

VD_OMNI FI.2008.0086 vom 27. Januar 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-01-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0086

FR: VD_OMNI FI.2008.0086 du 27 janvier 2009

IT: VD_OMNI FI.2008.0086 del 27 gennaio 2009

Regeste

X. _____ SA/Administration cantonale des impôts | Annulation d'une vente à terme et d'une promesse de vente; conclusion d'un nouveau contrat avec les mêmes parties, l'actionnaire-administrateur de la SA acheteuse et promettant-acquéreur remplaçant celle-ci dans le nouvel acte. Confirmation de ce que la renonciation par la société à exercer les droits acquis génère la perception d'un droit de mutation. La société a en effet cédé le droit d'acquies à son actionnaire, d'une part, et la renonciation revêt un caractère onéreux, d'autre part. C'est à la condition qu'un nouvel acte soit passé que les vendeurs ont en effet renoncé à exiger le paiement de la peine conventionnelle prévue.

Erwägungen

E. 1

La recourante conteste que la renonciation à la vente à terme et à la promesse de vente du 30 mars 2007 soit imposable. Elle fait valoir en substance que l'acte a simplement été annulé, que l'opération était destinée à remplacer un partenaire par un autre et qu'au surplus, elle n'a retiré aucun avantage sur le plan économique de cette renonciation.

E. 2

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 n° 43, ad. art. 178, note 1 ; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurich 2006, remarques préliminaires aux articles 227-223, n° 1, p. 1736). a) A teneur de l'art. 2 al. 1 de la loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD ; RSV 648.11), 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 demeurait l'exception. D'après la jurisprudence, la forme juridique des relations d'où provient la matière imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal. A certaines conditions, l'autorité peut se fonder au contraire

sur la réalité économique. Or, dans la LMSD, il n'y a 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, disposition dont on rappelle ici 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. Pour le Tribunal fédéral cependant, l'article 2 al. 2 LMSD ne restitue pas le sens véritable de la disposition voulue par le législateur (v. ATF 2P.31/1999 du 20 avril 1999, consid. 5b, in RDAF 1999 II 516) . Les cas d'espèce doivent être analysés à la lumière des travaux préparatoires de la loi vaudoise. 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. Quant à la renonciation au droit d'acquérir un immeuble, la situation sera différente suivant qu'elle se produit avec ou sans contre-prestation en faveur du renonçant. Dans la dernière éventualité, la valeur économique du bien a bien été mobilisée, mais aucune cession n'est intervenue, aucun avantage n'a été tiré par le renonçant de la détention économique de l'immeuble, même pas, par exemple, le remboursement de ses frais, de sorte qu'aucun droit ne sera perçu. En revanche, si le renonçant a bénéficié de quelque manière de l'opération, on est en présence d'une cession indirecte ou déguisée qui devra être imposée, sous peine de permettre d'éluder l'impôt » (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'éviter 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. La cession, au sens large, 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. 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, publié in RDAF 1999 II 516 et 527 ; FI.1997.0116 du 14 mai 1998; FI.1997.0015 du 30 juin 1998; v. également, CCRI, arrêt FI 90/01 du 7 février 1991). cc) En règle générale, la renonciation du bénéficiaire à exercer un droit d'acquérir un immeuble n'entraîne aucune imposition lorsqu'elle intervient sans contre-prestation et que le renonçant ne tire aucun profit de l'opération, même pas le remboursement de ses frais (cf. Circulaire n° 42 de l'ACI à l'Association des notaires vaudois, du 15 octobre 1975; pour un cas de renonciation à titre onéreux, cf. arrêt FI.2004.0198 du 15 décembre 2004). Même si la renonciation est immédiatement suivie d'une nouvelle promesse de vente ou d'une vente conclue avec un tiers indiqué par le renonçant, le promettant-vendeur s'est trouvé, dès la renonciation par le promettant-acquéreur, délié de tout engagement, de sorte que la promesse de vente initiale n'a en fin de compte pas déployé d'effets (v. arrêt de la CCRI du 27 juin 1983, in Revue fiscale 1984, p. 358). Aussi, le Tribunal administratif, dans les arrêts FI.2001.0001 du 23 avril 2001, FI.1997.0015, déjà cité, et FI.1996.0026 du 30 juin 1998, avait estimé que les cédants avaient rapporté la preuve qu'ils agissaient, lors de la signature de la promesse de vente déjà, 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). Dans les trois arrêts précités, le Tribunal administratif 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). L'exonération n'interviendra en revanche pas lorsque cette renonciation intervient à titre onéreux (art. 2 al. 2, deuxième phrase, LMSD). Il suffit 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 (cf. arrêt FI.2004.0108 du 15 décembre 2004). Par surcroît dans certaines situations, le bénéficiaire du droit, en renonçant à acquérir, est présumé avoir cédé à un tiers le droit dont il disposait sur l'immeuble, situation qui, on l'a vu, génère la perception du droit réduit (v. arrêt FI.2005.0006 du 8 juin 2005). Cette imposition a pour but d'éviter que les droits frappant la cession du droit d'acquérir un immeuble puisse être éludés, car le titulaire qui renonce à son droit moyennant rémunération est réputé, de par la loi, avoir agi comme un propriétaire économique (RF 1984, p. 359). Dans ce cas, la renonciation est assimilable à une cession et est imposée comme telle (Thomas, op. cit. pp. 128-129). Récemment, le Tribunal cantonal a confirmé le refus d'exonération à l'égard d'un administrateur d'une société qui, en lieu et place de celle-ci, avait acquis sur un immeuble un droit auquel il a renoncé six mois plus tard, la société ayant conclu entre-temps des contrats d'entreprise avec les acheteurs des parts de la PPE constituée sur l'immeuble. Le Tribunal a estimé que cette renonciation n'était pas intervenue à titre gratuit, dès lors que cet administrateur était, à l'époque, directement intéressé au bénéfice résultant de l'opération immobilière, ce qui, dans le cas d'espèce, ressortait d'une convention sous seing privé conclue entre les courtiers mandatés par les vendeurs, d'une part, la société et lui-même, d'autre part (arrêt FI.2007.0116 du 28 juillet 2008).

