

VD_OMNI FI.2016.0049 vom 29. September 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-09-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0049

FR: VD_OMNI FI.2016.0049 du 29 septembre 2016

IT: VD_OMNI FI.2016.0049 del 29 settembre 2016

Regeste

A. _____ /Administration cantonale des impôts | Exonération du droit de mutation refusée au motif que l'identité précise du véritable acquéreur auquel seraient cédés les droits découlant du pacte d'emption n'a pas été communiquée à l'ACI avant la signature du pacte d'emption. L'acte de vente-emption se limite à prévoir la constitution d'un droit d'emption incessible, excepté en faveur d'un ou plusieurs descendants de l'acquéreur, sans les nommer expressément. Certes, l'acquéreur n'est le père que de deux filles. Il n'en demeure pas moins que lors de la cession des droits le terme de descendants aurait aussi pu se rapporter à d'autres personnes, à savoir aux descendants (même futurs) de l'une ou l'autre de ses filles. Il n'est dès lors pas possible de soutenir que le nommable a été désigné expressément dans l'acte de vente-emption. Or la jurisprudence a souligné qu'en situation d'incertitude sur l'identité exacte de l'acquéreur final, l'exonération ne peut être accordée que si le cédant (en l'occurrence le recourant) apporte la preuve qu'il agissait en vertu d'un mandat oral que le cessionnaire (en l'occurrence sa fille) lui avait confié, ce qui n'a été ni allégué ni établi dans la présente procédure. Les conditions permettant l'exonération du droit ne sont dès lors pas réunies en l'espèce. Rejet du recours.

