

VD_OMNI FI.2006.0012 vom 29. September 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-09-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0012

FR: VD_OMNI FI.2006.0012 du 29 septembre 2006

IT: VD_OMNI FI.2006.0012 del 29 settembre 2006

Regeste

X./ ADMINISTRATION CANTONALE DES IMPÔTS Office d'impôt des, Administration cantonale des impôts | Les rentes liées à un droit de superficie doivent être qualifiées de prestations accessoires. Dès lors qu'elles ont déjà donné lieu à la perception du droit de mutation lors de la constitution dudit droit, ces rentes ne peuvent être à nouveau imposées lors du transfert ultérieur de ce droit de superficie. La valeur de la rente capitalisée n'entre donc pas dans le calcul de l'assiette du droit de mutation généré par ce transfert (maintien de la jurisprudence).

Erwägungen

E. 1

A titre préliminaire, il importe de s'assurer sur le plan formel que le tribunal puisse entrer en matière sur le présent recours. a) Jusqu'au 31 décembre 2000, le droit cantonal ne prévoyait pas la possibilité, connue du droit fédéral, de considérer une réclamation comme un recours lorsqu'elle est déposée contre une décision de taxation déjà motivée, ce qui permet de la transmettre directement à l'autorité de recours avec le consentement des ayants droit (art. 132 al. 2 LIFD). Depuis l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2001, cette possibilité existe, vu l'art. 186 al. 3 LI, calqué en fait sur la disposition précitée. Du reste, la doctrine admet de façon générale qu'il est possible de confier la compétence de traiter une réclamation à une autorité de recours indépendante de l'administration (v. Martin Zweifel, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Basel/Frankfurt a.M. 1997, a d art. 48 LHID, nos

E. 4

Au cas où un immeuble est vendu en même temps que le commerce ou l'industrie qui y est exploité, le contrat de vente doit porter à la fois sur l'immeuble, le mobilier de l'entreprise et les valeurs immatérielles de celle-ci. L'ensemble de ces éléments est soumis au droit sans déduction.

E. 5

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. (...) » En règle générale, le prix convenu est présumé correspondre à la valeur réelle de l'immeuble au jour du transfert générant l'imposition. Selon la doctrine, la valeur réelle ou valeur vénale est réputée celle que tout un chacun peut obtenir au cours d'une transaction portant sur l'aliénation d'un élément de l'actif se déroulant selon le cours normal des affaires (v. Emanuel Grüniger/ Walter Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, p. 385). Cette valeur doit être déterminée sur la base d'éléments objectifs, les conditions inhabituelles ou personnelles, soit tous les éléments subjectifs, ne pouvant être

pris en considération (v. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème édition, Lausanne 1998, p. 505; Manuel d'estimateur de l'Union des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles - ci-après: manuel -, édition août 1990, ch. 3.2.2.1). Dans ce contexte, n'entreront en particulier en compte ni le prix d'amateur (Liebhaberpreis), ni celui obtenu lors d'une vente urgente ou spéculative (cf. Reimann/Zuppinger/Schärner, ad 165 ZHStG, nos 60 et ss), ni celui résultant d'une procédure d'assainissement (v. arrêt FI 1998.0034 du 3 mai 2000). Cette valeur se confond avec la valeur du marché, prise en considération par la pratique lorsque le prix convenu entre les parties ne correspond en rien à la valeur vénale de l'immeuble transféré (Verkehrswert; v. sur ce point pour la doctrine, Reimann/Zuppinger/Schärner, ibid., références citées; Grüniger/Studer, ibid.; v. également la jurisprudence du Tribunal fédéral, publiée in StE 1998 A 23.1 n° 1, cons. 6a; ATF 107 III 40, cons. 3). Ainsi, lorsqu'il correspond à la valeur du marché, le prix convenu entre les parties détermine toujours l'assiette du droit (art. 6 al. 2 LMSD, deuxième phrase; v. également les travaux préparatoires de la loi, in BGC printemps 1963, p. 1032 et ss, not. 1040). Dans de nombreux cas toutefois, les parties à l'acte peuvent, dans certaines circonstances, s'être mises d'accord sur un prix qui, précisément, n'aurait pas été obtenu dans les conditions ordinaires d'une transaction immobilière; dans une situation de ce genre, il n'est pas rare que le prix finalement obtenu par l'acheteur s'écarte plus ou moins sensiblement de la valeur réelle de l'objet (v. Reimann/Zuppinger/Schärner, op. cit., ad art. 165 ZHStG, n° 60). Il peut alors s'agir d'un indice selon lequel le prix convenu n'est pas la résultante d'un marché libre. Tel sera notamment le cas lorsque les relations personnelles ou d'affaires que les parties entretiennent ont influencé à la baisse la fixation du prix ou lorsque celles-ci sont convenues d'autres contre-prestations, non expressément indiquées dans leur transaction (v. sur cette question, arrêt FI 2004.0034 du 5 avril 2005, confirmé par ATF du

