

VD_OMNI FI.2021.0026 vom 11. Oktober 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-10-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0026

FR: VD_OMNI FI.2021.0026 du 11 octobre 2021

IT: VD_OMNI FI.2021.0026 del 11 ottobre 2021

Regeste

A. _____ /Administration cantonale des impôts | Vente à terme d'un immeuble avec constitution d'un droit d'emption. Le transfert de propriété devait intervenir jusqu'à fin juillet 2019. Clause pénale: en cas d'inexécution, la partie non défaillante avait le droit de choisir entre l'exécution de la vente ou le versement de 10% du prix de vente. En juin 2019, les parties ont conclu un acte d'annulation de la vente à terme et droit d'emption, sans exécution de la clause pénale. Cet acte a été soumis au droit de mutation, au motif que la renonciation au droit d'acquérir un immeuble avait fait l'objet d'une contre-prestation en faveur du renonçant. Recours du contribuable (promettant acquéreur). L'acte d'annulation impliquant la renonciation au droit d'emption sans exécution de la clause pénale, le recourant a obtenu un avantage consistant dans la non-diminution de son actif, de sorte qu'il se justifie de considérer que sa renonciation n'était pas gratuite et constitue partant une opération imposable. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 1

Le recours, formé le 24 février 2021, contre une décision sur réclamation du 3 février 2021, a été déposé dans le délai et la forme prévus aux art. 53 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; BLV 648.11), 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), ainsi que 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36). Partant, le recours est recevable à la forme.

E. 2

Le recourant a conclu principalement à l'annulation de la décision de taxation du 20 décembre 2019. Or, une telle conclusion est irrecevable dès lors que, en raison de l'effet dévolutif de la réclamation (concernant l'effet dévolutif du recours, voir ATF 146 II 335 consid. 1.1.2 p. 338), seule la décision sur réclamation du 3 février 2021 peut faire l'objet d'un recours au Tribunal cantonal. Compte tenu de la motivation du recours, qui permet aisément de comprendre que le recourant conteste le caractère onéreux de la renonciation au droit d'emption et pour éviter tout formalisme excessif, il y a lieu malgré cela d'entrer en matière. En revanche, la conclusion subsidiaire du recours, tendant à ce que la Cour de céans accorde la remise du droit litigieux, est irrecevable. En effet, d'une part, la question de la remise excède l'objet de la contestation, qui peut seul faire l'objet du recours (cf. art. 79 al. 2 LPA-VD). D'autre part, la remise ne peut pas être demandée avant l'entrée en force de la taxation, entrée en force qui ne peut intervenir précisément en raison du recours.

E. 3

Le litige porte sur l'imposition au titre du droit de mutation pour l'année 2019 de l'annulation du 5 juin 2019 de la vente à terme et droit d'emption. L'autorité intimée y voit une renonciation à un droit d'emption conclue à titre onéreux, tandis que le recourant considère que l'acte doit être qualifié de gratuit. a) Les droits de mutation sont des impôts perçus par les cantons sur les transferts de propriété immobilière. Il s'agit d'impôts indirects qui relèvent, en principe, exclusivement du droit cantonal et ne sont pas soumis au régime d'harmonisation fiscale prévu à l'art. 129 Cst. (ATF 138 II 557 consid. 4.1; 127 II 1 consid. 2b/aa; Tribunal fédéral [TF] 2C_730/2019 du 10 janvier 2020 consid. 3.1; 2C_643/2017 du 15 janvier 2019 consid. 2.1). L'impôt sur les mutations est un impôt formel 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. Que le transfert soit réalisé avec bénéfice ou perte ne joue donc aucun rôle quant à la perception du droit de mutation (cf. CDAP FI.2017.0004 du

E. 8

août 2017 consid. 1; FI.2011.0026 du 27 avril 2012 consid. 2a; Olivier Thomas, Les droits de mutation, étude des législations cantonales, thèse Lausanne 1991, p. 29). L'assiette du droit de mutation est la contrepartie du transfert (cf. CDAP FI.2011.0026 du 27 avril 2012 consid. 2a; FI.2009.0055 du 1er décembre 2009 consid. 2a; FI.2008.0103 du 14 avril 2009 consid. 4a). A teneur de l'art. 2 al. 1 LMSD, 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 (ci-après: TA; 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. Selon la jurisprudence, la réalité économique d'une opération imposable 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 1996 p. 96; RDAF 1992 p. 70; arrêts FI.1992.0014 du 4 novembre 1992; FI.2018.0207 du 23 juillet 2020 consid. 3b). Se fondant sur cette jurisprudence, l'ancien Tribunal administratif puis la Cour de céans ont 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 (arrêt FI.2012.0031 du 15 novembre 2012 confirmé par l'arrêt TF 2C_1242/2012 du 12 août 2013; TA, arrêt FI.1993.0134 du 27 juin 1994; ég. arrêt FI.1992.0014 précité). b) L'art. 2 al. 2 LMSD a la teneur suivante: "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 et la Cour de céans cependant, l'art. 2 al. 2 LMSD ne restitue pas le sens véritable de la règle voulue par le législateur (v. arrêts du TF 2C_713/2010 du

