par acte du 9 janvier 1997. c) En date du 10 mars 1997, X._____ s'est vu notifier par la Commission d'impôt et recette de district de Nyon un bordereau de droit de mutation prenant pour assiette la moitié du prix de vente de l'immeuble promis-vendu. La réclamation interjetée par X._____ contre dite décision a été rejetée par l'Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI), le 1er juillet 1997, bien que le contribuable ait entre-temps produit la copie d'un acte intitulé "Mandat de gestion" , daté du 25 mars 1996, passé entre lui-même et A._____, par lequel celui-ci déclare mandater X._____ pour conclure un contrat de vente à terme sur la parcelle 3*****. d) En temps utile, X._____ a également déféré cette dernière décision au Tribunal administratif, concluant à son annulation. C. Lors de l'enregistrement du second recours, le juge instructeur a, vu l'identité des parties et du contenu de chacune des décisions attaquées, joint les deux pourvois sous le même numéro de cause.

D. Le tribunal a tenu audience à Lausanne, le 19 mai 1998, au cours de laquelle il a entendu X._____, ainsi que le représentant de l'ACI, Patrick Fuchs. Postérieurement à l'audience, X._____ a produit, à la demande du tribunal, l'acte constitutif et les statuts de Z._____ SA. Considérant en droit: 1. Le litige porte sur la qualification, tant en droit civil qu'en droit fiscal, de l'intervention du recourant dans les conventions conclues entre Y._____ SA, B._____ et lui-même, d'une part, et celles conclues entre Y._____ SA, B._____ et Z._____ SA, d'autre part. Les parties disputent le point de savoir si cette intervention génère ou non la perception d'un demi-droit de mutation. On rappellera à cet effet la teneur de l'art. 2 al. 1 et 2 LMSD: "Le droit de mutation est perçu en cas de transfert entre vifs et à titre onéreux de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble situé dans le canton. 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." a) L'impôt sur les mutations est un impôt indirect frappant les transactions juridiques immobilières, c'est-à-dire le transfert de droits sur un immeuble d'un sujet de droit à un autre et non l'effet économique qui en résulte, ce qui le distingue notamment de l'impôt sur les gains immobiliers (cf. Olivier Thomas, Les droits de mutation, étude des législations cantonales, thèse Lausanne 1991 p. 29; Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürchersteuergesetz, ad art. 19 à 32, note préliminaire no 43, ad. art. 178, note 1). A teneur de l'art. 2 al. 1 LMSD, le droit de mutation est perçu sur les transferts entre vifs à titre onéreux de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble situé dans le canton. Tant la Commission cantonale de recours en matière d'impôts - ci-après: CCRI - (par exemple arrêt 90/024 du 2 octobre 1991) que le Tribunal administratif (arrêts FI 95/075 du 10 janvier 1996; 94/115 du 16 juin 1995; 93/134 du 27 juin 1994; 93/099 du 28 décembre 1993) ont précisé à répétition reprises qu'il s'agissait d'un impôt formel perçu lors de la conclusion de toute opération réunissant les deux conditions précitées. b) Dans l'arrêt FI 95/075 précité (publié in RDAF 1996, 96), le Tribunal administratif a rappelé que l'imposition du transfert juridique était la règle, tandis que celle du transfert du point de vue économique demeurerait

l'exception. 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); 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'éluder l'impôt, c'est-à-dire lorsqu'il s'agit de redresser un abus (v. sur ce point, Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, Berne 1995, p. 78, § 31). aa) Ainsi, dans le cadre des travaux préparatoires du législateur vaudois, le Conseil d'Etat a commenté l'article 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(...)" (cf. BGC automne 1962/printemps 1963, p. 1032 et ss, notamment 1035-1036) La commission du Grand Conseil chargée d'étudier le projet du Conseil d'Etat a, pour sa part, rappelé l'objectif visé par la LMSD: "Le but de la loi est de frapper le transfert économique comme tel, c'est-à-dire le fait pour une personne de se faire conférer, pendant une certaine durée, la possibilité d'acquérir à un prix donné un immeuble par le moyen d'une option, d'une promesse de vente, d'un pacte d'emption, etc., le droit sur un immeuble étant ensuite cédé à un tiers qui, soit en