

VD_OMNI FI.1998.0087 vom 7. Dezember 1998

VD Tribunal cantonal, 1998-12-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0087

FR: VD_OMNI FI.1998.0087 du 7 décembre 1998

IT: VD_OMNI FI.1998.0087 del 7 dicembre 1998

Regeste

c/ACI | Des études financières effectuées par le vendeur ou le cédant du droit d'emption en vue de permettre la mise en valeur ultérieure des terrains aliénés engagées à l'initiative du vendeur ou du cédant, constituent des prestations accessoires au sens de l'art. 6 al. 3 LMSD lorsque leur remboursement est exigé de l'acquéreur en plus du prix d'achat.

Erwägungen

E. 6

al. 1 LMSD, "(...)sur la valeur de l'immeuble y compris les accessoires (art. 644 CCS), ou sur celle du droit constitué, transféré ou éteint". A teneur de l'art. 8 al. 2 LMSD, le droit de mutation afférent à la cession du droit d'acquérir se calcule en revanche sur la moitié seulement du prix convenu entre le vendeur et le cédant; aussi, peut-on parler à juste titre de demi-droit (v. sur cette question et ses conséquences, arrêts FI 96/026 et 97/015 du 30 juin 1998). b) Dans le cas d'espèce, le recourant conteste surtout être le débiteur solidaire de l'impôt. On rappellera à cet effet le texte de l'art. 4 LMSD: "Les parties à l'acte imposable sont solidairement responsables du paiement du droit de mutation. Sauf convention contraire, le droit de mutation est dû: a) par l'acquéreur de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble; b) par la personne au profit de laquelle une servitude, un autre droit réel restreint ou un droit d'exploiter la substance d'un fonds est constitué, transféré ou abandonné; c) par la personne qui cède le droit d'acquérir un immeuble ou y renonce. Si les parties n'ont pas dérogé à la présomption de l'alinéa 2, lettre a, et que le vendeur, en raison de la responsabilité solidaire prévue à l'alinéa premier, ait cependant dû acquitter le droit, il est subrogé aux droits conférés à l'Etat et à la ou les communes par l'hypothèque légale (art. 62)." aa) En dépit du texte de l'alinéa premier, la pratique des autorités fiscales a mis en exergue un système de responsabilité subsidiaire, apparemment inspiré de l'application de l'article 4 al. 2 LMSD (v. circulaire no 24 de l'Administration cantonale des impôts, p. 2, qui, après avoir rappelé que l'autorité fiscale " peut, à son choix, exiger de tous les débiteurs solidaires ou de l'un d'eux l'exécution intégrale ou partielle de l'obligation" , précise néanmoins qu' "en règle générale, l'impôt ne sera perçu auprès des tiers que si le contribuable ne s'en acquitte pas" ; sur la différence, v. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980, p. 351). Par comparaison, on retrouve la même ambiguïté à l'art. 15 LIA, nonobstant le texte au demeurant clair consacrant la responsabilité solidaire des liquidateurs; certains auteurs ont en effet qualifié cette responsabilité de subsidiaire (v. Jacques Béguelin, La responsabilité des liquidateurs de sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives, in Mélanges Henri Zwahlen, Lausanne 1977, p. 535 ss, spécialement 542; cf. en outre, Archives de droit fiscal 59, 306; 58, 707 et 55, 651; l'arrêt paru aux Archives 65, 923, spéc. cons. 4a, p. 930 conduit plutôt, avec Pfund, Verrechnungssteuerrecht, Bâle 1971,

