

## VD\_OMNI FI.2005.0006 vom 8. Juni 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-06-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2005.0006](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0006)

FR: VD\_OMNI FI.2005.0006 du 8 juin 2005

IT: VD\_OMNI FI.2005.0006 del 8 giugno 2005

### Regeste

X /Administration cantonale des impôts | L'exonération du droit de mutation est accordée lorsque la cession d'un droit d'acquérir intervient à titre gratuit et sans contreprestation; tel n'est pas le cas en l'occurrence, les parties ayant prévu le versement par le cédant d'un montant de 650'000 fr. au cessionnaire.

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 08.06.2005 FI.2005.0006

X /Administration cantonale des impôts | L'exonération du droit de mutation est accordée lorsque la cession d'un droit d'acquérir intervient à titre gratuit et sans contreprestation; tel n'est pas le cas en l'occurrence, les parties ayant prévu le versement par le cédant d'un montant de 650'000 fr. au cessionnaire.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 8 juin 2005 Composition M. Etienne Poltier, président; M. Alain Maillard et M. Dino Venezia, assesseurs. M. Patrick Gigante, greffier. recourant X.\_\_\_\_\_, à \_\_\_\_\_, autorité intimée Administration cantonale des impôts Objet Droits de mutation Recours X.\_\_\_\_\_ c/ décision rendue sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du 23 décembre 2004 (droit de mutation sur une cession du droit d'acquérir) Vu les faits suivants A. Par acte notarié Claude Paquier et Frank Meister du 6 juillet 2004, la compagnie d'assurances B.\_\_\_\_\_ a conclu avec X.\_\_\_\_\_ une promesse de vente de la parcelle n° 1\_\_\_\_\_ au cadastre communal de Y.\_\_\_\_\_. X.\_\_\_\_\_ a promis d'acquérir cette parcelle « pour son nommable qu'il se réserve expressément de désigner en la personne de Z.\_\_\_\_\_, à \_\_\_\_\_ » (acte notarié, p. 2). Les parties ont arrêté un prix de vente de 7'350'000 francs, un acompte de 735'000 francs ayant été versé à la signature. La promesse de vente a en outre été garantie par un droit d'emption cessible en faveur de X.\_\_\_\_\_, dont l'échéance a été fixée au 15 août 2004. Par acte notarié Claude Paquier et Frank Meister du 19 juillet 2004, X.\_\_\_\_\_ a cédé à Z.\_\_\_\_\_ le droit d'acquérir la parcelle susdésignée, aux conditions de l'acte du 6 juillet 2004, au prix de 650'000 francs. A teneur de l'acte, il est prévu que le demi-droit de mutation relatif à cette cession soit supporté par le cédant, en l'occurrence X.\_\_\_\_\_. En outre, l'avance de 735'000 francs faite par ce dernier à B.\_\_\_\_\_ lui a été remboursée par Z.\_\_\_\_\_. En date du 26 juillet 2004, Z.\_\_\_\_\_ a été inscrit au Registre foncier du district de A.\_\_\_\_\_, en qualité de propriétaire de l'immeuble en question ; celui-ci a revendu par la suite l'immeuble à un tiers. B. En date du 8 septembre 2004, l'Office d'impôt du district de A.\_\_\_\_\_ a notifié à X.\_\_\_\_\_ un bordereau de droit de mutation ensuite de la cession à Z.\_\_\_\_\_ du droit d'acquérir la parcelle n° 1\_\_\_\_\_ du cadastre communal de Y.\_\_\_\_\_ ; l'assiette du droit a été arrêtée à 3'675'000 francs et le droit fixé à 121'275 francs (3,3%). Par courrier du 5 octobre 2004, X.\_\_\_\_\_ a interjeté une réclamation contre ce bordereau ; il a reconnu devoir