E. 11

février 2011 consid. 2; 2P.31/1999 du 20 avril 1999 consid. 5b, in RDAF 1999 II 516; CDAP FI.2017.0004 du 8 août 2017 consid. 1b; FI.2018.0207 précité consid. 3b). 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". c) 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 l'imposition. En effet, une renonciation à titre onéreux est également imposable. Une telle imposition se justifiait par le fait que le bénéficiaire d'une promesse de vente ou d'un pacte d'emption pouvait, par la cession de son droit, tirer profit de l'immeuble comme s'il en était juridiquement propriétaire. C'est donc pour éviter que le droit afférent à la cession ne soit éludé, que l'imposition de la renonciation au droit d'acquérir un immeuble

a été prévue, lorsqu'elle intervient à titre onéreux (cf. Bulletin des séances du Grand Conseil du canton de Vaud, printemps 1963, p. 1035 s.). Dès que 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 (cf. Bulletin précité, p. 1122). En revanche, l'abandon pur et simple du droit d'acquérir un immeuble ne tombe pas sous le coup du droit de mutation, car il ne s'agit pas d'un droit onéreux (Bulletin précité, p. 1036; arrêts du TF 2C_713/2010 du 11 février 2011 consid. 2; 2C_145/2009 du 8 juin 2009 consid. 4.2). d) 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 (voir aussi la circulaire de l'ACI à l'Association des notaires vaudois n° 42 du

E. 15

octobre 1975, partiellement reproduite dans l'arrêt FI.2017.0004 du 8 août 2017 consid. 1d; pour un cas de renonciation à titre onéreux, cf. arrêt FI.2004.0198 du 15 décembre 2004). 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 à tout le moins pas arbitraire de tenir compte de l'ensemble des circonstances entourant la conclusion de l'acte de renonciation. En effet, l'art. 2 al. 2, 2ème 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 (TF 2C_145/2009 du 8 juin 2009 consid. 4.5.2). 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). e) On relèvera encore que le Tribunal fédéral a souligné que le point déterminant consistait à savoir si le renonçant avait renoncé purement et simplement à ses droits, ou s'il l'avait fait en soumettant cette renonciation à une condition comme celle qu'un tiers exécute la principale obligation fondée sur cet acte, à savoir qu'il verse le solde du prix de vente. Ainsi, il n'est pas contraire au texte même de l'art. 2 al. 2 LMSD de considérer qu'un acte de renonciation qui a pour effet de libérer le renonçant de pénalités qu'un cocontractant aurait pu faire valoir à son encontre survient à titre onéreux. Cela étant, 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 (TF 2C_126/2010 du 22 juin 2010 consid. 4.3.2). 4. a) En l'espèce, il y a donc lieu de déterminer si l'acte d'annulation de la vente à terme et droit d'option est intervenu à titre gratuit ou pas, l'examen du caractère onéreux de la renonciation impliquant de replacer celle-ci dans son contexte (cf. arrêt 2C_145/2009 précité consid. 4.5.2). Le recourant expose avoir purement et simplement abandonné son droit d'option faute de moyens financiers suffisants pour acquérir le bien immobilier au terme fixé par les parties. Il explique que la conjonction des contrats de vente du 15 mai 2014 et de bail du 13 mars 2014 (supra, partie "Faits", let. A) visait à constituer des fonds propres pour l'achat. Ainsi, le loyer dû d'ordinaire était majoré de CHF 1'000.- par mois. En conséquence, l'acompte