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/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Berne 1966, ad art. 19 à 32, note préliminaire n° 43, ad art. 178, n° 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurich 2006, ad art. 227-223, note préliminaire n° 1). 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 l'ancienne Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après: CCRI; par exemple arrêt 90/024 du 2 octobre 1991) que l'ancien 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 conditions précitées. Le présent litige porte sur la cession d'un droit d'emption. aa) Dans l'arrêt FI.1995.0075 du 10 janvier 1996 (publié in RDAF 1996 p. 96), l'ancien 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. 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 le contenu est le suivant : "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'art. 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 (cf. Bulletin du Grand Conseil, automne 1962/printemps 1963, p. 1032 et ss, notamment 1035-1036): "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 (...)". 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 (ibidem, pp. 1121-1122): "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". bb) Il ressort de ce qui précède que 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 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO; RS 220) 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). L'art. 8 al. 2 LMSD dispose que le droit de mutation afférent à la cession du droit d'acquérir un immeuble ou à la renonciation à ce droit (art. 2, al. 2) se calcule sur la moitié du prix convenu entre le vendeur et le cédant ou le renonçant. cc) Il n'est pas rare 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 non désigné. Cette situation a retenu l'attention de la jurisprudence à plusieurs reprises, notamment dans les arrêts FI.1996.0026 et FI.1997.0015 du 30 juin 1998. Dans ces arrêts, le tribunal a souligné qu'il fallait d'abord distinguer selon que le promettant-acquéreur agissait expressément au nom d'autrui (représentation directe) ou en son propre nom, 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 (v. ATF du 12 novembre 1997, publié in SJ 1998, p. 221, consid. 2a; cf. Pierre Engel, *Traité des obligations en droit suisse*, 2^e édition, Berne 1997, nos 81, 83 et 87), 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 (v. ATF 100 II 200 consid. 8a). 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 économique imposable (cf. art. 2 al. 2 LMSD; v. Thomas, op. cit. ., p. 122); le promettant-acquéreur cédant 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 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 du droit par le représentant au représenté; en d'autres termes, ce n'est que par le jeu d'une dérogation - voulue par le législateur (BGC automne 1962/printemps 1963, p. 1121 et ss, passage précité) - 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-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); 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. Dans le but de pouvoir distinguer clairement ces deux situations (représentation indirecte, respectivement cession) au demeurant très proches du point de vue civil, mais dont on voit qu'elles entraînent des conséquences fiscales fort différentes, et de déterminer sans ambiguïté, dans chaque cas, si le titulaire du droit d'acquérir un immeuble a agi d'emblée en vertu d'un mandat préalable ou à titre fiduciaire ou s'il a, au contraire, conclu l'acte pour son propre compte avant de le céder à un tiers (Thomas, op. cit., p. 118, note 4), l'ACI a adressé à l'Association des notaires vaudois (ANV), le 15 octobre 1975, déjà, une circulaire n° 42, dont on reprend ici le contenu essentiel: "(...) Il convient donc de déterminer dans chaque cas si le bénéficiaire d'un droit sur un immeuble a acquis ce droit dans l'intention de l'exercer lui-même ou, au contraire, comme mandataire ou fiduciaire. Chaque fois que l'existence d'un mandat préalable ou d'un droit de fiducie ne pourra être dûment établie et que le droit aura été cédé à un tiers, la cession sera soumise au droit. La cession est soumise au droit sans égard à son caractère gratuit ou onéreux. (...). Le droit de mutation de l'article 2, alinéa 2, n'est pas perçu dans les cas suivants: a) si le promettant-acquéreur acquiert lui-même l'immeuble; b) si le promettant-acquéreur renonce à son droit sans contre-prestation et ne tire aucun profit de l'opération, même pas le remboursement de ses frais; c) lorsque la promesse de vente a été passée en vertu d'un mandat préalable, par exemple pour le compte d'une société anonyme en formation; d) quand la promesse de vente a été conclue en vertu d'un contrat de fiducie ou de tout autre rapport juridique qui n'implique pas une cession. Les exonérations mentionnées sous lettres c) et d) ci-dessus ne sont accordées que si l'autorité fiscale est informée avant la signature de la promesse de vente ou du pacte d'emption: - du rapport de représentation - et du nom du véritable acquéreur à qui seront cédés les droits découlant de la promesse de vente ou du pacte d'emption (...)" dd) Le tribunal a considéré qu'on doit comprendre les directives de l'ACI (telles qu'elles figurent dans la fiche ANV précitée et qui sont susceptibles de fonder une certaine confiance chez les contribuables) en ce sens que l'exonération du demi-droit est possible pour autant - mais cette condition serait suffisante - que le nommable soit désigné expressément dans l'acte (sous réserve d'éventuels abus, où la clause désignerait de trop nombreuses personnes; la cession à un nommable dont l'identité ne serait pas révélée donnerait en revanche lieu à la perception du droit) ou qu'un mandat préalable en faveur du nommable soit établi autrement de manière irréfutable (FI.1997.0015 précité consid. 1c/cc/aaa). Sur ce dernier point, la circulaire de l'ACI pose une règle de preuve d'ordre purement formel; celle-ci n'a d'autre but que de rendre plus aisée la perception par l'autorité fiscale de la distinction posée par le législateur, souvent délicate, entre le promettant-acquéreur, représentant indirect ou non. Dès lors, 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. Le tribunal a à ce propos considéré que le principe de la libre appréciation des preuves, applicable en droit public ne serait du reste pas respecté si l'on écartait d'emblée toute preuve apportée postérieurement à