vol 1, p. 427, à retenir une responsabilité pleine et entière du liquidateur, codébiteur solidaire selon cette disposition). On relève que cette interprétation conduirait ainsi à rapprocher la situation du codébiteur de celle de la caution simple au sens de l'art. 495 CO, dont la responsabilité est accessoire et subsidiaire. Dans cette hypothèse, le fisc ne pourrait ainsi pas poursuivre le codébiteur subsidiaire aussi longtemps qu'il n'a pas fait valoir ses droits contre le codébiteur principal (v. au surplus - notamment sur les conséquences du *beneficium excussionis personae* -, Pierre Tercier, *Les contrats spéciaux*, Zurich 1995, p. 623 no 5092 et ss; Giovanoli, *Berner Kommentar ad art. 495 CO* note 9 et ss, p. 99). bb) Il paraît toutefois évident à la lecture de l'alinéa premier de l'art. 4 LMSD que le législateur a entendu instaurer un véritable régime de solidarité passive. Il en résulte dès lors que le fisc peut rechercher à son choix l'aliénateur ou l'acheteur d'un immeuble, sans avoir à se préoccuper du contenu de la convention à cet égard, les parties étant libres, dans leurs rapports internes, de déterminer laquelle des deux sera le débiteur; la loi aide celles-ci dans ce sens en présumant, faute de stipulation expresse et contraire, à l'alinéa 2 qu'il s'agit de l'acheteur. La teneur de l'exposé des motifs de la LMSD confirme une telle interprétation: "L'article 4 désigne, à l'alinéa premier, le débiteur du droit à l'égard du fisc, en posant le principe de la responsabilité solidaire des parties à l'acte pour le paiement du droit. L'Etat sera donc fondé à exiger le paiement de la partie de son choix, indépendamment des arrangements pris par les intéressés, lesquels, à défaut de convention contraire, seront régis, sur le plan interne, par les présomptions posées à l'alinéa 2" (BGC, automne 1962/printemps 1963, p. 1038). Ainsi, force serait plutôt d'admettre que l'article 4 LMSD instaure en réalité le principe d'une responsabilité solidaire, au sens strict du droit privé (art. 143 ss CO); le fisc pourrait alors exiger le paiement de la totalité de la créance d'impôt de n'importe laquelle des personnes impliquées dans le rapport juridique donnant naissance à la créance, à charge pour celle-ci d'exercer une action récursoire contre le ou les autres cocontractants, codébiteurs. Par comparaison, on trouve du reste, selon certains auteurs, au demeurant majoritaires, un système analogue à l'art. 15 LIA (v. Pfund, *op. cit.*, p. 427; Kaloyan Stoyanov, *La créance d'impôt*, seconde partie, in: *Les procédures en droit fiscal*, OREF, Berne 1997, p. 205); on relève que cette solution a du reste rencontré un écho favorable dans la jurisprudence la plus récente (v. *Archives de droit fiscal suisse* 65, 930; cf. aussi 58, 712, cons. 5; cf. aussi arrêt du Tribunal administratif fribourgeois du 26 janvier 1996, publié in RFJ 1996 p. 146). cc) Appelé à trancher cette controverse dans un arrêt du 1er juillet 1997, le Tribunal administratif a finalement jugé que l'art. 4 al. 1 LMSD instituait une solidarité parfaite (FI 95/045, cons. 3c, références citées). c) L'assiette du droit de mutation dans le cas d'une vente est la contrepartie du transfert au sens juridique (arrêt FI 95/075 du 10 janvier 1996, cons. 4c); 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. (...) 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 du 16 juin