s'acquitter d'un demi-droit sur le prix convenu avec Z.\_\_\_\_\_ pour la cession (650'000 francs), mais conteste être imposable pour le surplus. La réclamation, maintenue, a été transmise à l'Administration cantonale des impôts (ci-après : ACI) comme objet de sa compétence ; celle-ci a proposé au contribuable de maintenir la décision attaquée. X.\_\_\_\_\_ s'est prévalu à cette occasion de la convention de société simple qu'il a conclue le 8 juillet 2004 avec Z.\_\_\_\_\_, dont il ressort que les deux associés sont propriétaires à parts égales des immeubles de Y.\_\_\_\_\_. L'article premier précise à cet égard que Z.\_\_\_\_\_ seul est inscrit au registre foncier, X.\_\_\_\_\_ intervenant à titre « sous-participant ». En outre, à l'article 5, Z.\_\_\_\_\_ désigne X.\_\_\_\_\_ pour engager la société simple par sa signature et « le mandate d'ores et déjà pour revendre les immeubles au prix minimum de CHF 9'250'000. ». Pour X.\_\_\_\_\_, cette convention démontrerait qu'il est demeuré dans l'opération jusqu'à la fin de la revente des immeubles à un tiers ; il soutient ainsi que la taxation du 8 septembre 2004 est injustifiée. Par décision du 23 décembre 2004, l'ACI a cependant rejeté la réclamation. C. En temps utile, X.\_\_\_\_\_ s'est pourvu auprès du Tribunal administratif contre la décision sur réclamation dont il demande l'annulation. Il a notamment produit la copie d'une correspondance que lui a adressée l'Office d'impôt du district de \*\*\*\*\* le 16 septembre 2004 et dont il ressort que sa part au gain résultant de la revente de la parcelle n° 1\*\*\*\*\* de Y.\_\_\_\_\_ a été fixée à 465'205 francs, montant devant figurer dans sa déclaration 2004 s'agissant d'une opération immobilière professionnelle. L'ACI a conclu, pour sa part, au rejet du recours et au maintien de la décision attaquée. Considérant en droit 1. Le recourant conteste l'imposition de la cession à Z.\_\_\_\_\_ du droit d'acquérir la parcelle n° 1\*\*\*\*\* du cadastre communal de Y.\_\_\_\_\_. a) On rappelle que l'impôt sur les mutations est un impôt 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/Schärner, 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. aa) 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 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, 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.» Cette disposition consacre la volonté claire du législateur de frapper les transferts au sens économique du terme. 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. Bulletin du Grand Conseil, 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 l'art. 2 al. 2 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) . 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'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, 4<sup>ème</sup> éd., Berne 2001, p. 86, § 31). bb) 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 516 et 527 ; FI 1997.0116 du 14 mai 1998 ; v. également, CCRI, arrêt FI 90/01 du 7 février 1991). cc) 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. Cette situation a retenu l'attention de la jurisprudence à plusieurs reprises, notamment dans les arrêts FI 1996.0026 et 1997.0015, tous deux du 30 juin 1998 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). 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. dd) 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). A la différence toutefois de ces trois autres cas, le tribunal, dans l'arrêt FI 2004.0108 du 15 décembre 2004, a refusé l'exonération du fait que la cession au nommable n'est in casu pas intervenue à titre gratuit ; il a rappelé qu'il suffisait 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. b) Dans le cas d'espèce, si l'on analyse le cas d'espèce à la lumière des travaux préparatoires de la LMSD - ce qui est justifié puisque l'art. 2 al. 2 LMSD ne restitue pas le sens véritable de la disposition voulue par le législateur (v. ATF 2P.31/1999, déjà cité) -, il apparaît que le droit de mutation litigieux porte sur la cession du droit d'acquérir du recourant à Z.\_\_\_\_\_. Or, un motif dirimant s'oppose d'emblée à l'exonération du droit de mutation et conduit le tribunal à maintenir l'imposition ; la cession au nommable n'est pas intervenue à titre gratuit. D'une part, en effet, cette cession du droit d'acquérir prévoit le versement par Z.\_\_\_\_\_ d'un montant de 650'000 francs, montant sur lequel le recourant lui-même reconnaissait du reste, devant l'autorité de taxation, devoir un demi-droit de mutation. D'autre part, cet acte prévoit également le remboursement par Z.\_\_\_\_\_ au recourant de l'acompte versé au promettant-vendeur. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a confirmé que cet acte générerait la perception d'un droit de mutation. 2. Le recourant s'en prend essentiellement à l'assiette du droit qui lui est réclamé ; celui-ci a en effet été calculé sur le prix convenu avec B.\_\_\_\_\_, soit 7'350'000 francs. a) 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 (ou le renonçant ; v. sur cette question et ses conséquences, arrêts FI 1996.0026 et FI 1997.0015, déjà cités). b) Dès l'instant où il a été démontré que la cession litigieuse a été conclue à titre onéreux, un droit de mutation est dû. En revanche, le tribunal estime que l'option formelle choisie par l'autorité de taxation pour déterminer l'assiette du droit, confirmée par l'autorité intimée, doit être complétée. aa) En application de l'art. 8 al. 2 LMSD, l'autorité de taxation a effet pris en considération, comme assiette du droit, la moitié du prix convenu à teneur de la promesse de vente du 6 juillet 2004, soit 3'675'000 francs. Or, on a vu au considérant