la signature de la promesse de vente ou du pacte d'emption (FI.1997.0015 précité consid. 1c/cc/bbb). ee) Dans les trois situations suivantes, le tribunal 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 le cadre d'une promesse de vente aux termes de laquelle la recourante promettait d'acquérir "pour elle et/ou son nommable" un immeuble, le tribunal a retenu qu'il était clair qu'au moment où la recourante s'était engagée vis-à-vis de la promettante-venderesse, que c'était X SA, alors en formation, qui devait finalement devenir propriétaire de l'immeuble. Le tribunal a souligné que la promesse d'acquérir pour soi ou son nommable pouvait impliquer quelque incertitude sur l'identité exacte de l'acquéreur final. La question essentielle à résoudre consistait plutôt à savoir si, à la signature de l'acte, la recourante disposait déjà d'un mandat d'agir pour l'acquéreur final (FI.1996.0026 précité consid. 2). - Dans le cadre d'un contrat de vente à terme avec droit d'emption, à teneur duquel le recourant avait déclaré acheter cet immeuble "(...) pour lui et/ou ses nommables, savoir la X. SA et/ou Y. (...)", le tribunal a considéré que l'emploi de cette formule ne saurait exclure l'acte en cause du bénéfice de l'exonération, ce dans la mesure où le recourant avait surtout manifesté par là qu'il agissait principalement en qualité de représentant indirect. Du reste, les nommables, parmi lesquels figurait la société qui avait finalement acquis l'immeuble, avaient été expressément désignés dans chacun des deux actes. Peu importait, dans ces conditions, que le recourant se soit également vu conférer le droit d'acquérir cet immeuble, puisque cette conséquence était inhérente à la nature du rapport particulier de représentation (FI.1997.0015 précité consid. 2). - Dans le cadre d'une promesse de vente aux termes de laquelle le recourant avait désigné quatorze personnes et leurs conjoints en qualité de nommables, "pour acquérir avec lui ou à sa place" une parcelle, le tribunal a estimé que la liberté que s'octroyait le recourant d'attribuer les lots de PPE et de choisir lui-même les acquéreurs finaux n'était pas incompatible avec le but du mandat. Peu importait même que treize des quatorze nommables désignés dans l'acte n'aient finalement pas acquis les lots à constituer et que le recourant ait finalement cédé son droit à sept personnes non expressément désignées dans cet acte. Il aurait été excessif de retenir que cette condition excluait l'existence d'un mandat vu que le cédant avait apporté la preuve qu'il agissait en vertu d'un mandat oral que le cessionnaire lui avait confié, avant de conclure la promesse de vente, et dans l'intérêt de celui-ci (FI.2001.0001 du 23 avril 2001 consid. 2). De cette jurisprudence, on retire en substance que le contribuable doit, pour échapper à l'imposition, démontrer, sans ambiguïté aucune, qu'il agissait, lors de la conclusion de la promesse de vente, non pas en son nom propre mais bien en vertu d'un mandat confié par le futur acquéreur. On rappelle à cet égard que le mandat ne requiert pas la forme écrite et peut être formé oralement, par actes concluants (cf., parmi la nombreuse littérature, Pierre Engel, Contrats de droit suisse, Berne 1992, p. 448). 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 (ibidem, p. 451). A défaut, on présumera que le contribuable a bel et bien cédé à un tiers le droit dont il disposait sur l'immeuble, situation qui, elle, génère la perception du demi-droit.

E. 2

En l'occurrence, l'autorité refuse au recourant l'exonération du droit de mutation au motif que l'identité précise du véritable acquéreur auquel seraient cédés les droits découlant du

pacte d'emption ne lui avait pas été communiquée avant la signature du pacte d'emption. Il n'est en effet pas contestable que l'acte du 10 janvier 2013 se limite à prévoir la constitution d'un " droit d'emption incessible, excepté en faveur d'un ou plusieurs descendants de l'acquéreur ", sans nommer expressément les descendants de l'acquéreur. Certes, l'acquéreur, soit le recourant, n'est le père que de deux filles et ses descendants paraissent ainsi facilement identifiables. Il n'en demeure pas moins que lors de la constitution de l'acte en octobre 2014, le terme de descendants aurait aussi pu se rapporter à d'autres personnes, à savoir aux descendants (même futurs) de l'une ou l'autre de ses filles. Ce terme pouvait ainsi recouvrir des configurations diverses. Il n'est dès lors pas possible de soutenir que le nommable a été désigné expressément dans l'acte du 10 janvier 2013. Or la jurisprudence a souligné qu'en situation d'incertitude sur l'identité exacte de l'acquéreur final, l'exonération ne peut être accordée que si le cédant (en l'occurrence le recourant) apporte la preuve qu'il agissait en vertu d'un mandat oral que le cessionnaire (en l'occurrence sa fille) lui avait confié, ce qui n'a été ni allégué ni établi dans la présente procédure. Le recourant se limite à relever que si on considère l'ensemble des opérations réalisées par la venderesse, soit B. _____, le seul contrat ayant un droit d'emption cessible est celui qu'il a signé car il entendait manifestement céder le droit d'acquérir le lot en question à un descendant. Ces allégations ne font cependant pas état d'un mandat confié par l'un ou l'autre de ces derniers en faveur du recourant. Les conditions permettant l'exonération du droit ne sont dès lors pas réunies en l'espèce.

E. 3

Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Le recourant succombant, un émolument d'arrêt sera mis à sa charge (art. 49, 55, 91 et 99 LPA-VD). Pour les mêmes motifs, il n'a pas droit à des dépens (art. art, 55, 91 et 99 LPA-VD).

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