1995, 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 (arrêt FI 95/075, déjà cité). bb) Par prestations accessoires mises à la charge de l'acquéreur au sens de l'art. 6 al. 3 LMSD, on entend en règle générale 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 on retiendra surtout le préjudice résultant du transfert de propriété, ainsi 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, Olivier 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; on songe ici à la rémunération d'un contrat d'entreprise conclu dans le cadre d'une vente immobilière (arrêt FI 95/075, déjà cité) ou à une indemnité versée au vendeur en contrepartie de la prise de possession anticipée de l'immeuble, assimilable à un loyer (arrêt FI 96/123 du 4 avril 1997). d) Enfin, par la décision attaquée, l'ACI a confirmé que le recourant devait se substituer au débiteur défaillant d'un rappel d'impôt; or, ce rappel est fondé sur la constatation par l'autorité fiscale d'une soustraction au droit de mutation. aa) A teneur de l'art. 68 al. 1 LMSD: "Toute personne qui se soustrait au droit de mutation ou à l'impôt sur les successions et sur les donations en éludant intentionnellement ou par négligence les obligations qui lui incombent en vertu de la présente loi commet une contravention." Cette disposition constitue une base légale permettant à l'autorité fiscale, lorsqu'elle ouvre une procédure en soustraction, non seulement d'infliger une pénalité aux participants, mais, par surcroît, de corriger une taxation entrée en force en faveur du fisc, lorsque celle-ci repose sur une erreur manifeste qui n'a pu échapper au contribuable. La question d'une révision plus large est, quant à elle, réglée par l'art. 57 al. 1 LMSD. bb) On rappellera par ailleurs qu'en matière de droit de mutation, la créance fiscale prend naissance dès que le fait générateur de la taxation est réalisé (art. 2 al. 1 LMSD) et que le paiement du droit est exigible dans les trente jours suivant la notification du bordereau (art. 58 al. 1 LMSD). Par conséquent, le tribunal a également jugé que l'autorité fiscale était habilitée à exiger de chaque coobligé, dans le délai de dix ans dès la fin de l'année au cours de laquelle a été passé l'acte générateur (art. 77 al. 1 LMSD), l'entier de la créance d'impôt (v. arrêt FI 97/064 du 7 août 1997, cons. 1b). A son alinéa 3 toutefois, cette dernière disposition prévoit que l'action pénale se prescrit par dix ans dès le jour où la contravention a été commise; il s'agit d'une prescription absolue (v. BGC, ibid., p. 1159). Dans un arrêt FI 90/09 du 1er juillet 1993, le Tribunal administratif a jugé que le dies a quo et la durée du délai de prescription relative de l'action pénale étaient les mêmes que ceux du délai de prescription du droit de taxer, consacré par l'al. 1er de dite disposition, savoir dix ans dès le 31 décembre de l'année civile durant laquelle la soustraction s'est produite (cons. 3); cette jurisprudence a été confirmée par le Tribunal fédéral (ATF non publié du 7 juillet 1995) pour lequel il n'est pour le moins pas déraisonnable d'admettre que l'action pénale n'est pas prescrite tant que le

droit de taxer subsiste (plus particulièrement cons. 2b). 2. Le litige a trait, dans le cas d'espèce, à l'appel au paiement du recourant du droit de mutation dû par I. _____, vu la défaillance de celui-ci. a) A titre préliminaire, on constate que la prescription n'est pas (encore) acquise, la soustraction à laquelle il est reproché au recourant d'avoir participé ayant été consommée par l'envoi, le 20 juillet 1988, d'une déclaration incomplète et par l'encaissement le 27 juillet 1988 de 2'101'340 francs, elle le sera toutefois le 31 décembre de cette année. b) L'hoirie B. _____ a tout d'abord concédé au recourant un droit d'emption sur ses parcelles. En se faisant octroyer un droit d'emption sur les immeubles de X. _____, le recourant a mobilisé la valeur économique de ces derniers; le premier élément du transfert au sens économique imposable selon l'art. 2 al. 2 LMSD a donc été réalisé lors de la signature de l'acte du 13 juin 1988. A supposer un instant que le recourant ait finalement acquis lui-même les deux immeubles, le second élément, à savoir le transfert de cette valeur, n'ayant pas été réalisé, seule la vente, transfert au sens juridique, à l'exclusion de la constitution du droit d'emption, aurait généré la perception d'un impôt. Or, le recourant a ultérieurement renoncé à l'exercice de son droit d'emption en faveur de tiers. L'ACI soutient qu'une opération intermédiaire a été réalisée avant l'acte du 20 juillet 1988. Pour elle, I. _____ s'est, dans un premier temps, fait céder par le recourant ce droit qu'il a ultérieurement cédé lui-même à K. _____, à hauteur de 45%, afin qu'ils puissent ensemble acquérir ces deux parcelles en copropriété. Dès lors, pour elle, chacune de ces opérations distinctes engendre la perception d'un droit de mutation; l'ACI expose toutefois que le fait générateur de l'impôt contesté céans demeure exclusivement la cession entre le recourant et I. _____. Pour rechercher le recourant, l'autorité intimée invoque la solidarité consacrée par le texte de loi; elle fonde son raisonnement sur le fait que, d'une part, le recourant a cédé son droit à I. _____, d'autre part, celui-ci a dû, pour que K. _____ apparaisse en qualité de copropriétaire à hauteur de 45% dans l'acte final de vente du 20 juillet 1988, nécessairement céder ledit droit à due concurrence. Le recourant soutient pour sa part ne pas avoir conclu de convention de cession préalablement à la renonciation de son droit en faveur de I. _____ et K. _____; il conteste avoir cédé l'entier de son droit à I. _____ et se réfère à cet égard à l'annulation de la convention du 24 juin 1988. Dès lors, pour lui, estimant avoir renoncé à son droit en faveur de I. _____ et K. _____, il ne peut être à nouveau recherché en solidarité, aucune cession - et partant aucun acte imposable - n'étant intervenue entre lui-même et I. _____. aa) Le recourant tente d'expliquer qu'il a cédé, en une seule opération, son droit, comme la lettre de l'acte de vente du 20 juillet 1988 donnerait à le penser, non seulement à I. _____, mais également à K. _____, contre le versement d'une somme de 250'000 fr., de sorte qu'il n'y aurait qu'un seul acte générateur de droit de mutation; selon lui, il a, jusqu'à cette dernière date, conservé la maîtrise du droit d'emption. A cela il faut tout d'abord objecter que I. _____ a revendiqué, à titre d'impenses, lors de la vente ultérieure de sa part de copropriété à K. _____, l'entier du versement de 2'101'340, respectivement 250'000 francs au recourant; cela démontre à l'évidence qu'il agissait seul en qualité de cessionnaire dans l'acte passé avec le recourant et que K. _____ n'est intervenu que postérieurement. En second lieu, K. _____ a payé 4'000'000 francs à I. _____ pour entrer dans l'opération; ce dernier devait donc déjà à ce moment-là disposer du droit concédé par l'hoirie B. _____. bb) On retire par ailleurs - et surtout - des explications que le recourant a fournies en audience qu'il entendait bien conclure l'opération avec I. _____ seul. Peu après avoir signé avec J. _____ la convention sous seing privé du 24 juin 1988, le recourant a estimé que les conditions qu'il avait lui-même posées pour que cette cession soit conclue n'étaient