b) Le droit de mutation afférent à la cession du droit d'acquérir un immeuble ou à la renonciation à ce droit se calcule sur la moitié du prix convenu entre le vendeur et le cédant ou le renonçant (art. 8 al. 2 LMSD). Quant au débiteur du droit, il est défini par l'art. 4 LMSD, disposition dont la teneur est la suivante: « Les parties à l'acte imposable sont solidairement responsables du paiement du droit de mutation. Sauf convention contraire, le droit de mutation est dû: a) par l'acquéreur de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble; b) par la personne au profit de laquelle une servitude, un autre droit réel restreint ou un droit d'exploiter la substance d'un fonds est constitué, transféré ou abandonné; c) par la personne qui cède le droit d'acquérir un immeuble ou y renonce. Si les parties n'ont pas dérogé à la présomption de l'alinéa 2, lettre a), et que le vendeur, en raison de la responsabilité solidaire prévue à l'alinéa premier, ait cependant dû acquitter le droit, il est subrogé aux droits conférés à l'Etat ou à la ou les communes par l'hypothèque légale (art. 62). » Cet article instaure en réalité le principe d'une responsabilité solidaire, au sens strict du droit privé (art. 143 ss CO); le fisc pourrait alors exiger le paiement de la totalité de la créance d'impôt de n'importe laquelle des personnes impliquées dans le rapport juridique donnant naissance à la créance, à charge pour celles-ci d'exercer une action récursoire contre le ou les autres cocontractants, codébiteurs (v. arrêts FI.1998.0087, déjà cité; FI.1995.0045 du 1^{er} juillet 1997).

E. 3

En l'espèce, la recourante et les vendeurs, respectivement les promettant-vendeurs, sont convenus d'annuler un contrat conclu deux mois auparavant, à l'échéance du terme fixé. Aucune cession des droits d'acquérir n'a expressément été prévue en faveur de tiers, de A. _____ en particulier. Demeure cependant une renonciation par la recourante aux droits détenus sur les immeubles d'1.*****, dont il faut rechercher si elle est intervenue avec ou sans contre-prestation. Il importe à cet égard de prendre en considération l'ensemble de l'opération non pas sous une approche purement formelle mais bien sous l'angle de la réalité économique. a) La recourante a acquis à terme et a promis d'acquérir plusieurs immeubles à 1.*****, dans le but d'y réaliser une promotion immobilière. Le crédit qu'elle a obtenu à cette fin a cependant été subordonné à la condition que son