devient propriétaire économique, soit acquiert juridiquement la propriété de l'immeuble. La notion de transfert économique comporte donc deux éléments: la mobilisation de la valeur économique de l'immeuble et le transfert ou la cession de cette valeur à un tiers, sans qu'il soit tenu compte du résultat financier de l'opération pour le cédant. Il n'y aura donc pas lieu de procéder à une imposition au titre du transfert économique, notamment lorsque le second élément n'est pas réalisé. C'est le cas de la promesse de vente suivie de l'acquisition définitive par le promettant-acquéreur lui-même. Si la promesse prévoyait la possibilité de désigner un nommable et que ce nommable achète finalement l'immeuble, il faudra distinguer si le promettant-acquéreur a agi comme mandataire, ce qui se produira, par exemple, pour la promesse de vente passée pour le compte d'une société anonyme en formation, ou comme cédant, seule la seconde éventualité donnant lieu à la perception du droit" (ibidem, pp. 1121-1122) . bb) La cession du droit d'acquérir un immeuble fait donc partie de lege lata de ces actes qualifiés de transfert au sens économique et est assimilée à un transfert immobilier générant le droit de mutation; à teneur de l'art. 8 al. 2 LMSD, le droit de mutation y afférent se calcule toutefois sur la moitié seulement du prix convenu entre le vendeur et le cédant. Aussi, peut-on parler à juste-titre de demi-droit. c) Or, dans le cas d'espèce, la question litigieuse à résoudre est précisément celle de savoir si le recourant a à chaque fois, comme il l'indique, conclu une vente à terme en qualité de mandataire, ou si, au contraire, il y a lieu de constater qu'il a conclu deux ventes à terme sur les parcelles de D. _____ et de E. _____ pour son propre compte et cédé par la suite son droit d'acquérir dites parcelles à Z. _____ SA, ce qui ressort de la décision attaquée. aa) On doit tout d'abord distinguer selon que le promettant-acquéreur agit expressément au nom d'autrui (représentation directe) ou en son propre nom, mais pour le compte d'autrui (représentation indirecte); en effet, même si, du point de vue du droit civil, les profits et charges résultant du contrat sont censés être

transférés au représenté dans les deux situations (v. ATF du 12 novembre 1997, publié in SJ 1998, p. 221, cons. 2a; cf. Pierre Engel, *Traité des obligations en droit suisse*, 2ème édition, Berne 1997, nos 81, 83 et 87), il n'en demeure pas moins que, dans le cas de la représentation indirecte, qui relève du mandat, ces profits et risques ne passent au représenté qu'en vertu d'un acte ultérieur de cession (ibid., no 84; v., au surplus, ATF 100 II 200, cons. 8a). Dès lors, si l'immeuble est finalement acquis par un tiers, cette dernière situation, savoir celle de la représentation indirecte, se décompose, d'un point de vue civil, en trois contrats distincts; la conclusion en premier lieu d'une promesse de contracter entre le promettant-vendeur et le promettant-acquéreur (art. 22 CO), la cession des droits découlant de cette promesse entre le promettant-acquéreur cédant et le tiers cessionnaire (art. 164 CO), enfin, la conclusion d'un contrat de vente entre le vendeur et le tiers cessionnaire (art. 216 CO). Or, si la promesse de contracter n'est jamais imposée, la cession ultérieure de droits en résultant, en revanche, constitue - ou à tout le moins peut constituer - une mutation économique imposable (art. 2 al. 2 LMSD; v. Thomas, ibid., p. 122); le promettant-acquéreur cédant a en effet disposé en faveur du cessionnaire du droit qu'il a antérieurement acquis sur l'immeuble. bb) La représentation directe, qui présuppose l'existence d'un lien préalable entre représentant et représenté, ne présente, à vrai dire, guère de problèmes particuliers. En revanche, l'appréciation de la représentation indirecte est, du point de vue du droit de mutation, plus délicate, dans la mesure où elle suppose, par définition, une cession du droit par le représentant au représenté; en d'autres termes, ce n'est que par le jeu d'une dérogation - voulue par le législateur (BGC automne 1962/printemps 1963, p. 1121 et ss, passage précité) - que cette "cession du droit d'acquérir un immeuble" peut être exonérée, malgré les termes de la loi, du droit de mutation prévu à l'art. 2 al. 2 LMSD. On comprend dès lors que cette exception, *praeter legem* en quelque sorte, soit appliquée restrictivement. Dans ce cadre, il est essentiel de déterminer si un pouvoir de représentation sur la base et en fonction duquel agit le promettant-acquéreur préexiste au contrat générateur de droits; peu importe en revanche la source de ce pouvoir (mandat, contrat de travail, notamment). Dans l'affirmative, cette situation-ci n'est, pour le législateur, pas génératrice d'un droit de mutation; l'intermédiaire, soit le promettant-acquéreur représentant, agissant pour le compte d'un tiers, n'a en effet jamais acquis de droit propre à acquérir l'immeuble (v. Thomas, *op. cit.