

VD_OMNI FI.2004.0108 vom 15. Dezember 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-12-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0108

FR: VD_OMNI FI.2004.0108 du 15 décembre 2004

IT: VD_OMNI FI.2004.0108 del 15 dicembre 2004

Regeste

Administration cantonale des impôts | La cession, respectivement la renonciation au droit d'acquérir, résultant d'une promesse de contracter conclue pour soi et/ou son nommable, génère la perception d'un droit de mutation lorsqu'elle n'intervient pas à titre gratuit; tel est notamment le cas lorsque le cédant se fait rembourser par le cessionnaire, nommable, une partie des frais auxquels il a été exposé.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 27.12.2004 FI.2004.0108

Administration cantonale des impôts | La cession, respectivement la renonciation au droit d'acquérir, résultant d'une promesse de contracter conclue pour soi et/ou son nommable, génère la perception d'un droit de mutation lorsqu'elle n'intervient pas à titre gratuit; tel est notamment le cas lorsque le cédant se fait rembourser par le cessionnaire, nommable, une partie des frais auxquels il a été exposé.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF du 15 décembre 2004 Composition M. Etienne Poltier, président; M. André Donzé et M. Marc-Etienne Pache, assesseurs ; M. Patrick Gigante, greffier recourante X. _____ SA, à 1*****, représenté par Z. _____ SA, à Carouge GE, autorité intimée Administration cantonale des impôts , à Lausanne I Objet Recours X. _____ SA c/ décision de l'Administration cantonale des impôts du 31 août 2004 (droit de mutation sur la cession du droit d'acquérir une part de la parcelle 2***** à 1*****) Vu les faits suivants A. _____ Par acte notarié Claude Bally et Jean-Jacques de Luze du 19 septembre 2002, A., B. et C. Y. _____ ont conclu avec X. _____ SA une promesse de vente de la parcelle n° 2***** au cadastre communal de 1*****, valable jusqu'au 30 septembre 2003. X. _____ SA a promis d'acquérir cette parcelle « pour elle-même ou son nommable » (acte notarié, p. 2). Cette promesse de vente a été subordonnée à l'octroi, notamment, d'un permis de construire. Les parties ont arrêté un prix de vente de 321'440 francs, un acompte de 32'000 francs ayant été versé par X. _____ SA. La promesse de vente a en outre été garantie par un droit d'emption en faveur de la société promettante-acquéreuse. En outre, à teneur du chiffre 14 dudit acte : « La promettante-acheteuse a déclaré agir pour une société à responsabilité limitée qui est désignée comme nommable pour acquérir la parcelle objet du présent acte, pour autant que le permis de construire réservé sous chiffre un ci- _____ dessus ait été délivré. Cette société à responsabilité limitée s'appellera Z. _____ s Sàrl. La promettante-acheteuse déclare agir au présent acte pour le compte de cette _____ future société. Le nommable désigné devra respecter toutes les clauses et conditions du présent _____ acte. Un éventuel demi-droit de mutation qui sera prélevé sur la cession du droit _____ d'acquérir sera à la charge de la promettante-acquéreuse.» Par acte notarié Bally et de Luze du 23 septembre 2003, cette promesse de vente a été prorogée au

