

VD_OMNI FI.2012.0031 vom 15. November 2012

VD Tribunal cantonal, 2012-11-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2012.0031

FR: VD_OMNI FI.2012.0031 du 15 novembre 2012

IT: VD_OMNI FI.2012.0031 del 15 novembre 2012

Regeste

X. _____ SA/Administration cantonale des impôts | Transfert du droit de superficie constitué sur un bien-fonds supportant un établissement public de X à Y. Transfert du même droit de superficie 6 mois plus tard de Y à la recourante (SA dont Y est l'administratrice et l'actionnaire unique). L'ACI a perçu un droit de mutation sur chacun de ces actes. Peu importe les raisons qui ont empêché la recourante d'acquérir directement le droit de superficie litigieux. Les parties sont en effet liées par les formes juridiques choisies. En outre, l'argument selon lequel Y aurait agi comme représentante de la recourante, alors en formation, lors du premier transfert doit être écarté. Les conditions posées par les art. 32 et 645 CO ne sont en effet pas réalisées. Enfin, les autres griefs soulevés (application de la théorie de la transparence; violation des principes d'égalité de traitement et d'interdiction de l'arbitraire) sont mal fondés. C'est dès lors à juste titre que l'ACI a prélevé deux droits de mutation. Recours rejeté. Recours au Tribunal fédéral rejeté (arrêt 2C_1242/2012 du 12 août 2013).

Erwägungen

E. 1

. Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

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 situé 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.

E. 3

La recourante expose que d'emblée, il avait semblé à Y. _____ beaucoup plus simple et rationnel que le droit de superficie, ainsi que le mobilier et le matériel d'exploitation, soient la propriété de la société qui serait chargée d'exploiter l'établissement le "A. _____", soit de la recourante. Ce n'est finalement qu'en raison de difficultés survenues au cours des négociations et devant l'empressement de la venderesse Z. _____ qu'il n'avait pas été possible plus tôt de constituer la société anonyme, ni d'obtenir un crédit en faveur de cette dernière ainsi que la déclaration de la Commune de 1***** de renonciation à son droit de préemption légal. C'était pour ces raisons que Y. _____ avait décidé d'acquérir personnellement la propriété du "A. _____", tout en sachant que cette situation ne serait que très temporaire. a) Selon la jurisprudence, la réalité économique d'une opération impossible ne doit être admise qu'à titre exceptionnel, pour combler une lacune de la loi, en

présence d'une situation juridique à caractère insolite ou anormal; normalement, il convient de s'en tenir à la forme juridique choisie par le contribuable lorsque celle-ci est claire et qu'elle ne donne lieu à aucune discussion sur le plan fiscal (RDAF 1992, p. 70, et les réf. citées; TA, arrêt FI.1992.0014 du 4 novembre 1992). Se fondant sur cette jurisprudence, le Tribunal administratif a considéré que le droit de mutation frappait chaque transfert immobilier, indépendamment du point de savoir si les parties, en concluant d'autres actes, étaient en mesure d'échapper à un tel prélèvement (TA, arrêt FI.1993.0134 du 27 juin 1994; ég. arrêt FI.1992.0014 précité). b) En l'occurrence, le résultat voulu par Y. _____ et par la recourante, savoir la cession de Z. _____ à la recourante du droit de superficie, n'a pu être atteint qu'au moyen de deux transferts successifs. Ces actes juridiques effectués par Y. _____ et par la recourante pour régler leur situation interne étaient dépourvus de toute ambiguïté et n'avaient rien d'anormal. Peu importe que cette situation découle en finalité de difficultés rencontrées lors des discussions avec Z. _____ ou de la pression mise par cette dernière de voir le transfert finalisé au 31 mars 2010. Il sied en effet de rappeler que c'est le 16 septembre 2009 déjà que la promesse de cession a été signée entre Z. _____ et Y. _____. A cette date au plus tard, Y. _____ savait que l'exécution de la promesse de cession devrait intervenir d'ici au 31 décembre 2009. Il lui appartenait dès lors de tenir compte de cette contrainte et d'agir en conséquence si elle souhaitait constituer la recourante afin que le transfert puisse intervenir directement en faveur de cette dernière. Certes, l'acte du 16 septembre 2009 ne comportait pas une désignation de nommable, qui ne pouvait être prévue – du moins dans une forme indéterminée, rien n'empêchant Y. _____ de désigner à ses côtés la société en constitution, ce qui aurait permis à la Commune de 1***** de renoncer à son droit de préemption légal en connaissance de cause – compte tenu de l'existence d'un droit de préemption légal en faveur de la commune de 1*****. Il n'en demeure pas moins que rien n'empêchait Y. _____ d'avancer dans ses démarches tendant à la constitution de la société qui serait finalement la cessionnaire du droit de superficie. Elle avait d'autant plus le temps de le faire que la validité de l'acte du 16 septembre 2009 a été prorogée jusqu'au 15 février, puis jusqu'au 31 mars 2010. Or, il résulte des pièces du dossier que cela ne paraît être qu'en février 2010, soit près de cinq mois après la conclusion de la promesse de cession, que Y. _____ a examiné avec son banquier la question de la constitution d'une société qui deviendrait cessionnaire du droit de superficie. Ce n'est en outre que le 8 juin 2010 que la Commune de 1***** a été interpellée pour savoir si elle acceptait de renoncer à son droit de préemption légal dans le cadre du transfert du droit de superficie de Y. _____ à la recourante, alors que cette question de principe de la renonciation de la Commune en faveur de la recourante – ou de cette société en constitution - aurait assurément pu être examinée par les parties directement concernées avant le 31 mars 2010. Il découle de ce qui précède que les formes juridiques choisies pour mener à terme le transfert du droit de superficie étaient claires et ne donnaient lieu à aucune discussion sur le plan fiscal. C'est partant à juste titre que l'autorité intimée a tenu compte de cette réalité juridique en soumettant les deux opérations au droit de mutation.