pas réalisées; il invoque le fait que I. _____, en déléguant chez le notaire H. _____ son frère non muni d'une procuration et dépourvu de chèque bancaire, ne s'est pas mis en position de démontrer sa capacité d'acquérir les immeubles de X. _____. Aussi, la convention que le recourant indique avoir lui-même rédigée a-t-elle été annulée, celui-ci recouvrant sa liberté de proposer la cession du droit à des tiers. Or, I. _____ ayant réitéré quelque temps après son intérêt, le recourant aurait alors dicté ses conditions à la cession du droit; il acceptait de renoncer à son droit contre la garantie irrévocable du versement par son cocontractant de 2'101'340 francs, dont 250'000 francs devaient représenter la contrepartie de sa renonciation au droit et 1'851'340 francs le règlement de ses honoraires pour l'activité antérieure de promotion et de mise en valeur desdites parcelles. Le recourant a donc exigé - et obtenu - que I. _____ fasse établir par la O. _____, après avoir lui-même ouvert un compte dans les livres de cette dernière, un chèque bancaire de 2'101'340 francs tiré sur son compte à la N. _____. Quoi qu'il en soit de la sécurité de cette garantie, le recourant, rassuré par son banquier, s'est dit satisfait. Alors que les parties s'apprêtaient à signer l'acte de vente final, auquel le recourant devait intervenir en qualité de renonçant, le notaire H. _____ l'a informé, à la faveur d'un entretien téléphonique, de ce que K. _____ - que le recourant ne connaissait au demeurant pas - cosignerait l'acte de vente en qualité d'acquéreur aux côtés de I. _____. Pour le recourant, l'essentiel consistait en ce que les garanties exigées de I. _____ aient été satisfaites; il n'a donc vu aucun inconvénient à ce que K. _____ intervienne à l'acte de vente; cela lui était du reste indifférent. cc) Ainsi, le recourant a cédé le droit d'emption à I. _____, puisque la personne du cessionnaire ne fait plus aucun doute dans le cas d'espèce. Dans ces conditions, il importe peu que la convention du 24 juin 1988 ait été et ou non annulée. Certes, on peut relever que les parties se sont finalement bornées à ajouter au contenu de la convention du 24 juin 1988, qu'elles ont du reste exécutée, une condition supplémentaire à savoir la garantie irrévocable du versement de 2'101'340 francs; le recourant et I. _____ n'en ont pas moins passé, par actes concluants, une nouvelle convention de cession le 19 juillet 1988. Dès pièces produites, il ressort en effet qu'à cette dernière date, I. _____ a fait établir par la N. _____ deux chèques de banque, l'un no 1*****, d'une valeur de 8'898'660 francs, à l'ordre du notaire H. _____, l'autre, no 2*****, d'une valeur de 2'101'340 francs, à son ordre; or, ce second chèque a été crédité sur le compte ouvert le même jour par I. _____ à la O. _____ et débité de son compte à la N. _____. Le recourant a précisé en audience qu'il avait à ces instants reçu de son banquier l'assurance que les fonds attendus étaient arrivés; dès lors, on peut en déduire que son compte a bien été crédité à due concurrence le même jour. Ainsi, démonstration est faite que deux actes distincts ont successivement été conclus, la cession préliminaire du recourant à I. _____, tout d'abord, puis la cession, à hauteur de 45%, de celui-ci à K. _____, ensuite, avant que ceux-ci n'acquiescent finalement de l'hoirie B. _____ la propriété des immeubles de X. _____. c) La réalisation économique ultérieure par le recourant du droit d'emption qui lui a été conféré fait que son acquisition originaire devient imposable. C'est du reste l'objet du bordereau du 11 octobre 1988 fixant un demi-droit de 146'827 fr.85 (8'898'660 fr.: 2 x 3,3%), dont le recourant s'est déjà acquitté. aa) En revanche, la seconde opération, à savoir la cession du recourant à I. _____ n'a, à ce jour, pas été imposée; on observe qu'elle ne l'aurait jamais été si celui-ci avait acquis seul les immeubles de X. _____. Or, on sait que I. _____ a finalement cédé une partie de son droit, à hauteur de 45%, à K. _____ avant d'acquiescer les immeubles en copropriété; la valeur économique du droit d'emption a donc été réalisée une seconde fois, à due concurrence de la part de K. _____ toutefois. A

