

## **VD\_OMNI FI.2010.0008 vom 16. Juli 2010**

VD Tribunal cantonal, 2010-07-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2010.0008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0008)

FR: VD\_OMNI FI.2010.0008 du 16 juillet 2010

IT: VD\_OMNI FI.2010.0008 del 16 luglio 2010

### **Regeste**

X. \_\_\_\_\_, Y. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts | La renonciation à acquérir un immeuble n'est imposable qu'en présence d'une contreprestation dont le renonçant est bénéficiaire. In casu, les deux recourants formaient avec un tiers une société simple d'acquéreurs engagés vis-à-vis des vendeurs par contrat de vente à terme. Seul le tiers ayant finalement acquis l'immeuble en question, il importait au préalable que la société simple fût préalablement dissoute et que les recourants cédassent à ce tiers les droits résultant de l'acte. En outre, la validité de l'acte de renonciation a été subordonnée à la condition que le tiers exécute la vente à terme et règle le solde du prix convenu aux vendeurs. Cette condition réalisée, la renonciation a eu pour effet de libérer les recourants des effets du contrat de vente, parmi lesquels les pénalités que les vendeurs auraient pu faire valoir à leur rencontre. Peu importe le fait que les renonçants et le tiers aient été liés par un contrat de société simple et, à ce titre, eussent répondu conjointement et solidairement à l'égard des vendeurs. L'essentiel est de retenir que les renonçants ont obtenu un avantage consistant dans la non-diminution de leur actif, de sorte que leur renonciation n'est pas intervenue à titre gratuit.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

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. 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<sup>ème</sup> éd., Berne 2001, p. 86, § 31). b) 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, 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). c) 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 présupera 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). Pour déterminer si le renonçant a obtenu un avantage, il n'est nullement insoutenable de tenir compte de l'ensemble des circonstances entourant la conclusion de l'acte de renonciation. En effet,

l'art. 2 al. 2, 2<sup>ème</sup> phrase, LMSD a été introduit pour couvrir les cas dans lesquels les parties cherchent, par une construction juridique, à éluder le paiement du droit de mutation qui serait dû en cas de cession. L'examen du caractère onéreux de la renonciation implique donc de replacer celle-ci dans son contexte général (ATF 2C\_145/2009 du 8 juin 2009, consid. 4.5.2). 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 puissent 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). 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. Il 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). De même, le Tribunal a confirmé le refus d'exonération à l'égard d'une entreprise de promotion et de construction immobilières qui avait acquis à terme plusieurs immeubles et à laquelle son administrateur unique s'était finalement substitué en acquérant ceux-ci. Il a relevé en premier lieu que les parties à l'acte n'étaient plus, après la renonciation, dans la situation où elles se trouvaient avant la conclusion de la vente à terme annulée, mais que c'est uniquement parce qu'un nouvel acte avait été conclu que les vendeurs avaient renoncé à faire valoir les droits résultant de l'acte annulé. En second lieu, le Tribunal a constaté que la renonçante, bien qu'elle soit sortie de l'opération, en demeurait la principale bénéficiaire puisque la promotion à l'origine de la conclusion du contrat initial avait été réalisée ultérieurement et que les immeubles avaient été bâtis par elle. Il a donc été retenu que, dans ces conditions, la renonciation était bien intervenue à titre onéreux (arrêt FI.2008.0086 du 27 janvier 2009, confirmé par ATF 2C\_145/2009 du 8 juin 2009, déjà cité). Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a rappelé que la renonciation n'est imposable qu'en présence d'une contreprestation dont le renonçant est bénéficiaire. Il est en revanche exclu d'imposer une renonciation pure et simple, en la qualifiant de cession matérielle, par le biais de l'institution de l'évasion fiscale, ce qui revient à s'écarter sans motif de la lettre de la loi (ATF 2C\_126/2010 du 22 juin 2010, consid. 4.3.2).

## **E. 2**

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<sup>er</sup> juillet 1997).