E. 4

La recourante se plaint également de violation par l'autorité intimée de l'interdiction du formalisme excessif et du principe de la bonne foi, en relation avec les explications données sur les raisons pour lesquelles le transfert du droit de superficie de Z. _____ à la recourante s'est fait dans le cadre de deux transferts successifs. Elle reproche à l'autorité intimée d'avoir fait "une lecture trop restrictive des actes qui lui étaient soumis ", l'appréhension de la situation par l'autorité intimée reposant à ses yeux sur une approche par

trop formaliste. Ce moyen doit être rejeté, par renvoi aux motifs figurant sous chiffre 3 ci-dessus. Il a en effet été expliqué au considérant qui précède les raisons pour lesquelles, en l'espèce et en application de la jurisprudence rendue en la matière, l'autorité intimée était fondée, sans qu'il puisse lui être reproché d'avoir fait preuve de formalisme excessif, à tenir compte de la réalité juridique et à soumettre à l'impôt foncier chacun des deux transferts successifs du droit de superficie. La présente cause ne présente pas un caractère insolite ou anormal et on ne se trouve pas face à une lacune de la loi qu'il conviendrait de combler. Le caractère exceptionnel de la situation, qui permettrait de s'écarter de la réalité juridique pour retenir la réalité économique de l'acte, n'est ainsi pas donné en l'espèce.

E. 4.2

p. 560, et les arrêts cités). Il n'y a pas arbitraire du seul fait qu'une autre interprétation de la loi soit possible, ou même préférable (ATF 138 IV 13 consid.