teneur de l'acte de vente annexé à la déclaration, le recourant a, certes, renoncé à son droit en faveur des deux susnommés contre le versement d'une somme de 250'000 francs; ceux-ci ayant acquis les immeubles en propriété, il en résultait dès lors que la cession par le recourant de son droit n'était pas imposable. Or, ultérieurement, il s'est avéré que le recourant, d'une part, avait au préalable cédé son droit à I. _____ seul, d'autre part, touché 2'101'340 francs au total en contrepartie de cette cession. Ainsi, la découverte par l'ACI de ce fait nouveau justifie la perception d'un rappel d'impôt. bb) Dans sa réponse (§ 7), l'ACI précise que l'appel en solidarité du recourant ne concerne que le rappel de droit de mutation dû par I. _____ lors de la vente du 20 juillet 1988; pour être encore plus précis, on relèvera que, dans sa décision du 2 juin 1998, l'ACI se borne à lui réclamer 83'531 fr.25. Il s'agit du premier des deux droits dont I. _____ doit s'acquitter, soit celui ayant trait au droit d'emption qu'il a acquis du recourant et dont l'imposition a été différée jusqu'au moment où ce droit est cédé, même pour partie, à un tiers, à savoir K. _____. Or, le recourant ayant lui-même cédé son droit à I. _____, force est de constater qu'il est donc bien partie à la convention dont la conclusion génère la perception d'un droit de mutation. d) Quant à l'assiette du droit de mutation, on relève que le montant de 250'000 francs, en contrepartie du versement duquel le recourant a renoncé à l'exercice de son droit, figure, certes, dans l'acte notarié du 20 juillet 1988 et a été déclaré, de même que sa cause, à l'autorité fiscale. Celle-ci ne pouvait toutefois statuer, dans sa décision du 11 octobre 1988 entrée en force, en parfaite connaissance de cause, à partir du moment où, jusqu'à la découverte par elle des éléments soustraits à sa connaissance, elle pouvait partir du principe que ce transfert économique n'était pas imposable, les cessionnaires ayant eux-mêmes acquis la propriété de l'immeuble. Dans ces conditions, on doit pouvoir admettre que l'autorité fiscale est fondée à inclure ce montant, que le recourant a perçu, dans le rappel d'impôt. C'est donc à juste titre que ce dernier porte, eu égard à la soustraction à laquelle le recourant a au demeurant participé, non seulement sur la différence celée, à savoir 1'851'340 francs, mais également sur la somme de 250'000 francs. La décision attaquée devra donc être modifiée sur ce point, l'assiette du droit de mutation portant sur un montant de 2'101'340 francs. Certes, le recourant n'a pas contesté l'amende qui lui a été infligée et qui a été calculée en fonction d'une assiette imposable de 2'351'340 fr. aa) Cela étant, pour que la somme de 2'101'340 francs puisse être prise en considération dans l'assiette du droit, il faut encore que celle-ci entre dans le champ d'application de l'art. 6 LMSD. On n'a guère d'hésitation s'agissant des 250'000 francs qui représentent la contrepartie directe de la cession du droit. En revanche, le recourant conteste la prise en compte du montant de 1'851'340 francs qui, selon lui, rémunère son activité de promotion des immeubles; pour l'autorité intimée, mais elle ne s'en explique guère, il s'agirait toutefois là d'une prestation accessoire à la charge de l'acquéreur et visée par l'alinéa 3 de dite disposition. Le recourant a précisé qu'il s'était livré, plusieurs mois durant, à des études financières en vue de permettre la mise en valeur des deux parcelles afin qu'un projet important puisse y être réalisé par un ou plusieurs promoteurs. Dans l'esprit du recourant, il s'agissait d'honoraires que l'acquéreur devait lui régler; l'hoirie B. _____ n'entendait pas en effet déboursier la moindre somme ni à ce titre, ni à titre de commission. Ayant trouvé en la personne de I. _____ un promoteur intéressé, il a exigé de celui-ci le règlement de la somme de 1'851'340 francs à titre d'honoraires. Le recourant a expliqué en audience que la garantie du règlement de cette somme était l'une des conditions préalables à la cession à I. _____ du droit d'emption. bb) Ce montant apparaît donc comme indissolublement lié à la réalisation finale de l'affaire. Aucun contrat préalable ne liait les parties (p. ex.: mandat, contrat

