

VD_OMNI FI.2009.0037 vom 5. Januar 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-01-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0037

FR: VD_OMNI FI.2009.0037 du 5 janvier 2010

IT: VD_OMNI FI.2009.0037 del 5 gennaio 2010

Regeste

X. _____ SA/Administration cantonale des impôts | Renonciation à une vente à terme-emption et signature d'un acte de vente avec une société appartenant à la famille de l'administrateur de la société renonçante. Droit d'emption initial maintenu et radié en même temps que le transfert immobilier en faveur de la société acquéreuse. Le vendeur n'a jamais été délié de ses obligations et la vente et la renonciation ont été organisées par la même personne. Caractère onéreux reconnu car le maintien de l'inscription du droit d'emption était destiné à sauvegarder les droits du vendeur et la recourante a renoncé à facturer les honoraires pour le travail de son administrateur pour la mise en valeur de l'objet. Dans ce même contexte, cession déguisée soumise à imposition reconnue à raison du caractère concomittant de la radiation du droit d'emption et de la vente de l'immeuble.

Erwägungen

E. 1

La recourante conteste que la renonciation à la vente à terme du 22 mai 2008 ainsi qu'au droit d'emption du même jour et à la radiation de ce dernier soit imposable. Elle fait valoir en substance que l'acte a simplement été annulé, que l'opération était destinée à remplacer une société par une 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/Schärer, *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 demeurerait 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'éviter 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'acquies 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 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'acquies 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'acquies 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 acquies; 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'acquies pas un droit propre sur le bien-fonds destiné ultérieurement à changer de propriétaire, mais agisse dans l'intérêt du futur acquies (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 acquies, 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). Plus récemment encore, le Tribunal cantonal a confirmé le refus d'exonération d'une société acheteuse ayant été remplacée par son administrateur-actinnaire dans un nouveau contrat à la suite de l'annulation d'une vente à terme et d'une promesse de vente, dite renonciation revêtant un caractère onéreux car c'est à la condition qu'un nouvel acte soit passé que les vendeurs ont renoncé à exiger le paiement de la peine conventionnelle convenue (FI.2008.0086 du 27 janvier 2009). Le Tribunal fédéral a confirmé cet arrêt et constaté qu'il n'était pas arbitraire de voir une renonciation dans le remplacement de la société acheteuse par son actionnaire et de considérer que cette renonciation n'était pas intervenue à titre gratuit dès lors que la société acheteuse, qui était dans l'incapacité d'honorer les obligations de la vente à terme, aurait été exposée aux pénalités prévues dans l'acte si son actionnaire ne s'était pas substitué à elle (ATF II C_145/2009 du 8 janvier 2009).

