

VD_OMNI FI.2001.0001 vom 23. April 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-04-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0001

FR: VD_OMNI FI.2001.0001 du 23 avril 2001

IT: VD_OMNI FI.2001.0001 del 23 aprile 2001

Regeste

c/ACI | Cession du droit d'acquérir à un nommable exonérée, le cédant ayant apporté la preuve qu'il agissait en vertu d'un mandat oral que le cessionnaire lui avait confié, avant de conclure la promesse de vente, et dans l'intérêt de celui-ci.

Erwägungen

E. 32

al. 2 CO) ou en son propre nom mais pour le compte d'un tiers (représentation indirecte). Dans les deux situations, le contrat ne lie que les parties; la représentation indirecte se distingue cependant en ce que le contrat ne déploie des effets directs à l'égard du représenté qu'en vertu d'une cession de créance ou d'une reprise de dette postérieure à la conclusion du contrat (art. 32 al. 3 CO; v. ATF 126 III 59, cons. 1b; 100 II 200, cons. III/8a). Or, dans l'arrêt FI 97/015, le tribunal a estimé que le cédant avait rapporté la preuve qu'il agissait, lors de la signature de la promesse de vente, en qualité de mandataire du futur acquéreur; aussi a-t-il exonéré la cession du droit d'emption à ce dernier. On cite intégralement le passage topique du considérant premier de ces deux arrêts : "(...) 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. (...) " De ces développements, on retire en substance que le contribuable doit, pour échapper à l'imposition, démontrer, sans ambiguïté aucune, qu'il agissait, lors de la conclusion de la promesse de vente, non pas en son nom propre mais bien en vertu d'un mandat confié par le futur acquéreur. On rappelle à cet égard que le mandat ne requiert pas la forme écrite et peut être formé oralement, par actes concluants (cf., parmi la nombreuse littérature, Pierre Engel, Contrats de droit suisse, Berne 1992, p. 448). Cette situation, pour le cas où elle serait prouvée, ne génère en effet pas la perception d'un demi-droit de mutation, dans la mesure où les parties sont convenues, antérieurement à la signature de cet acte, que le contribuable n'acquière pas un droit propre sur le bien-fonds destiné ultérieurement à changer de propriétaire, mais agisse dans l'intérêt du futur acquéreur (ibid., p. 451). A défaut, on présumera que le contribuable a bel et bien cédé à un tiers le droit dont il disposait sur l'immeuble, situation qui, elle, génère la perception du demi-droit.

2. A la lumière de ce qui précède, le tribunal fait, dans le cas d'espèce, plusieurs constatations. a) On retire de ses explications que l'idée de X. _____ était, même s'il se défend d'avoir agi en qualité de promoteur, de valoriser la portion de la parcelle n° 1 de A. _____ sise en zone constructible, compte tenu de la situation exceptionnelle de cette dernière. Il aurait offert un prix global au notaire de Luze, tout en précisant à celui-ci qu'il ne voulait pas acquérir lui-même; son intention était de fractionner cette portion en quatre parcelles et de constituer sur chacune d'elles une propriété par étages par deux lots à parts égales. Il aurait en outre appris du notaire de Luze la possibilité de recourir à la désignation de nommables dans l'acte et ses conséquences du point de vue du droit de mutation. Aussi, à un moment donné, le recourant a fourni au notaire une liste de personnes intéressées à cette acquisition, dont I. _____. Le recourant a cependant expliqué que les hoirs B. _____, d'une part, désiraient vendre ce terrain d'un seul tenant, sans avoir préalablement à le fractionner, d'autre part, ne souhaitaient traiter qu'avec un seul et unique interlocuteur. Dans ces conditions, X. _____ s'est résolu, formellement à tout le moins, à s'engager lui-même vis-à-vis des hoirs à acquérir la portion constructible de cette parcelle, tout en se réservant la possibilité de désigner ultérieurement des nommables. Certes, le recourant a entrepris à son nom la procédure en vue de l'obtention du permis de réaliser les villas sur cette parcelle; cette circonstance ne permet pas toutefois encore d'exclure qu'il ait agi dans l'intérêt de ses clients. b) Le recourant soutient en effet avoir eu, avant de signer, des clients intéressés à acquérir des lots sur les quatre PPE à constituer. Il pourrait s'agir des quatorze nommables expressément cités dans la promesse de vente, dont I. _____. ; mais l'idée était aussi de démontrer par là aux hoirs B. _____ qu'il avait des clients intéressés, ce qui devait assurer le succès de l'opération. Certes, le recourant admet ne pas avoir conclu des contrats de mandat écrits avec des tiers intéressés, à tout le moins avant la signature de la promesse de vente du 3 juin 1996. Il explique qu'à partir du moment où un tiers lui fait part de son intérêt pour l'objet, il va de l'avant, sur la base du principe de la confiance. Cet élément ne suffit pas encore à retenir l'existence d'un mandat en l'occurrence; le recourant n'est cependant pas déchu du droit de démontrer en cours de procédure qu'il agissait bien en