E. 5

La recourante soutient de plus qu'en réalité, Y. _____ a agi en qualité de représentante indirecte de la recourante, alors en formation, lors de la conclusion du contrat de cession du droit de superficie le 31 mars 2010. Dans ces conditions, il n'y aurait jamais eu de transfert entre Z. _____ et Y. _____, la recourante ayant été liée par le contrat du 31 mars 2010 dès sa constitution effective, en vertu des règles sur la représentation. Le transfert opéré par l'acte du 13 octobre 2010 ne constituait en finalité pas un transfert entre deux agents économiques distincts. a) Comme déjà indiqué au considérant 2 ci-dessus, l'art. 2 al. 2 LMSD 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'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). 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, in RDAF 1999 II 516 et 527 ; FI.1997.0116 du 14 mai 1998; v. également, CCRI, arrêt FI.1990.0001 du 7 février 1991). c) 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 FI.1997.0015, tous deux du 30 juin 1998 et auxquels il est renvoyé. Dans ce premier arrêt, le Tribunal administratif a rappelé qu'en matière de représentation, il fallait tout d'abord distinguer selon que le promettant-acquéreur agit expressément au nom d'autrui (représentation directe) ou en son nom propre, mais pour le compte d'autrui (représentation indirecte); en effet, même si, du point de vue du droit civil, les profits et charges résultant du contrat sont censés être transférés au représenté dans les deux situations, il n'en demeure pas moins que, dans le cas de la représentation indirecte, qui relève du mandat, ces profits et risques ne passent au représenté qu'en vertu d'un acte ultérieur de cession. Dès lors, si l'immeuble est finalement acquis par un tiers, cette dernière situation, savoir celle de la représentation indirecte, se décompose, d'un point de vue civil, en trois contrats distincts; la conclusion en premier lieu d'une promesse de contracter entre le promettant-vendeur et le promettant-acquéreur (art. 22 CO), la cession des droits découlant de cette promesse entre le promettant-acquéreur cédant et le tiers cessionnaire (art. 164 CO), enfin, la conclusion d'un contrat de vente entre le vendeur et le tiers cessionnaire (art. 216 CO). Or, si la promesse de contracter n'est jamais imposée, la cession ultérieure de droits en résultant, en revanche, constitue – ou à tout le moins peut constituer – une mutation imposable (art. 2 al. 2 LMSD); le promettant-acquéreur a en effet disposé en faveur du cessionnaire du droit qu'il a antérieurement acquis sur l'immeuble. La représentation directe, qui présuppose l'existence d'un lien préalable entre représentant et représenté, ne présente, à vrai dire, guère de problèmes particuliers. En revanche, l'appréciation de la représentation indirecte est, du point de vue du droit de mutation, plus délicate, dans la mesure où elle suppose, par définition, une cession de droit par le représentant au représenté; en d'autres termes, ce n'est que par le jeu d'une dérogation – voulue par le législateur – que cette "cession du droit d'acquérir un immeuble" peut être

exonérée, malgré les termes de la loi, du droit de mutation prévu à l'art. 2 al. 2 LMSD. On comprend dès lors que cette exception, *praeter legem* en quelque sorte, soit appliquée restrictivement. Dans ce cadre, il est essentiel de déterminer si un pouvoir de représentation sur la base et en fonction duquel agit le promettant-acquéreur préexiste au contrat générateur de droits; peu importe en revanche la source de ce pouvoir (mandat, contrat de travail, notamment). Dans l'affirmative, cette situation 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; elle ne se distingue du reste pas de la conclusion entre deux partenaires d'une promesse de contracter, laquelle n'entraîne aucun transfert de propriété, suivie du contrat de vente passé entre eux. S'agissant de la preuve de l'existence de pouvoirs de représentation, le contribuable ayant négligé d'annoncer à l'autorité fiscale qu'il agissait bien en qualité de mandataire ne saurait être privé, même s'il était en mesure de donner suite à cette incombance lors de la passation de l'acte générateur d'impôt, du droit d'apporter a posteriori la preuve que les conditions de l'exonération étaient, à ce moment-là, bel et bien réalisées (arrêt FI.1996.0026 précité et les références citées). En résumé, il est essentiel de déterminer si un pouvoir de représentation sur la base et en fonction duquel agit le promettant-acquéreur préexiste au contrat générateur de droits. La preuve stricte de la préexistence de ce rapport de représentation est exigée (TA, arrêt FI.1996.0026 précité). 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. 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. 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. d) Les considérations qui précèdent sont en relation avec l'application de l'art. 2 al. 2 LMSD. La présente cause porte sur la perception de droits de mutation fondée sur l'al. 3 de cette disposition. Il convient partant d'examiner dans quelle mesure les principes restrictifs permettant d'obtenir l'exonération du droit de mutation dans des cas de cession du droit d'acquérir un immeuble sont applicables, comme en l'espèce, en cas de transfert à titre onéreux non pas du droit d'acquérir, mais du droit de superficie directement. Y. _____ a conclu devant notaire le 16 septembre 2009 avec Z. _____ une "promesse conditionnée de cession de droit de superficie et de cession de matériel, de mobilier et d'installation d'exploitation" . Il ne résulte pas du dossier de la cause – et la recourante ne le soutient d'ailleurs pas – qu'à cette époque, Y. _____ agissait pour le compte de la recourante, soit plus précisément d'une société anonyme en formation. L'acte notarié ne comporte aucune référence à ce sujet et la promesse était conclue en faveur de la seule Y. _____. Notamment, aucune mention d'un nommable ne figurait aux côtés de Y. _____. A cet égard, si tel avait vraiment été la