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, par l'intermédiaire de son actionnaire unique M. B. _____ et de son administrateur M. Z. _____ a informé Me Coveris et le vendeur au début du mois de juillet 2008 qu'elle n'entendait pas donner suite au contrat de vente à terme – emption du 22 mai 2008 - et qu'elle ne s'exécuterait pas au terme fixé le 30 juillet de la même année. Interpellé à mi-juillet sur la suite à donner à cette affaire, M. Z. _____, également administrateur de la société C. _____ SA dont il est le principal actionnaire, a déclaré qu'il allait trouver une solution par le biais de sa société et qu'il attendait juste de trouver le financement. L'acte de vente à la société C. _____ SA a été commandé à Me Coveris par les parties avant le 31 juillet 2008 et instrumenté le 6 août suivant. Le même jour, la recourante a signé une réquisition de radiation sous la signature de son administrateur M. Z. _____. L'entrée en jouissance et le transfert des risques, profit et charges devaient avoir lieu le 29 août 2008, soit après paiement du prix de vente par C. _____ SA. Le droit d'emption en faveur de la recourante n'a été radié au Registre foncier que le 2 septembre 2008, en même temps que les transferts immobiliers en faveur de C. _____ SA. a) Aucune cession des droits d'acquiescer et du droit d'emption n'a expressément été prévue en faveur de tiers, en particulier de C. _____ SA. En lieu et place d'une cession sur le plan formel, les parties ont imaginé une autre solution: laisser le terme fixé dans l'acte du 30 juillet 2008 s'écouler et maintenir l'inscription du droit d'emption en faveur de la recourante jusqu'à exécution et inscription du transfert en faveur de C. _____ SA. Selon Me Coveris l'inscription du droit d'emption n'a pas été annulée immédiatement pour préserver les droits du vendeur M. A.D. _____ à l'encontre de la recourante, notamment ceux relatifs aux frais engagés par ce dernier depuis la promesse pour viabiliser l'objet, dans l'hypothèse où C. _____ SA ne s'acquiescerait pas du prix à l'échéance du 29 août 2008. b) A teneur du contrat du 22 mai 2008, la vente était stipulée ferme et définitive pour le vendeur. En revanche, si l'acheteur ne voulait ou ne pouvait pas s'exécuter, il était libéré de toute obligation au regard de l'exécution de l'acte, seuls les frais de ce dernier restant à sa charge. Nonobstant cette absence d'exposition à des dommages-intérêts conventionnels, il convient encore d'examiner sur le plan matériel si la renonciation par la recourante est intervenue à titre onéreux ou gratuit. En premier lieu, et comme l'a souligné Me Coveris, le maintien de l'inscription du droit d'emption en faveur de la recourante tendait à sauvegarder les droits du vendeur, fondés sur une culpa in contrahendo, contre la recourante dans l'hypothèse où C. _____ SA ne l'aurait pas remplacée, notamment pour récupérer les frais engagés depuis la promesse avec l'accord de l'administrateur de X. _____ SA. La reprise par la société C. _____ SA a ainsi libéré la recourante de toute action de la part du vendeur puisque la société reprenante a elle-même bénéficié du travail effectué par MM. A.D. _____ et Z. _____. En second lieu, en plus de l'activité du vendeur, C. _____ SA a bénéficié du travail effectué par M. Z. _____ alors qu'il agissait en qualité d'administrateur de la recourante. Il reconnaît qu'il n'a pas facturé ce travail à X. _____ SA et qu'il ne percevait aucune rémunération de cette dernière pour son travail d'administrateur. Il en résulte que la recourante a ainsi renoncé à percevoir des honoraires de son représentant pour un travail effectué finalement pour C. _____ SA, certainement dans ce contexte particulier en compensation de l'activité d'administrateur exercée à bien plaisir et sans rémunération, ceci en contradiction avec les usages commerciaux. Force est dès lors de constater que la renonciation par la recourante est bien intervenue titre onéreux

au sens de l'art. 2 al. 2 LMSD. Cette renonciation générant un droit de mutation, c'est à juste titre qu'un bordereau lui a été notifié sur la moitié du prix convenu.

E. 4

In casu, on sait que les parties ont commandé le second acte instrumenté le 6 août 2008 avant l'expiration du premier acte échéant le 30 juillet 2008. Le vendeur Jean-Pierre A.D. _____ n'a ainsi jamais été replacé dans la position initiale qui était la sienne avant la signature de la vente à terme emption du 22 mai 2008. De plus, la mobilisation de la valeur économique en faveur de la recourante s'est poursuivie bien au-delà de la date d'exécution du premier acte par le biais du droit d'emption. La signature de la vente avec paiement différé du 6 août 2008 est simultanée à la signature de la réquisition de radiation du droit d'emption et l'inscription au Registre foncier du transfert des immeubles après paiement est également intervenue en même temps que la radiation du droit d'emption en faveur de la recourante. Le contenu des deux actes étant, sous réserve de détails, le même, il y a lieu de constater qu'en l'absence d'une cession formelle on se trouve devant une cession matérielle puisque le vendeur n'a jamais été délié de ses obligations et que le transfert entre la recourante et C. _____ SA a été organisé par la même personne, M. Z. _____, en qualité d'administrateur de X. _____ SA et d'actionnaire principal et administrateur de C. _____ SA. Le transfert ayant été décidé avant la libération des obligations découlant de l'acte de vente et du droit d'emption, seules des cessions formelles auraient dû être effectuées. En retardant la signature de l'acte de vente à C. _____ SA et la radiation du droit d'emption les parties acquéreuses ont procédé à une cession du droit d'acquérir sous l'angle de la réalité économique. Par rapport à une cession formelle on ne voit pas quels autres effets ces actes juridiques pouvaient avoir que d'éluider l'impôt et nous sommes en conséquence en présence d'une cession déguisée soumise à imposition selon l'art. 2 al. 2 LMSD.

E. 5

Le recours doit en conséquence être rejeté. 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.