qualité de représentant, même s'il s'est affranchi des règles posées par la circulaire précitée n° 42, le but de cette dernière étant de faciliter à cet égard l'administration de cette preuve. A cet égard, le recourant a tout d'abord versé au dossier la correspondance de I. _____, datée du 26 février 2001, dont on retire effectivement qu'un mandat oral lui avait été confié avant la passation de l'acte du 3 juin 1996. L'audition de I. _____ par le tribunal est en second lieu venue confirmer cette constatation; on en retire, d'une part, que le futur lot acquis par le témoin avait été défini avec le recourant avant que celui-ci ne s'engage vis-à-vis des hoirs B. _____, d'autre part, que le témoin, qui a toujours eu l'intention d'acquérir, a autorisé le recourant à le désigner parmi les nommables. Dès lors, il ne fait guère de doute que le recourant agissait bien, lors de la signature le 3 juin 1996 de la promesse de vente, en vertu d'un mandat oral, dans l'intérêt de I. _____ notamment. Certes, il reste que le recourant a, formellement du moins, acquis un droit propre sur l'immeuble qu'il a ultérieurement cédé à I. _____ à concurrence des millièmes de PPE que celui-ci devait acquérir. Or, cette cession est, on l'a vu, inhérente à la représentation indirecte; sans elle, la promesse de vente n'aurait pas eu d'effet à l'égard de I. _____. c) L'autorité intimée objecte à l'exonération du demi-droit de mutation dans le cas d'espèce le fait que treize des quatorze nommables désignés dans l'acte du 3 juin 1996 n'ont finalement pas acquis les lots à constituer puisque X. _____ a finalement cédé son droit à sept personnes non expressément désignées dans cet acte. Elle en déduit que c'est bien en vue d'éluider l'impôt que le recourant a sciemment désigné - peut-être à leur insu - un nombre important de personnes dans la promesse de vente, puisant selon toute vraisemblance dans son carnet d'adresses; or, une telle conclusion est hâtive. On gardera à l'esprit que huit lots de PPE devaient être ultérieurement constitués sur cette parcelle, sans compter la bande de terre acquise par R. _____ pour agrandir son domaine. Le recourant devait ainsi trouver huit acquéreurs potentiels au moins pour réussir son opération de mise en valeur. Il n'est dès lors pas déraisonnable de penser que quatorze personnes - on retiendra à cet égard que chaque couple ne compte que pour un seul client - aient effectivement pu s'intéresser à cet objet que le recourant a décrit, sans être contredit, comme exceptionnel. Par ailleurs, X. _____ expose que les négociations avec l'hoirie B. _____ ont duré près d'une année, de sorte qu'entre-temps, treize des quatorze nommables désignés, soit se sont désistés, soit ont hésité au dernier moment. A l'en croire, il aurait donc trouvé sept nouveaux acquéreurs entre le 3 juin 1996, date de signature de la promesse de vente, et le 11 décembre 1996, date à laquelle la dernière cession en faveur des acquéreurs finaux a été signée. Quoi qu'il en soit, le recourant n'a jamais soutenu qu'en dehors de I. _____, il détenait un mandat des acquéreurs finaux lors de la signature de la promesse de vente. L'essentiel est finalement de constater qu'il n'y a, à tout le moins à l'égard de I. _____, aucun indice concret d'abus de sa part. d) En audience, le recourant a en outre expliqué qu'il conservait, nonobstant les mandats qui lui étaient confiés, la liberté de choisir les acquéreurs finaux. L'ACI voit dans cette explication l'aveu même de la part du recourant qu'il n'agissait pas exclusivement dans l'intérêt d'autrui mais, au contraire, qu'il gardait, jusqu'à la cession, la maîtrise totale de l'objet. Du reste pour elle, l'exonération ne peut se concevoir dans une situation d'incertitude; le mandant doit, préalablement à la conclusion de la promesse de vente s'engager de façon ferme vis-à-vis du mandataire. Or, l'ACI cherche vainement la trace d'un tel engagement en l'occurrence. Le tribunal ne saurait partager cette opinion. Il a été rappelé, dans l'arrêt FI 97/015 précité, que la promesse de vente impliquait par définition une incertitude; à supposer en effet que le représenté soit engagé de façon ferme avant que le représentant ne passe la promesse de vente, il n'y aurait alors guère de sens à conclure ce

dernier acte, le représenté pouvant s'engager lui-même vis-à-vis du vendeur. En réalité, l'ACI consacre, par cette opinion, une condition supplémentaire par rapport au contenu de sa circulaire n° 42, ce qui a pour effet de restreindre le champ d'application de l'exonération de façon contraire au vœu du législateur. Quant à la liberté que s'octroierait le recourant d'attribuer les lots de PPE et de choisir lui-même les acquéreurs finaux, elle n'est pas incompatible avec le but du mandat. A supposer que le recourant se soit réservé la possibilité de contracter au dernier moment avec un tiers plus offrant, on devrait effectivement admettre avec l'ACI qu'il n'agit plus dans l'intérêt de ses mandants. En l'occurrence, on retient de ses explications que le recourant veut simplement s'assurer, ce faisant, de ce que ses clients cohabiteront en bon voisinage dans le futur quartier de villas qu'il est chargé de réaliser. Il serait donc excessif de retenir que cette condition exclut l'existence d'un mandat dans le cas d'espèce. e) Dans ces conditions, le tribunal arrive à la conclusion que le recourant a rapporté, à satisfaction de droit, la preuve qu'il agissait bien en vertu du mandat que I. _____ lui avait confié, en signant la promesse de vente du 3 juin 1996. Il en résulte que la cession du 10 juillet 1996 doit être exonérée du demi-droit de mutation. 3. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à admettre le recours et à annuler la décision attaquée. Au surplus, le présent arrêt sera rendu sans frais.

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