volonté des parties à l'époque, rien ne les aurait empêchées de prévoir la société anonyme en formation comme cessionnaire aux côtés de Y._____. Le fait que selon les pièces du dossier, ce n'est que près de cinq mois plus tard, soit au début du mois de février 2010, que Y._____ a eu un contact avec son banquier pour examiner la question de la création d'une société anonyme qui reprendrait l'exploitation de l'établissement public et avec elle le droit de superficie confirme aussi que lors de la conclusion de l'acte le 16 septembre 2010, Y._____ agissait pour son propre et unique compte. La preuve stricte du contraire n'a en tous cas pas été rapportée par la recourante. A la date du 20 décembre 2009, Y._____ avait obtenu le financement nécessaire et la commune de 1***** avait expressément renoncé à l'exercice de son droit de préemption légal, de sorte que les deux conditions de validité de l'acte du 16 septembre 2009 étaient réunies. Il convient partant d'admettre qu'à cette date au plus tard, le droit d'acquérir l'immeuble, conditionnel aussi longtemps que les conditions précitées n'étaient pas venues, est définitivement passé sur la tête de Y._____. Le terme d'exécution de la promesse de cession a été prorogé à deux reprises, au 15 février puis au 31 mars 2010. C'est à cette dernière date que l'acte de cession entre Z._____ et Y._____ a été instrumenté par le notaire A._____. La signature de cet acte était la concrétisation des engagements pris par les prénommées lors de la conclusion de la promesse conditionnée du 16 septembre 2009. Il convient dans ces conditions d'admettre que dans sa relation avec Z._____, Y._____ agissait toujours pour son propre compte le 31 mars 2010. Le fait que d'après ses explications, elle représentait en réalité la recourante le 31 mars 2010 n'est pas déterminant au niveau de l'examen de la cause sous l'angle fiscal. En effet, le contrat générateur de droits en faveur de Y._____ était la promesse conclue le 16 septembre 2009. Or, comme déjà dit, Y._____ agissait pour son propre et seul compte lors de la signature de cet acte, lequel faisait naître en sa faveur un droit propre à l'acquisition du droit de superficie. En effet, aucun pouvoir de représentation ne préexistait au contrat générateur de droits, savoir l'acte du 16 septembre 2009. Y._____ n'a pas directement cédé ce droit d'acquérir le droit de superficie à la recourante, puisque c'est elle-même, et non cette dernière, qui a conclu l'acte du 31 mars 2010, contrairement aux exemples jurisprudentiels rappelés ci-dessus en relation avec l'application de l'art. 2 al. 2 LMSD, où c'étaient les cessionnaires des droits d'emption qui avaient conclu les contrats directement avec les parties venderesses. Suite à la conclusion de l'acte de vente du 31 mars 2010, aucune cession de créance n'est intervenue entre Y._____ et la recourante, par laquelle celle-là aurait cédé à celle-ci ses droits à l'égard de Z._____ découlant de l'acte du 31 mars 2010, contrairement à ce que prévoit l'art. 32 al. 3 CO en matière de représentation indirecte. Y._____ a acquis un droit propre sur cet immeuble, matérialisé par son inscription au Registre foncier. Il s'ensuit que l'acte de transfert du 13 octobre 2010 passé par la suite entre Y._____ et la recourante était un acte parfaitement distinct, qui ne fait aucunement référence à Z._____, de telle sorte que cette dernière ne peut pas être considérée comme juridiquement et contractuellement liée à la recourante. La recourante invoque l'art. 32 al. 2 CO pour fonder un rapport de représentation entre Y._____ et la recourante liant Z._____ à cette dernière dans le cadre de la conclusion de l'acte du 31 mars 2010. On ne saurait la suivre sur ce point. Tout d'abord, il sied de rappeler, comme déjà vu ci-dessus, que lors de la conclusion de l'acte du 16 septembre 2009, il n'était pas question d'un rapport de représentation de la recourante par Y._____. Par ailleurs, contrairement à ce que soutient la recourante, il n'est pas établi que lors de la passation de l'acte le 31 mars 2010, Z._____ connaissait l'existence d'un tel rapport de représentation ou qu'elle devait en