### E. 3

a) En l'espèce, les parties à l'acte du 15 novembre 2007 sont convenues d'une vente à terme, soit d'un contrat de vente dont seule l'exécution est différée (cf. Pierre Tercier/Pascal G. Favre, *Les contrats spéciaux*, 4<sup>ème</sup> édition Zurich 2009, p. 81 n° 584). L'acte notarié du 15 novembre 2007 concrétisait donc la vente de l'immeuble d'Aigle dont seule l'exécution devait avoir lieu dans le délai fixé au chiffre III/1 de l'acte au plus tard, sous peine des sanctions prévues par les parties au chiffre III/2. Or, des trois acheteurs, seul B. \_\_\_\_\_ s'est exécuté puisque la propriété de l'immeuble lui a été transférée le 9 juin 2008. Sans doute, les recourants n'ont pas formellement cédé leurs droits en faveur de B. \_\_\_\_\_, ce qui exclut la perception d'un droit de mutation, en vertu de l'art. 2 al. 2, 1<sup>ère</sup> phrase, LMSD, puisque ceux-ci y ont, entre-temps, renoncé. Il s'agit toutefois là d'une cession indirecte, assimilable à une mutation économique, partant imposable en application de l'art. 2 al. 2, 2<sup>ème</sup> phrase, LMSD (v. Thomas, *op. cit.*, pp. 119 et 128). Certes, les recourants et B. \_\_\_\_\_, qui formaient ensemble la partie acheteuse à l'acte de vente à terme, étaient liés à l'égard des vendeurs par un contrat de société simple. Cela explique que B. \_\_\_\_\_ n'ait pas eu à passer un nouvel acte avec les vendeurs. Pour que ce dernier puisse acquérir seul et à son nom, il n'était pas suffisant, comme les recourants le soutiennent, que ceux-ci se désistent simplement. Si cette thèse devait être suivie, on pourrait s'interroger sur la raison pour laquelle les recourants ont expressément renoncé à leurs droits. Bien au contraire, il importait en sus que la société simple fût préalablement dissoute et que les recourants cédassent à B. \_\_\_\_\_ les droits résultant de l'acte du 15 novembre 2007. En effet, chacun d'eux pouvait jusque là exiger des vendeurs l'exécution de la vente, au nom et pour le compte de la partie acheteuse, soit des trois associés (cf. art. 32 al. 1, 543 al. 2 et 544 al. 1 CO). Du reste, lors de la réquisition d'inscription au registre foncier, le requérant doit établir que les dispositions légales qui fondent l'acquisition du droit sont réalisées (v. Paul-Henri Steinauer, *Les droits réels*, I, 4<sup>ème</sup> éd., Berne 2007, n° 753). Dès lors, si les recourants n'avaient pas cédé leurs droits, B. \_\_\_\_\_ aurait été bien incapable, en produisant l'acte de vente à terme du 15 novembre 2007, de requérir l'inscription de son seul nom au registre foncier en qualité de propriétaire, conformément à l'art. 665 CC. b) La validité de l'acte de renonciation du 27 mai 2008 a été subordonnée à la condition que B. \_\_\_\_\_ exécute la vente à terme et règle le solde du prix convenu aux consorts Z. \_\_\_\_\_. Cette condition réalisée, la renonciation a eu pour effet de libérer les recourants des effets du contrat de vente, parmi lesquels les pénalités que les consorts Z. \_\_\_\_\_ auraient pu faire valoir à leur encontre. Contrairement à l'avis des recourants, cette renonciation n'est pas intervenue à titre gratuit. Or, c'est bien ce dont ont bénéficié les recourants en l'occurrence. Si B. \_\_\_\_\_ n'avait pas tenu ses engagements à l'égard des

vendeurs, l'exécution du contrat de vente à terme aurait pu être exigée des acheteurs et, en cas de carence dans celle-ci, les recourants auraient ainsi été exposés aux pénalités prévues dans ce contrat. Le présent cas de figure n'est donc guère différent de celui précédemment jugé par le Tribunal dans la cause FI. 2008.0086, cité plus avant. Peu importe le fait que les recourants et B. \_\_\_\_\_ aient été liés par un contrat de société simple et, à ce titre, eussent répondu conjointement et solidairement à l'égard des vendeurs. L'essentiel est en effet de retenir que les recourants ont obtenu un avantage consistant dans la non-diminution de leur actif, de sorte qu'il y a lieu d'admettre pour ce seul motif que leur renonciation à acquérir n'était pas gratuite (v. ATF 2C\_145/2009, déjà cité, consid. 4.5.3). A cela s'ajoute qu'un décompte entre les acheteurs initiaux a été établi, dont on peut déduire que l'acompte versé aux recourants leur a été remboursé par B. \_\_\_\_\_. Il importe peu dès lors de savoir si, par surcroît, les frais éventuels auxquels les recourants ont été exposés dans le cadre de la promotion réalisée sur cet immeuble leur ont été remboursés. C'est enfin à tort que les recourants invoquent l'ATF 2C\_126/2010 du 22 juin 2010, cité plus haut, les conditions de l'évasion fiscale n'ayant pas à être abordées en la présente espèce. c) Au surplus, le calcul du droit notifié aux recourants échappe à la critique.

#### **E. 4**

Vu ce qui précède, les recours doivent être rejetés et les décisions attaquées, confirmées. Le sort des recours commande qu'un émolument judiciaire soit mis à la charge des recourants (articles 49 al. 1 et 91 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; RSV 173.36). En outre, l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (articles 55 al. 1, a contrario, 56 al. 3 et 91 LPA-VD).

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