E. 10

janvier 2006). cc) Par prestations accessoires, 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/Schärner, 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 contreprestations 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 1995.0075, déjà cité) ou à une clause contractuelle par laquelle l'acheteur prend possession de l'immeuble de manière anticipée, moyennant le versement une indemnité correspondant à l'occupation anticipée (arrêt FI 1996.0123 du 4 avril 1997). b) Il ressort de l'art. 2 al. 3 lit. a LMSD que la constitution d'un droit de superficie, notamment, génère, lorsqu'elle intervient à titre onéreux, la perception d'un droit de mutation. L'assiette du droit est définie à l'art. 9 LMSD dont le contenu est le suivant : «1. Les rentes, pensions, usufruits ou autres droits à des prestations périodiques qui interviennent dans le calcul du droit de mutation à titre de prix ou d'objet sont estimés pour

leur valeur capitalisée selon un barème adapté aux normes usuelles des compagnies d'assurance. 2. Ce barème est arrêté par le Conseil d'Etat. » A cet effet, l'arrêté du 19 juillet 1963 d'application de la LMSD (AMSD) prévoit à son art. 26, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 mai 2005, les dispositions suivantes : « En cas de constitution, de transfert ou d'extinction d'un droit réel restreint, au sens de l'art. 2 al. 3 let. a LMSD, comportant une prestation annuelle, la valeur du droit réel restreint est calculée selon le barème fixe ci-dessous. » aa) Sur le plan du droit civil tout d'abord, on rappellera que le droit de superficie est la servitude en vertu de laquelle une personne a la faculté « d'avoir ou de faire des constructions, soit sur le fonds grevé, soit au-dessous » (art. 779 al. 1 CC). Ce droit confère le moyen de dissocier la propriété du fonds de celle des constructions qui s'y trouvent au moment de la constitution et qui sont édifiées par la suite ; il permet donc de faire échec au principe de l'accession énoncé à l'art. 667 CC. La conséquence essentielle du droit de superficie est en effet que le titulaire de la servitude devient propriétaire des constructions et autres ouvrages établis au-dessus ou au-dessous du fonds grevé (art. 675 al. 1 CC ; cf. Paul-Henri Steinauer, *Les droits réels*, Tome III, 3^{ème} éd., Berne 2003, n° 2513, pp. 93-94, références citées). Le droit de superficie est généralement accordé moyennant une contreprestation, laquelle peut consister en un versement unique ou dans le service d'annuités ou d'autres montants périodiques. D'un point de vue économique toutefois, cette rente constitue la rétribution pour un usage de longue durée de l'immeuble, non l'intérêt du capital ou un amortissement (v. ATF 101 Ib 329, cons. 1). L'obligation de payer une rente est une dette personnelle du superficiaire ; elle ne constitue pas un élément du droit de superficie et ne lui est pas rattachée à titre d'obligation propter rem (Steinauer, op. cit., nos 2545-2546, p. 107). La rente n'est ainsi ni l'accessoire d'un droit réel, ni une obligation propter rem au sens de l'art. 730 al. 2 CC (v. ATF 127 III 300, cons. 5a/bb). Il en résulte que, lors du transfert du droit à un tiers, l'obligation de payer ne passe pas de par la loi à l'acquéreur ; le propriétaire du fonds et le superficiaire devront prévoir que ce dernier conviendra avec l'acquéreur d'une reprise de la dette de rente, ce conformément à l'art. 175 CO (Steinauer, n° 2546). Sauf convention contraire, le droit de superficie personnel est cessible et passe aux héritiers (art. 779 al. 2 CC). Le transfert subséquent du droit de superficie est un acte bilatéral conclu entre le cédant et le cessionnaire; lorsque le droit de superficie est immatriculé comme immeuble au registre foncier, le transfert doit s'effectuer selon les règles applicables pour les immeubles et le contrat de cession doit revêtir la forme authentique (Steinauer, n° 2528). Le contrat comporte en principe une convention de reprise de la dette pour la rente (art 175 CO); il ne concerne pas le propriétaire du fonds sous réserve du consentement requis par l'art. 176 CO. Lorsque le titulaire du droit de superficie a édifié un bâtiment, la cession du droit de superficie s'effectue en principe à une double condition : d'une part, le paiement d'un prix convenu entre les parties qui couvre la valeur des constructions ainsi qu'une plus-value éventuelle sur la valeur du terrain, et d'autre part, la reprise de l'obligation de payer la rente. bb) Il en résulte, s'agissant du calcul du droit de mutation, certaines incidences. Dans les arrêts FI 1996.0101 et FI 2003.0039 précités, le Tribunal administratif répond par la négative à la question de savoir s'il convient d'inclure dans l'assiette du droit de mutation la valeur capitalisée de la rente afférente au droit de superficie. Il a considéré que la reprise de l'obligation de payer la rente du droit de superficie constituait une dette personnelle; il ne s'agissait pas d'une contre-prestation de l'acheteur pour l'acquisition du droit, mais d'une charge grevant celui-ci. En outre, cette rente avait déjà donné lieu à perception lors de la constitution du droit de superficie; lors du transfert de celui-ci, le propriétaire qui l'a constitué reste titulaire de la créance; seule