inférer des circonstances l'existence. La recourante se fonde à cet égard sur le formulaire rempli par le mandataire de Z. _____ à l'attention de l'autorité fiscale. Or, comme le mentionne expressément la recourante, ce formulaire ne portait que sur l'annonce de la cession de l'exploitation de l'établissement public, et non sur la vente du droit de superficie, qui faisait précisément l'objet de l'acte du 31 mars 2010. Par ailleurs, il n'est pas non plus établi qu'il était pour Z. _____ indifférent de traiter avec Y. _____ ou avec la recourante qui, il faut le rappeler, ne se trouvait à l'époque qu'en constitution. On peut d'autant en douter au vu des engagements financiers élevés résultant de cette vente. Il s'ensuit que les conditions d'application de l'art. 32 al. 2 CO ne sont pas réalisées en l'espèce. La recourante invoque également l'art. 645 CO pour fonder un rapport de représentation ayant conduit à la reprise par la recourante, à la décharge de Y. _____, des droits et obligations du contrat du 31 mars 2010 ayant lié cette dernière à Z. _____. Y. _____ aurait ainsi agi en qualité de fondatrice de la recourante. Selon l'art. 645 CO, les actes faits au nom de la société anonyme avant son inscription entraînent la responsabilité personnelle et solidaire de leurs auteurs (al. 1). Toutefois, lorsque des obligations expressément contractées au nom de la future société ont été assumés par elle dans les trois mois à dater de son inscription, les personnes qui les ont contractées en sont libérées, et la société demeure seule engagée (al. 2). Ce moyen doit être écarté. En effet, l'art. 645 al. 2 CO ne trouve application que si les obligations contractées l'ont été expressément au nom et pour le compte de la société en constitution. Or, l'acte du 31 mars 2010 passé entre Z. _____ et Y. _____ ne fait comme déjà indiqué aucune mention quelconque de la recourante, ni d'une société en constitution. Il résulte de ce qui précède que c'est à juste titre qu'en relation avec l'exécution de la promesse du 16 septembre 2009, l'autorité intimée a prélevé un droit de mutation auprès de Y. _____ à la suite du transfert du 31 mars 2010. A cet égard, Y. _____ l'a implicitement admis, puisqu'elle n'a pas contesté la décision de taxation de l'autorité intimée du 15 décembre 2010. Or, dans le cadre d'une relation de représentation, il résulte des arrêts rendus en application de l'art. 2 al. 2 LMSD, que c'est bien la personne du représentant qui doit être exemptée du droit de mutation, et non le représenté. S'agissant de l'acte de transfert conclu le 13 octobre 2010 entre Y. _____ et la recourante, il s'inscrivait selon cette dernière dans la suite logique de la relation de représentation dans laquelle elle se trouvait avec Y. _____. Comme indiqué, d'un point de vue juridique, cet acte était distinct de celui du 31 mars 2010 et il n'a pas eu pour effet de lier contractuellement Z. _____ et la recourante. Cette nouvelle opération portant sur la cession du droit de superficie était ainsi bien soumise à la perception d'un droit de mutation sur la tête de la recourante, conformément à l'art. 2 al. 3 LMSD.

E. 5.1

p. 22; 133 I 149 consid. 3.1 p. 153; 132 I 13 consid. 5.1 p. 17/18, et les arrêts cités). b) Le grief de violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire au sens de l'art. 9 Cst sera aussi écarté. L'autorité intimée, pour les motifs exposés aux considérants qui précèdent, était parfaitement légitimée à prélever deux droits de mutation sur deux opérations juridiques distinctes de transfert de droit de superficie. En effet, l'interprétation économique ne trouve pas application en l'espèce. Le fait que la construction choisie – librement ou non – par Y. _____ et la recourante conduise à ce résultat insatisfaisant à leurs yeux n'est pas déterminant et ne rend en tous cas pas critiquable la pratique suivie par l'autorité intimée, fondée sur l'application de l'at. 2 al. 3 LSMD. Il n'y a rien d'arbitraire à cela.