précédent que le transfert d'un droit visé à l'art. 2 al. 2 LMSD s'appréciait sous une approche économique. Dans cette hypothèse, la forme juridique des relations d'où provient la matière imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal (v., notamment, Ryser/Rolli, op. cit., pp. 79-80). Dès lors, l'autorité intimée ne pouvait se contenter, comme elle l'a fait, d'une approche purement formelle ; elle se devait, compte tenu des relations contractuelles entre le recourant et Z. \_\_\_\_\_, de poursuivre son raisonnement. Il n'est pas pour autant certain, cela étant, que la décision attaquée puisse être modifiée. Le recourant soutient en effet qu'il est demeuré dans l'opération jusqu'à cette revente ; il a du reste réalisé une part au gain à l'occasion de cette revente qu'il devra, en sa qualité de professionnel de l'immobilier, déclarer. On pourrait dès lors se demander si l'assiette du droit de mutation ne doit pas se limiter ici à la moitié du droit d'acquies auquel le recourant a économiquement renoncé et si le droit de mutation dû par celui-ci peut être calculé sur la somme de 1'837'500 francs (1/2 de 3'675'000 francs). bb) Il est vrai que, dans leur convention du 8 juillet 2004, les parties ont prévu en l'occurrence que Z. \_\_\_\_\_ seul serait inscrit au registre foncier. Sur le plan externe, elles sont ainsi convenues de ce que le recourant agirait exclusivement au nom d'un nommable, sans avoir acquis lui-même de droit propre, alors que, sur le plan interne, celui-ci a conservé une part au gain résultant de la vente de cet immeuble. Les parties ont ainsi conclu leur transaction en la forme d'une société simple. Cette convention porte, certes, une date postérieure à celle de la signature de la promesse de vente ; il n'y a toutefois pas lieu de douter que l'accord entre le recourant et Z. \_\_\_\_\_ préexistait à l'acte du 6 juillet 2004, puisque ce dernier y figurait déjà en qualité de nommable. Comme le relève l'ACI, il n'est toutefois pas possible, vu l'art. 656 al. 1 CC et ses conséquences, de considérer que les deux associés étaient propriétaires en mains communes de l'immeuble. Dès lors, sous l'angle formel, les parties à la convention de société simple auraient sans aucun doute dû prévoir l'inscription des deux associés au registre foncier pour que l'on puisse suivre le raisonnement du recourant. Sous une approche économique, cette convention a pour conséquence principale que, par l'effet de son association avec Z. \_\_\_\_\_, le recourant a acquis intuitu personae une créance lui permettant de revendiquer auprès de ce dernier la moitié du gain obtenu lors de la revente ultérieure de l'immeuble. Cette créance fait du reste partie du revenu qu'il réalise en qualité de professionnel de l'immobilier, raison pour laquelle il a été invité à le déclarer. Ce droit personnel au gain n'est cependant nullement opposable aux tiers et on ne voit pas, ce qui apparaît comme décisif pour l'assiette du droit de mutation, que le recourant ait conservé, postérieurement à la cession en faveur de Z. \_\_\_\_\_, un pouvoir de disposition quelconque sur une partie de l'immeuble, comme il tente le faire valoir à l'appui de son pourvoi. cc) On a vu ci-dessus que la notion de transfert au sens économique présupposait, pour qu'il puisse générer la perception d'un droit de mutation, la réalisation successive de deux éléments, à savoir, d'une part, la mobilisation de la valeur économique de l'immeuble et, d'autre part, le transfert ou la cession de cette valeur à un tiers. Il n'est pas contesté, ni du reste contestable que la valeur économique de l'immeuble a in casu été mobilisée par la promesse de vente du 6 juillet 2004. En revanche, il n'est pas possible de retenir, comme paraît le soutenir le recourant, que cette valeur a été cédée le 19 juillet 2004 pour une moitié seulement à Z. \_\_\_\_\_ ; au contraire, force est d'admettre que ce dernier s'est procuré la totalité du droit d'acquies l'immeuble, droit qu'il a du reste exercé avant de revendre ultérieurement le bien-fonds à un tiers. Dans ces conditions, c'est à juste titre que le droit qui lui est réclamé a été calculé sur le prix convenu avec B. \_\_\_\_\_, soit 7'350'000 francs.

3. Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à rejeter le recours et à

confirmer, par substitution de motifs, la décision attaquée. Le recourant succombant, un émolument d'arrêt sera mis à sa charge. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du 23 décembre 2004 est confirmée. III. Un émolument d'arrêt de 5'000 (cinq mille) francs est mis à la charge de X.\_\_\_\_\_. Lausanne, le 8 juin 2005 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.