*, p. 118); elle ne se distingue du reste pas de la conclusion entre deux partenaires d'une promesse de contracter, laquelle n'entraîne aucun transfert de propriété, suivie du contrat de vente passé entre eux. cc) Dans le but de pouvoir distinguer clairement ces deux situations (représentation indirecte, respectivement cession) au demeurant très proches du point de vue civil, mais dont on voit qu'elles entraînent des conséquences fiscales fort différentes, et de déterminer sans ambiguïté, dans chaque cas, si le titulaire du droit d'acquérir un immeuble a agi d'emblée en vertu d'un mandat préalable ou à titre fiduciaire ou s'il a, au contraire, conclu l'acte pour son propre compte avant de la céder à un tiers (Thomas, *op. cit.*, p. 118, note 4), l'ACI a adressé à l'Association des notaires vaudois, le 15 octobre 1975, déjà, une circulaire no 42, dont on reprend ici le contenu essentiel: "(...) Il convient donc de déterminer dans chaque cas si le bénéficiaire d'un droit sur un immeuble a acquis ce droit dans l'intention de l'exercer lui-même ou, au contraire, comme mandataire ou fiduciaire. Chaque fois que l'existence d'un mandat préalable ou d'un droit de fiducie ne pourra être dûment établie et que le droit aura été cédé à un tiers, la cession sera soumise au droit. La cession est soumise au droit sans égard à son caractère gratuit ou onéreux. (...) Le droit de mutation de l'article 2, alinéa 2, n'est pas perçu dans les cas suivants: a) si le promettant-acquéreur

acquiert lui-même l'immeuble; b) si le promettant-acquéreur renonce à son droit sans contre-prestation et ne tire aucun profit de l'opération, même pas le remboursement de ses frais; c) lorsque la promesse de vente a été passée en vertu d'un mandat préalable, par exemple pour le compte d'une société anonyme en formation; d) quand la promesse de vente a été conclue en vertu d'un contrat de fiducie ou de tout autre rapport juridique qui n'implique pas une cession. Les exonérations mentionnées sous lettres c) et d) ci-dessus ne sont accordées que si l'autorité fiscale est informée avant la signature de la promesse de vente ou du pacte d'emption: - du rapport de représentation - et du nom du véritable acquéreur à qui seront cédés les droits découlant de la promesse de vente ou du pacte d'emption. (...)" Cette circulaire vise, conformément au vœu du législateur, à exonérer du droit de mutation la cession au mandant des droits acquis sur un immeuble par son mandataire; elle consacre au demeurant un régime dérogatoire qui ne peut être appliqué que de façon restrictive (v. sur ce point, Peter Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal 60, p. 1 et ss, not. 13 à 15, références citées). aaa) Appelée à connaître d'un précédent similaire, dans lequel l'ACI avait déjà opposé à l'exonération de la cession du droit d'acquérir le contenu de cette circulaire, la CCRI a jugé que, si le fondement de cette exigence ne résultait pas directement du texte légal, elle n'était pas pour autant contraire à celui-ci et répondait à la volonté du législateur de distinguer ces deux situations; cette autorité avait néanmoins réservé des exceptions aux exigences posées par la circulaire (prononcé du 17 mars 1983, H. R., publié in RDAF 1984, p. 68 et ss, cons. 5). Il faut, par surcroît, ajouter que cette circulaire fait maintenant l'objet d'une pratique constante de la part des autorités fiscales (cependant, l'existence même de cette pratique a été parfois contestée: cf. arrêt FI 93/134 du 27 juin 1994). Quant au fond, elle ne fait que concrétiser, suivant en cela le vœu du législateur (v. BGC automne 1962/printemps 1963, pp. 1121-1122, déjà cité), les conditions dans lesquelles la cession du droit d'acquérir à un tiers représenté est exonérée (cf. lettres c et