

VD_OMNI FI.2007.0008 vom 6. Mai 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-05-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0008

FR: VD_OMNI FI.2007.0008 du 6 mai 2008

IT: VD_OMNI FI.2007.0008 del 6 maggio 2008

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts | La cession d'une quote-part du droit d'acquérir, détenue en main commune, à d'autres membres d'une société simple n'entraîne pas, au plan du droit civil de transfert juridique, mais seulement une mutation économique. Par contre, au point de vue fiscal, la propriété commune est traitée comme une copropriété et la modification est imposée et l'impôt sur le droit de mutation perçu sur la valeur de la part transférée. Au surplus, la cession de la quote-part n'est pas intervenue à titre gratuit.

Erwägungen

E. 1

Le requérant conteste que la sortie de C. _____ de la société simple convenue dans l'acte du 10 octobre 2003 constitue une cession du droit d'acquérir déclenchant le prélèvement d'un droit de mutation dans la mesure où selon lui elle ne constitue pas un transfert économique disposant d'une base légale et imposable en droit fiscal vaudois. Il ressort d'autre part des échanges d'écritures que le droit de mutation litigieux n'a pas été perçu en application de l'article 2 al. 3 lit. b LMSD, mais de l'art. 2 al. 2 LMSD. Par ailleurs, l'intimée ne conteste pas que le requérant puisse remettre en cause dans le cadre de la présente procédure la décision de taxation définitive rendue le 23 janvier 2004 contre C. _____. Pour sa part, A. _____ ne conteste pas le montant du droit de mutation recherché en solidarité mais uniquement le principe de l'assujettissement à ce droit de mutation. 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 répétition 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 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.» 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'é luder 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 ème 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) 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 renonciation - cession d'une quote-part du droit d'acquérir, détenue en main commune, aux deux autres membres de la société simple, à savoir B._____ et la société 2.***** SA. Il y a tout d'abord lieu de constater, ce qui n'est d'ailleurs pas remis en cause par le recourant, que C._____, B._____ et la société 2.***** ont bien, par promesse de vente et d'achat du 27 janvier 2003 acquis, en mains communes, le droit d'acquérir la parcelle no 3.***** de la commune de 4.***** et ainsi mobiliser, en mains communes, la valeur économique de l'immeuble en question. La première condition d'application de l'art. 2 al. 2 LMSD est en conséquence remplie. Comme le souligne le recourant, lors d'une modification de la répartition des parts au sein d'une propriété commune, il n'y a pas, au plan du droit civil, de transfert juridique, mais seulement une mutation économique. Par contre, du point de vue fiscal, la propriété commune est traitée comme une copropriété et la modification est imposée et l'impôt perçu sur la valeur de la part transférée. Il en va de même dans le cas de fin de la propriété collective par le rachat de toutes les quotes-parts par l'un des copropriétaires (Olivier Thomas, Les droits de mutation, thèse, p. 70 et 71 et les références citées). Cela est d'autant plus vrai en l'espèce que la cession de la quote-part de C._____ n'est pas intervenue à titre gratuit puisque dans le cadre de la convention du 10 octobre 2003 il renonçait à tout droit et prétention découlant

de la promesse de vente et d'achat moyennant une indemnité de 1'500 francs par villa qui serait construite sur la parcelle 3.***** de 4.*****, payable au fur et à mesure des ventes. Il s'agit-là d'un motif dirimant s'opposant d'emblée à l'exonération du droit de mutation (FI.2005.0006). La deuxième condition d'application de l'art. 2 al.

E. 2

L'opération frappée d'un droit de mutation lors d'un transfert économique au sens de l'art. 2 al. 2 LMSD n'est pas la cession au sens strict soit celle résultant des articles 164 et suivants CO, mais bien l'acquisition d'un tel droit, la perception étant toutefois différée dans le temps jusqu'à la réalisation de la cession (cf. RDAF 1999 II 52; Fi.1998.0087 du 7 décembre 1998; FI.2005.0006 précité). En conséquence, l'acte imposable au sens de l'art.

E. 4

al. 1 LMSD est bien l'acte de promesse de vente du 27 janvier 2003 auquel était partie le recourant. Ce dernier répond dès lors solidairement de l'impôt dû dont la quotité n'est pas contestée. 3. Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Le recourant succombant; un émolument de deux mille francs est mis à sa charge.

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