l'obligation de payer la rente est transmise au cessionnaire; le cédant ne reçoit aucune contrepartie. Comme l'opération de base, consistant à créer le rapport de droit entre le créancier propriétaire du terrain et le titulaire du droit de superficie débiteur de la rente, a déjà été taxée, la perception ultérieure d'un même droit sur cette rente violerait la règle posée à l'art. 6 al. 3 LMSD. Le Tribunal administratif a ainsi jugé que le prix convenu entre les parties à la convention de cession d'un droit de superficie pour le transfert de l'immeuble et l'éventuelle plus-value admise pour la mise à disposition du terrain constituaient la base de calcul du droit de mutation au sens de l'art. 6 al. 1 et 2 LMSD. Le tribunal a par là-même estimé que la reprise de l'obligation relative à la rente ne pouvait en revanche pas être comprise dans l'assiette du droit de mutation (dans ce sens, v. Christian Brückner, *Handänderungs-Steuerbemessung aufgrund kapitalisierter Baurechtszinsen – Folge eines sachenrechtlichen Missverständnisses*, in Archives de droit fiscal 64 p. 673 ss, spécialement 690). Pour ce dernier auteur, le montant de la rente serait d'ailleurs un élément déterminant pour fixer la valeur de la parcelle de base sur laquelle le droit est constitué, et augmenterait sa valeur en cas de vente notamment, alors qu'il grève le prix du transfert du droit de superficie (op. cit., p. 691).