29 février 2004. Toujours par acte notarié Bally et de Luze, X. _____ SA a désigné, le 6 novembre 2003, Z. _____ S.à.r.l. (cette dernière a été transformée en société anonyme le 22 juin 2004, à teneur de son inscription au Registre du commerce du canton de Genève) en qualité de nommable, à concurrence d'une part de propriété de 330/1000 èmes de la parcelle n°2***** de 1***** , pour un prix de 160'000 francs. X. _____ SA a déclaré vouloir acquérir le solde, soit 670/1000 èmes . Enfin, par acte notarié des précités du 6 novembre 2003, les consorts Y. _____ ont vendu l'immeuble susdésigné aux sociétés X. _____ SA et Z. _____ S.à.r.l. au prix de 321'440 francs. B. _____ Le 24 mai 2004, l'Office d'impôt des personnes morales a notifié à la société X. _____ SA une décision de taxation définitive du droit de mutation ensuite de la cession par elle d'une part de 330/1000 èmes sur l'immeuble de 1***** à Z. _____ S.à.r.l., en raison de la contreprestation due par cette dernière. Par courrier du 1 er juin 2004, Z. _____ S.à.r.l. a interjeté une réclamation contre cette taxation. Le 23 juillet 2004, elle a refusé d'entrer en matière sur la proposition de règlement qui lui a été faite et a confirmé qu'elle agissait pour le compte de la société X. _____ SA et a joint une procuration à cet effet. Par décision du 31 août 2004, l'Administration cantonale des impôts (ci-après : ACI), à qui la réclamation avait été entre-temps transmise comme objet de sa compétence, a rejeté celle-ci et a confirmé la décision attaquée. C. _____ En temps utile, X. _____ SA, par la plume d'Z. _____ S.à.r.l., s'est pourvue auprès du Tribunal administratif contre la décision sur réclamation, en concluant à son annulation. L'ACI conclut, pour sa part, au maintien de la décision attaquée. Considérant en droit 1. _____ 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/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Berne 1966, 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'impôt (ci-après: CCRI; par exemple arrêt 90/024 du 2 octobre 1991) que le Tribunal administratif (arrêts FI 1993/0099 du 28 décembre 1993; FI 1993/0134 du 27 juin 1994; FI 1994/0115 du 16 juin 1995) ont précisé à réitérées reprises qu'il s'agissait d'un impôt formel frappant toute opération conclue qui réunit les deux conditions précitées. a) Dans l'arrêt FI 1995/0075 du 10 janvier 1996 (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 demeurait 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, disposition dont on rappelle le contenu: « 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 _____ située 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. » En revanche, 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'éluider 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).