d). Cette circulaire n'exclut donc pas l'emploi, par les parties à l'acte de promesse de vente, de formules souples - telles qu'acquisition pour soi ou son nommable (on note que la commission du Grand Conseil avait expressément envisagé de telles clauses) - leur permettant, d'une part, de soumettre la conclusion de l'acte final à la réalisation d'une condition suspensive (octroi d'une autorisation) ou à la non-réalisation d'une condition résolutoire, d'autre part, de garder toute latitude quant à la désignation de l'acquéreur final. Dans un arrêt FI 96/020 du 17 mai 1996 - sur lequel l'autorité intimée se fonde du reste pour refuser l'exonération dans le cas d'espèce - le Tribunal administratif avait à connaître d'une clause de ce genre qui impliquait en l'occurrence qu'aucune décision n'avait été prise, lors de la signature de la promesse de vente, de savoir si l'acte final de vente devait être passé par les promettants-acquéreurs, une société à créer, fondée par ces derniers, ou encore un ou des nommables non encore expressément désignés. L'ACI déduit de ce cas particulier que les parties au contrat de mandat doivent, au plus tard au moment de la promesse de vente, avoir arrêté - ce qui ne saurait se faire autrement que dans un document distinct de la promesse de vente - le nom du futur acquéreur; le non-respect de cette exigence excluait, selon elle, par principe l'exonération. A suivre l'ACI, cet arrêt consacrerait au demeurant l'existence d'une condition supplémentaire par rapport aux circulaires; cette dernière consisterait dans le caractère en quelque sorte inconditionnel du choix de l'acquéreur. Or, la promesse d'acquérir pour soi ou son nommable n'a de sens qu'en relation avec une situation d'incertitude chez le promettant-acquéreur et suppose fréquemment le recours à des conditions (au sens des articles 151 et ss CO), explicitées ou non dans l'acte notarié. Dans le cas où les promettants-acquéreurs envisagent la création

d'une société, sans qu'il soit certain que cette démarche soit conduite jusqu'à son terme, la clause permet bien évidemment aux premiers d'acquérir eux-mêmes; il y a donc incertitude sur ce point-là au moins (acquisition par les promettants ou par la société à créer). Pourtant, le législateur a expressément envisagé cette hypothèse-là pour exonérer la cession à la nouvelle société du droit d'acquérir du demi-droit de mutation. De manière plus générale, il n'apparaît en définitive pas déterminant que la clause choisie par le notaire instrumentateur implique quelque incertitude sur l'identité exacte de l'acquéreur final. On doit comprendre les directives de l'ACI (telles qu'elles figurent dans la fiche ANV précitée et qui sont susceptibles de fonder une certaine confiance chez les contribuables) en ce sens que l'exonération du demi-droit est possible pour autant - mais cette condition serait suffisante - que le nommable soit désigné expressément dans l'acte (sous réserve d'éventuels abus, où la clause désignerait de trop nombreuses personnes; la cession à un nommable dont l'identité ne serait pas révélée donnerait en revanche lieu à la perception du droit) ou qu'un mandat préalable en faveur du nommable soit établi autrement de manière irréfutable. bbb) Sur ce dernier point, la circulaire de l'ACI pose une règle de preuve d'ordre purement formel; celle-ci n'a d'autre but que de rendre plus aisée la perception par l'autorité fiscale de la distinction posée par le législateur, souvent délicate, entre le promettant-acquéreur, représentant indirect ou non. Dès lors, le contribuable ayant négligé d'annoncer à l'autorité fiscale qu'il agissait bien en qualité de mandataire ne saurait être privé, même s'il était en mesure de donner suite à cette incombance lors de la passation de l'acte générateur d'impôt, du droit d'apporter a posteriori la preuve que les conditions de l'exonération étaient, à ce moment-là, bel et bien réalisées. Le principe de la libre appréciation des preuves, applicable en droit public (cf. sur ce point, Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, Berne 1991, no 2.2.6.4, p. 177, références citées), ne serait du reste pas respecté si l'on écartait d'emblée toute preuve apportée postérieurement à la signature de la promesse de vente ou du pacte d'emption. Au surplus, rien n'empêche l'autorité fiscale d'exiger sur ce point une preuve stricte. 2.