3. La recourante se prévaut de cette jurisprudence, dont l'ACI demande l'abandon. a) Un changement de jurisprudence ne viole pas l'art. 8 al. 1 Cst. s'il s'appuie sur des raisons objectives, telle qu'une connaissance plus exacte des intentions du législateur, la modification des circonstances extérieures, un changement de conception juridique ou l'évolution des mœurs (ATF 130 V 492 consid. 4.1 p. 495; 127 V 353 consid. 3a p. 355; 126 V 36 consid. 5a p. 40; 125 I 458 consid. 4a p. 471, et les arrêts cités). Les motifs doivent être d'autant plus sérieux que la jurisprudence à changer est ancienne (ATF 127 V 353 consid. 3a p. 355). Une pratique qui se révèle erronée ou dont l'application a conduit à des abus répétés ne peut être maintenue (ATF 127 V 353 consid. 3a p. 355; 126 V 36 consid. 5a p. 40; 124 V 124 consid. 6a, 387 consid. 4c). S'agissant de la jurisprudence du Tribunal administratif, l'art. 21 ROTA prévoit en pareil cas que : «1. Les questions juridiques de principe et les changements de jurisprudence sont discutés entre les juges et juges suppléants de la chambre concernée, ou entre tous les juges et juges suppléants si l'objet concerne plus d'une chambre. Les assesseurs sont au besoin associés à la discussion. 2. La solution adoptée, à la majorité des juges et juges suppléants, lie les sections. 3. En cas d'égalité des voix, la jurisprudence en vigueur est maintenue . » Cette procédure de coordination, mise sur pied dans le cas d'espèce, a rencontré l'aval du Tribunal fédéral (v. sur ce point ATF 2P.221/2004 du 30 juin 2005, in RDAF 2005 II 468). Elle conduit en l'espèce le Tribunal administratif à maintenir sa jurisprudence pour les raisons qui seront exposées ci-dessous. b) Au préalable, on gardera à l'esprit le caractère formel du droit de mutation ; celui-ci est déclenché par la conclusion d'un acte de transfert immobilier générant des droits pour les parties. Il est donc inexact de soutenir qu'une perception ultérieure, lors du transfert du droit de superficie, reviendrait à taxer à deux reprises la même opération. Un tel raisonnement, qui fait abstraction de ce caractère formel, se fonde pour l'essentiel sur des considérations d'ordre économique dont on sait qu'elles sont étrangères au système d'imposition prévu par la LMSD (cf. arrêt FI 1995.0075, déjà cité). A cela s'ajoute que les arrêts FI 1996.0101 et FI 2003.0039 reposent essentiellement sur l'avis de Brückner (in Archives 64 p. 673ss). Ce dernier considère que la reprise de l'obligation de payer la rente afférente au droit de superficie est une partie intégrante du droit de superficie, qui ne peut être dissociée de celui-ci, et dont la reprise ne correspond pas à une contre-prestation de l'acquéreur. Il estime, partant, que l'assiette du droit de mutation devrait être déterminée de manière identique lors du transfert de la propriété immobilière et