b) La question principale consiste dans chaque cas à déterminer l'opération frappée d'un droit de mutation. La cession à titre onéreux du droit d'acquérir un immeuble fait partie des actes qualifiés de transfert au sens économique et est assimilée dans une certaine mesure à un transfert immobilier générant le droit de mutation. Toutefois, ce n'est pas uniquement la cession au sens strict, soit celle résultant des articles 164 et ss CO, du droit d'emption qui constitue le fait générateur de la taxation ; celle-ci sera imposable lorsque deux conditions sont réunies; d'une part, la valeur de l'immeuble doit être mobilisée en faveur du bénéficiaire, d'autre part, celui-ci doit réaliser cette valeur en cédant à son tour à un tiers le droit acquis. L'acquisition du droit d'emption par un tiers constitue ainsi le fait générateur de l'impôt (cf. plus particulièrement sur le traitement fiscal de cette opération, arrêts FI 1998/0087 du 7 décembre 1998, confirmé par ATF 2P.31/1999 du 20 avril 1999, in RDAF 1999 II 52 ; FI 1997/0116 du 14 mai 1998 ; v. également, CCRI, arrêt FI 90/01 du 7 février 1991). L'assiette du droit de mutation étant la contrepartie du transfert, dans le cas d'une vente, le droit se calcule, conformément à l'art. 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 taux réduit (v. sur cette question et ses conséquences, arrêts FI 1996/0026 et 1997/0015 du 30 juin 1998). c) Il n'est pas rare cependant que, préalablement à la cession du droit d'acquérir, le cédant ait expressément déclaré dans la promesse de vente qu'il agissait pour le compte d'un nommable non désigné. Cette situation a retenu l'attention de la jurisprudence à plusieurs reprises, notamment dans les arrêts FI 1996/0026 et 1997/0015 précités et auxquels il est renvoyé. En substance, il est essentiel, pour le Tribunal administratif, de déterminer si un pouvoir de représentation sur la base et en fonction duquel agit le promettant-acquéreur préexiste au contrat générateur de droits. 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). 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 le 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. Aussi, le tribunal, dans les arrêts FI 1996/0026 et FI 1997/0015 précités, ainsi que dans l'arrêt FI 2001/0001 du 23 avril 2001 a estimé que les « cédants » avaient rapporté la preuve qu'ils agissaient, lors de la signature de la promesse de vente, en qualité de mandataires des futurs acquéreurs; dans les trois cas, il a donc exonéré la cession du droit d'emption à ceux-ci. 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 (v. sur ce point, Pierre Engel, Contrats de droit suisse, Berne 1992, p. 448 et ss, not. 451). A défaut, on présumera que le contribuable, en renonçant à acquérir, a bel et bien cédé à un tiers le droit dont il disposait sur l'immeuble, situation qui, elle, génère la perception du droit réduit (arrêt FI 2001/0001, déjà cité). d) Il est à relever cependant que, dans ces trois cas, l'exonération du droit de mutation avait été accordée parce que la cession au nommable était intervenue à titre gratuit et sans contreprestation ; en effet, le cédant n'avait tiré aucun profit de l'opération, même pas le remboursement de ses frais. Dans les trois arrêts précités, le tribunal a du reste rappelé que la circulaire n° 42 de l'ACI consacrait un régime dérogatoire, lequel ne peut, par définition, 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). 2. A la lumière de ce qui précède, le tribunal fait, dans le cas d'espèce, plusieurs constatations qui le conduisent à confirmer la décision attaquée. a) Au préalable, on constate à teneur du chiffre 14 de l'acte du 19 septembre 2002, qu'à la différence des cas jugés dans les arrêts précités, X. _____ SA a déclaré, dans la promesse de vente, agir au nom d'Z. _____ S.à.r.l. en formation. On pourrait en déduire qu'elle a uniquement agi en qualité de représentant direct, sans avoir elle-même acquis de droit sur l'immeuble. Dans le même acte toutefois, X. _____ SA a promis d'acquérir alternativement en son nom ou celui de son nommable. Dès lors, le cas soumis au tribunal en l'espèce ne se distingue pas fondamentalement de ceux jugés dans les trois derniers arrêts précités. X. _____ SA a expressément indiqué dans la promesse de vente qu'elle agissait en qualité de mandataire, au nom d'un nommable, soit Z. _____ S.à.r.l., alors en formation. Dans l'acte notarié du 6 novembre 2003, X. _____ SA a cédé 330/1000 èmes du droit d'acquérir la parcelle n° 2***** du cadastre de 1*****. b) A la différence toutefois de ces trois autres cas et comme le relève justement l'ACI, la cession au nommable n'est in casu pas intervenue à titre gratuit. En effet, cette cession a été conclue au prix de 160'000 francs, ce qui signifie que la recourante a perçu la somme de 53'925 francs, soit la différence entre 160'000 francs et 330/1000 èmes du prix de vente, 106'075 francs. Dans son pourvoi, la recourante fait valoir qu'au final, elle a été contrainte de prendre en charge d'autres frais, soit notamment les coûts administratifs liés à l'obtention d'un permis de construire et qu'au total, elle a dû assumer pour 203'334 francs de frais. Cet argument n'est pas pertinent ; dès lors que l'exonération du droit ne peut intervenir que de façon restrictive et dans des situations bien définies, il suffit en effet que le

cédant se soit fait rembourser ne serait-ce qu'une partie des frais auxquels il a été exposé pour conclure au caractère onéreux de l'opération. C'est par conséquent à juste titre qu'un droit de mutation réduit a été perçu sur l'opération ici en cause. 3. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Un émolument d'arrêt sera mis à la charge de la recourante, qui succombe. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision sur réclamation rendue le 31 août 2004 par l'Administration cantonale des impôts est confirmée. III. Un émolument d'arrêt de 500 (cinq cents) francs est mis à la charge de la société X. _____ SA. Lausanne, le 15 décembre 2004 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.