administrateur unique, A. _____, soit engagé conjointement et solidairement à ses côtés dans l'opération, et acquière lui-même la propriété des immeubles. Me Philippe Tanner a expliqué en audience que la position de la banque, qui ne s'est pas contentée d'une garantie de A. _____ sur le plan interne, avait en quelque sorte dicté aux parties un changement dans la désignation des parties à l'acte. On observe en premier lieu que, pour satisfaire à cette exigence, la recourante devait céder à A. _____ les droits acquis auprès des consorts Y. _____ sur le solde de la parcelle n° 6. ***** promise-vendue. C'est à cette condition que A. _____ pouvait acquérir les droits sur cette parcelle. Or, cette opération, à elle seule, génère un droit de mutation, conformément à l'art. 2 al. 2 LSMD. En lieu et place d'une cession sur le plan formel, les parties ont toutefois imaginé une autre solution: à l'échéance du terme fixé dans l'acte du 30 mars 2007, soit le 31 mai 2007, les ventes à terme, de même que la promesse de vente à l'égard des consorts Y. _____, ont été purement et simplement annulés, pour faire en quelque sorte place nette, selon les explications de Me Tanner en audience. Selon ce dernier, il était nécessaire d'annuler totalement les engagements résultant du premier acte pour éviter toute implication d'une affaire dans l'autre. Un nouvel acte a donc été conclu le même jour par les mêmes parties, A. _____ remplaçant toutefois la recourante en qualité d'acquéreur à terme et de promettant-acquéreur, ceci dans le même document. b) A teneur du nouvel acte, la renonciation par la recourante à ses droits est, certes, intervenue sans contrepartie aucune. Celle-ci, qui aurait dû être considérée comme partie défaillante, n'a sans doute pas été exposée à devoir des dommages-intérêts ou une peine conventionnelle à ses cocontractants. Sur le plan matériel, cela ne signifie toutefois pas encore que cette renonciation fût gratuite. En premier lieu, si l'annulation des engagements résultant du premier acte n'a donné lieu à aucune discussion, ni à aucune remarque, cette renonciation impliquait nécessairement que A. _____ se substitue à la recourante et que de nouveaux actes soient conclus avec lui. Il est certain qu'à défaut, les vendeurs et promettants-vendeurs se seraient retournés contre la recourante, puisque celle-ci, privée du crédit nécessaire à la réalisation de son projet, n'avait plus les moyens d'exécuter elle-même ses obligations. Ainsi, c'est seulement en s'acquittant de dommages-intérêts ou d'une peine conventionnelle que la recourante aurait été libérée des effets du contrat du 30 mars 2007 si A. _____ ne s'était pas substitué en définitive à elle. Dès lors, les parties à l'acte n'étaient plus, après la renonciation, dans la situation où elles se trouvaient avant la conclusion de l'acte annulé; au contraire, c'est uniquement parce qu'un nouvel acte a été conclu que les consorts CDX-E. _____ et Y. _____ ont renoncé à faire valoir les droits résultant de l'acte annulé. En second lieu, la recourante, bien qu'elle soit sortie de l'opération, en demeure néanmoins la principale bénéficiaire puisque la promotion à l'origine de la conclusion du contrat initial a ultérieurement été réalisée et que les immeubles ont été bâtis par elle. Du reste, il ressort de la consultation du registre foncier que la plupart des lots de la PPE ultérieurement constituée sur ces immeubles ont été vendus à des tiers. A. _____ a confirmé en audience que des immeubles avaient été construits sur ces parcelles et que le 80% des appartements avaient été vendus. Cela renforce encore l'impact économique de l'opération dans son ensemble. c) Force est par conséquent d'admettre que la renonciation par la recourante aux droits détenus sur les immeubles d'1. ***** est bien intervenue à titre onéreux. Cette renonciation générant un droit de mutation, c'est à juste titre qu'un bordereau lui a été notifié. Bien que la décision attaquée doive être confirmée dans son principe, il y a cependant lieu de la corriger puisque l'assiette du droit porte non seulement sur la valeur des immeubles vendus à terme par les consorts

CDX-E. _____-Y. _____, soit 1'300'000 fr., mais également sur ceux promis-vendus par les consorts Y. _____, soit 1'300'000 fr. Au total un droit est dû sur la moitié du montant de 2'600'000 fr.

E. 4

Le recours doit en conséquence être rejeté. Cela étant, la décision attaquée sera réformée au détriment de la recourante, en ce sens que le droit de mutation dû par celle-ci se calcule sur la moitié de la valeur des immeubles vendus et promis-vendus, soit 2'600'000 fr. Dès lors, la cause sera renvoyée à l'autorité intimée pour notification d'un nouveau bordereau d'impôt. La recourante, qui succombe, doit supporter un émolument de justice et l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 91 LPA).

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