d'entreprise) par lequel I. _____ aurait chargé le recourant de travaux bien définis de mise en valeur; en l'occurrence, il s'est uniquement agi pour les parties de rémunérer des travaux de mise en valeur, engagés à l'initiative du recourant et dont la valorisation économique ne pouvait se réaliser qu'au travers de la conclusion de l'affaire. Dès lors, on a bien affaire ici à une prestation accessoire du prix de vente, prestation principale, mise à la charge de l'acquéreur au sens de l'art. 6 al. 3 LMSD (l'on se trouve ici dans une hypothèse très proche de celle où la commission due au courtier du vendeur est mise à la charge de l'acquéreur; dans ce dernier cas l'on se trouve clairement en présence d'une prestation accessoire au sens de la règle précitée; v. Thomas, op. cit., p. 219 et ss). On relève du reste qu'initialement, dans la convention annulée par les parties, le recourant devait recevoir, en contrepartie de la cession de son droit, la somme de 2'101'340 francs, sans qu'il soit distingué entre le prix de sa renonciation de celui de son activité antérieure; ce n'est que postérieurement, lorsque les négociations ont repris entre elles, que cette distinction a été faite. e) Ainsi au vu de ce qui précède, si, quant au principe, la décision attaquée doit être confirmée, elle n'en sera pas moins réformée puisque l'assiette de l'impôt doit être recalculée de la façon suivante: 8'898'660 francs (prix de vente) + 2'101'340 francs : 2 x 45% (part K. _____), soit 2'475'000 francs. Le droit de mutation dû solidairement par le recourant et I. _____ est donc de 81'675 francs (3,3%). 3. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à admettre très partiellement le recours. a) La décision attaquée sera réformée en ce sens que le droit de mutation dû par le recourant est de 81'675 francs. b) Un émolument, arrêté à 4'000 francs, sera mis à la charge du recourant qui succombe sur la quasi totalité de ses griefs; au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.

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