E. 6

La recourante estime en outre qu'il convient de faire application de la théorie de la transparence, en ce sens que Y. _____ étant la fondatrice et l'actionnaire unique de la recourante, il n'y aurait en l'espèce pas eu de transaction entre deux agents économiques distincts. Le second transfert du droit de superficie, du 13 octobre 2010, n'aurait ainsi entraîné économiquement parlant aucun changement de propriétaire de l'immeuble. En l'occurrence, l'exonération souhaitée par la recourante n'est prévue par aucune disposition légale. La référence de la recourante à l'art. 3 al. 1 let. i LMSD, qui prévoit que le droit de mutation n'est pas perçu sur les transferts d'immeubles lors de restructurations au sens des art. 22 al. 1 et 3 et 97 al. 1 et 3 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), n'est pas pertinente. On ne saurait parler en l'espèce de transfert d'immeuble dans le cadre d'une restructuration au sens des dispositions précitées, soit dans le cadre de la transformation d'une exploitation de raison individuelle en société anonyme, faute pour Y. _____ d'avoir réellement exploité un commerce avant le transfert du droit de superficie. Cela ressort notamment du recours (ch. 25, p. 16), mais aussi du formulaire adressé le 31 mai 2010 à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, par la fiduciaire mandatée par Y. _____, indiquant que l'exploitation de l'établissement public assurée jusqu'au 31 mars 2010 par Z. _____ était immédiatement poursuivie par la recourante, ce qui excluait Y. _____ de cette exploitation. Pour le surplus, il résulte de son but social que la recourante est une société commerciale, et non immobilière. Il s'ensuit que le pouvoir de disposition de l'actionnaire majoritaire, en l'espèce Y. _____, sur l'immeuble d'une telle société n'est qu'une conséquence de sa maîtrise beaucoup plus large sur l'ensemble de l'entreprise. Il n'est pas assimilable à celui dont bénéficie un actionnaire majoritaire de société immobilière, qui peut être considéré comme propriétaire économique de l'immeuble. Aussi faut-il admettre que la cession d'un immeuble par un actionnaire à une société commerciale correspond à une mutation non seulement juridique mais aussi économique qui justifie pleinement la perception des droits de mutation (dans ce sens, Thomas, op. cit., pp. 167-168). En définitive, l'acte du 13 octobre 2010 a été passé entre deux personnes juridiquement différentes, dans le cadre d'un transfert d'un droit de superficie avec inscription au registre foncier. L'autorité intimée était dans ces conditions parfaitement légitimée à se fonder sur la réalité juridique pour percevoir un droit de mutation sur cette opération.

E. 7

La recourante se plaint aussi d'une violation par l'autorité intimée du principe de l'égalité de traitement consacré à l'art.

E. 8

La recourante qualifie enfin d'arbitraire la décision de l'autorité intimée. a) Une décision est arbitraire lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle contredit d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité, ou si elle apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs et en violation d'un droit certain. En outre, il ne suffit pas que les motifs de la décision critiquée soient insoutenables, encore faut-il que cette dernière soit arbitraire dans son résultat (ATF 138 IV 13 consid.

E. 9

Dans un moyen subsidiaire, la recourante conclut à ce que seul un droit de mutation réduit de moitié soit perçu sur le second transfert du droit de superficie. Elle considère en effet que le second acte ne peut tout au plus être considéré que comme une cession des droits d'acquérir un immeuble, ce qui doit entraîner la réduction de moitié du droit de mutation prélevé. a) Selon l'art. 8 al. 2 LMSD, le droit de mutation afférent à la cession du droit d'acquérir un immeuble ou à la renonciation de ce droit (art. 2 al. 2 LMSD) se calcule sur la moitié du prix convenu entre le vendeur et le cédant ou le renonçant. b) En l'occurrence, deux actes successifs de transfert du droit de superficie ont été conclus. Il s'agit ainsi de deux actes de transferts immobiliers distincts, et non d'une cession du droit d'acquérir un immeuble. On ne se trouve par conséquent pas dans un cas d'application de l'art. 8 al. 2 LMSD. C'est ainsi à juste titre que l'autorité intimée a prélevé auprès de la recourante un plein droit de mutation. On précisera que la situation n'aurait pas été différente en cas de désignation de nommable dans l'acte de vente initial conclu entre Z. _____ et Y. _____, en l'absence de toute cession par cette dernière à son nommable de son droit d'acquérir le droit de superficie.

E. 10

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. La recourante, qui succombe, supportera les frais de justice (art. 49 al. 1 LPA-VD). Elle n'aura par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens (art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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