Dans le cas d'espèce, le recourant prétend ne pas avoir acquis un quelconque droit propre sur les deux immeubles promis-vendus; il soutient avoir signé les deux promesses de vente exclusivement en qualité de représentant. De l'avis de l'ACI, l'usage de la formule employée par les parties démontrerait au contraire que le recourant aurait, contrairement à ce qu'il indique, bel et bien acquis un droit personnel propre au transfert de propriété sur chacun des deux immeubles acquis ultérieurement par Z. _____ SA. a) En audience, le recourant a tout d'abord expliqué qu'il n'avait plus les moyens financiers nécessaires à réaliser lui-même la promotion sur les deux immeubles promis-vendus; aussi était-il convenu avec A. _____, avec lequel il collaborait depuis plusieurs années, de ce que la société que celui-ci était en train de constituer, Z. _____ SA, en fasse finalement l'acquisition. Suivant le conseil du notaire, les parties à l'acte de promesse de vente de l'immeuble de D. _____ ont toutefois précisé que le recourant avait également la faculté de se substituer A. _____, bien qu'initialement celui-ci ne souhaitait pas apparaître pour des raisons familiales, ce dans l'hypothèse où Z. _____ SA ne puisse voir le jour. La désignation, outre les susnommés, de C. _____ dans l'acte de promesse de vente de l'immeuble de E. _____ est due au fait que celle-ci avait imaginé, à cette époque, entrer dans le capital-actions de Z. _____ SA. Dans chacun des deux actes ici en cause, les parties ont fait usage d'une formule identique dont on retient, certes, que le recourant s'est engagé à acquérir l'immeuble de D. _____, comme celui de E. _____, soit seul, pour son propre compte, soit pour le compte de ses nommables alternativement désignés, soit enfin, dans le cas de l'immeuble de D. _____ uniquement, pour le compte

des deux à la fois. Aucun des deux actes n'exclut la possibilité pour le recourant d'acquérir finalement lui-même les deux immeubles; d'un point de vue matériel, le recourant aurait pu ainsi exercer l'option d'achat pour son propre compte. b) Cela étant, l'emploi de cette formule ne saurait exclure l'acte en cause du bénéfice de l'exonération, ce dans la mesure où le recourant a surtout manifesté par là qu'il agissait principalement en qualité de représentant indirect. Du reste, les nommables, dont la société qui a finalement acquis les deux immeubles en question, ont été expressément désignés dans chacun des deux actes. Peu chaut, dans ces conditions, que le recourant se soit également vu conférer le droit d'acquérir ces deux immeubles, puisque cette conséquence est inhérente, on l'a vu, à la nature du rapport particulier de représentation. Le recourant s'est du reste référé à l'indication des notaires ayant instrumenté les actes en question et selon laquelle il aurait été redevable envers l'autorité fiscale d'un demi-droit, ce dans l'hypothèse où il cédait son droit à un tiers non désigné (v. ch. 19 de l'acte notarié Visinand du 28 février 1996); à l'inverse, il est parti à juste titre du principe selon lequel la cession à un des nommables désignés devait nécessairement être exonérée du demi-droit de mutation. c) Par conséquent, on doit admettre que l'autorité intimée a vu à tort, dans les deux cessions litigieuses, un transfert économique imposable impliquant la perception d'un demi-droit de mutation.

3. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à admettre les deux recours et à annuler les décisions attaquées. Au surplus, le présent arrêt sera rendu sans frais. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Les recours sont admis. II. Les décisions sur réclamation rendues le 28 janvier 1997 et le 1er juillet 1997 par l'Administration cantonale des impôts sont annulées. III. Il n'est pas prélevé d'émolument judiciaire. Lausanne, le 30 juin 1998 Le président: Le greffier: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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