lors de la cession du droit de superficie, à peine de procéder à une double imposition (cf. p. 690/691). Mais il s'agit là d'une opinion doctrinale isolée et controversée (comme Brückner le reconnaît lui-même, p. 691), qui repose sur des considérations générales et non point sur une analyse du texte légal applicable (spécialement les art. 6 et 9 LMSD). En outre, la thèse qu'il défend a été expressément rejetée par le Tribunal fédéral. Dans son arrêt du 20 décembre 1978 (reproduit in: Archives 48 p. 436), relatif à une affaire grisonne portant sur la même question, le Tribunal fédéral a assimilé la constitution du droit de superficie à la vente immobilière; la rente constitue un élément analogue au prix de vente. c) Dans les arrêts FI 1996.0101 et FI 2003.0039 précités, le tribunal a estimé douteux de qualifier la reprise par le cessionnaire de la rente du droit de superficie comme une prestation accessoire. Or, contrairement à ce qui a finalement été retenu dans les arrêts du 18 février 2004, les rentes liées à un droit de superficie doivent être qualifiées de prestations accessoires ; il importe à cet égard d'opérer une distinction. Dans cette conception, les prestations accessoires exclues de l'assiette du droit selon l'art. 6 al. 3 LMSD sont celles dont la cause diffère de celle du transfert immobilier, relevant d'un autre rapport contractuel, juxtaposé au transfert, de telle sorte que l'on se trouve en présence d'un contrat composé (arrêts FI.1999.0071 du 6 avril 2000; FI. 1998.0087 du 7 décembre 1998; FI.1996.0123, déjà cité). Ainsi, il a été jugé que la prestation de l'entrepreneur ne peut être ajoutée au prix du terrain, car le contrat d'entreprise est un contrat distinct de celui de la vente (arrêt FI.1995.0075, déjà cité, consid. 4d/cc). La valeur de l'immeuble comprend le prix de vente du bien-fonds, auquel on ajoute le prix des ouvrages qui en font partie intégrante au moment du transfert, ainsi que des prestations en relation causale avec le transfert, telle que l'indemnité, le versement provisionnel ou la reprise de dette du précédent propriétaire (ibid., consid. 4e). L'obligation de payer la rente, stricto sensu, n'est pas un élément du droit de superficie et le transfert du droit de superficie intervient sans qu'une convention de reprise ne soit passée ; en pareil cas, le cédant reste débiteur de la rente à l'égard du propriétaire grevé (Steinauer, n° 2546). On peut dès lors très sérieusement se demander si la reprise de la dette de rente est une prestation accessoire qui ne relève pas d'un autre rapport contractuel, juxtaposé au transfert du droit de mutation, de telle sorte que l'on serait confronté in casu à un contrat composé. Cette question peut cependant demeurer indécise. En effet, sont de toute façon exclues de l'assiette du droit selon l'art. 6 al. 3 LMSD in fine les prestations accessoires dont l'autorité fiscale n'a pas à tenir compte si elles ont déjà donné lieu à la perception d'un droit de mutation. Or, l'autorité intimée perd de vue que, lors de l'opération initiale, soit lors de la constitution du droit de superficie, la valeur capitalisée de la rente a été incluse dans l'assiette du droit de mutation. On ne saurait par conséquent l'inclure à nouveau dans le calcul du droit lors du transfert subséquent dudit droit. Dans les arrêts FI 1996.0101 et FI 2003.0039 précités, le Tribunal administratif a justement rappelé que la perception d'un droit de mutation sur la même rente ultérieurement, lors du transfert du droit de superficie, reviendrait à taxer à deux reprises la même opération. La rente a été taxée sur la totalité de la durée du droit de superficie lors de sa constitution et une nouvelle taxation lors du transfert subséquent comprendrait une période qui a déjà été prise en considération. L'exception prévue par l'art. 6 al. 3 LMSD est précisément destinée à éviter cette « double imposition ». C'est donc le prix réellement convenu entre les parties, présumé représenter la valeur de l'immeuble (art. 6 al. 2 LMSD), qui constitue l'assiette du droit de mutation. 4. a) En l'espèce, les parties s'accordent à reconnaître que les droits de superficie constitués sur les parcelles nos 1*****à 2*****et 3*****à 4*****du cadastre communal d'5***** ont bien été

cédés à la recourante à titre onéreux. Le transfert a donc pour effet de générer la perception d'un droit de mutation, conformément à l'art. 2 al. 3 LMSD. b) Quant au calcul de ce droit, c'est à tort que les redevances capitalisées des droits de superficie, soit un montant de 1'372'878 francs, déterminé conformément à l'art. 26 AMSD ancien, ont été ajoutées au prix de vente total de 3'020'000 francs. La décision attaquée ne peut en conséquence être maintenue. 5. a) Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à admettre le recours et à annuler la décision attaquée. La cause est par conséquent renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision et calcul de l'impôt, conformément au considérant qui précède. b) Il n'y a pas lieu de statuer sur la conclusion de la recourante tendant au remboursement par l'ACI, subsidiairement l'Etat de Vaud, de son préjudice chiffré à 3'600 francs. Cette conclusion, qui relève du contentieux de nature patrimoniale, échappe en effet à la compétence du Tribunal administratif, laquelle est définie exhaustivement par l'art. 4 LJPA (v. arrêts GE 2002.0048 du 1^{er} novembre 2002 ; GE 1994.0117 du 23 mai 1997). c) Vu le sort du présent recours, les frais seront laissés à la charge de l'Etat. La recourante obtenant gain de cause avec l'assistance d'un avocat, des dépens lui seront alloués.

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