définitivement acquis au promettant vendeur au moment de l'annulation de l'acte de vente et droit d'emption (CHF 74'000.-) résulte de l'addition de l'acompte de CHF 15'000.- versé à la signature et de cinquante-neuf versements mensuels. Le recourant soutient ainsi n'avoir aucunement bénéficié de l'annulation de l'acte de vente, respectivement de sa renonciation. Selon lui, il devrait en effet être considéré comme ayant perdu de manière définitive son acompte. Le recourant relève par ailleurs que si la clause pénale n'avait pas figuré dans l'acte de vente initial, il n'aurait pas été considéré comme avantage; or, une telle clause fait partie, toujours selon le recourant, des règles standards dans les actes notariés, de telle sorte que n'importe quelle renonciation est automatiquement qualifiée d'onéreuse par l'administration fiscale, ce que le législateur ne pourrait pas avoir voulu. b) Comme exposé ci-dessus, il n'est pas contraire au texte même de l'art. 2 al. 2 LMSD de considérer qu'un acte de renonciation qui a pour effet de libérer le renonçant de pénalités qu'un cocontractant aurait pu faire valoir à son encontre survient à titre onéreux. Tel est bien le cas en l'espèce, puisque de l'aveu même du recourant, s'il n'avait pu renoncer à son droit d'emption, il aurait été exposé aux pénalités prévues dans l'acte du 15 mai 2014. Il ressort en effet des écritures du recourant que la renonciation est intervenue faute de moyens financiers suffisants et faute d'avoir obtenu les crédits bancaires nécessaires à l'exécution de la vente. En d'autres termes, si le vendeur n'avait pas consenti à l'annulation de l'acte de vente à terme et droit d'emption, le recourant qui n'avait pas obtenu les moyens financiers nécessaires pour réaliser l'achat de la parcelle litigieuse aurait été exposé aux pénalités prévues au ch. 16 de l'acte de vente. Par l'acte d'annulation impliquant la renonciation au droit d'emption sans exécution de la clause pénale, le recourant a donc obtenu un avantage consistant dans la non-diminution de son actif, de sorte qu'il se justifie de considérer que sa renonciation n'était pas gratuite et, partant, constitue une opération imposable. Dans ce cadre, et quoi qu'en pense le recourant, si les parties n'avaient pas annulé l'acte de vente à terme et droit d'emption du 15 mai 2014 avant l'échéance prévue pour son exécution, le recourant aurait dû faire face potentiellement à l'exécution de la clause pénale prévue dans le contrat. En annulant cet acte avant son échéance, le recourant s'est donc assuré de ne pas avoir à verser le solde du montant prévu par la clause pénale. Il obtient donc bien par ce biais un avantage économique rendant l'opération imposable au titre du droit de mutation. 5. Le recourant fait en outre et en substance grief à l'autorité intimée de vider de sa substance la possibilité d'une renonciation au droit d'acquérir un immeuble à titre purement gratuit – et partant non soumis au droit de mutation. Il estime qu'en retenant que l'inexécution d'une clause pénale implique une non-diminution de l'actif et présente donc un caractère onéreux, et qu'en outre, l'inclusion d'une clause pénale fait partie des standards dans les actes notariés vaudois, le système ne permettrait plus de réaliser une renonciation à titre purement gratuit. Comme mentionné auparavant, le Tribunal fédéral a maintes fois jugé dans des affaires vaudoises (v. arrêts 2P.31/1999 du 20 avril 1999 consid. 5a/bb in RDAF 1999 II p. 527; 2C_145/2009 du 8 juin 2009 consid. 4.2 et 4.3 in RF 64/2009 p. 765), que dès lors que le renonçant bénéficie de l'opération de quelque manière que ce soit, le caractère onéreux – et partant l'imposition – est donné. Dans un arrêt 2C_126/2010 précité (consid. 5), le Tribunal fédéral a certes jugé que les actes en cause ne pouvaient pas être qualifiés de renonciation à titre onéreux. Il résulte cependant des faits de cette cause particulière que la renonçante avait payé elle-même les frais d'acte et n'avait été exposée à aucune peine conventionnelle ni au paiement de dommages-intérêts en renonçant aux droits qu'elle détenait sur l'immeuble en cause. Il résulte de ce qui précède, d'une part, que le système que conteste le recourant en l'espèce résulte clairement de la jurisprudence du Tribunal fédéral : la

renonciation par le vendeur à une clause pénale existante a pour conséquence d'avantager économiquement le renonçant et confère à l'acte un caractère onéreux, même si ce dernier a, au final, dû acquitter une partie de la clause pénale. D'autre part, il faut souligner qu'il n'est pas exclu de conclure un acte de vente sans clause pénale, les parties devant procéder à une pesée des intérêts et risques résultant de l'inclusion ou non d'une telle clause, y compris dans ses aspects fiscaux. Par conséquent, le grief du recourant doit être rejeté. 6. Au surplus, 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. En l'espèce, le recourant ne remet pas en cause la fixation de l'assiette imposable; à juste titre dès lors que la moitié du prix de vente convenu (CHF 1'340'000.-) a conduit à fixer l'assiette imposable à CHF 670'000.-. Le montant définitivement acquis au vendeur ensuite de l'annulation de l'acte de vente et droit d'emption, par CHF 74'000.-, n'a pas d'influence sur l'assiette imposable dans le cadre de l'imposition d'une renonciation au droit d'acquérir. 7. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet recours, dans la mesure de sa recevabilité (consid. 2 supra) et à la confirmation de la décision attaquée. Le recourant succombant, un émolument d'arrêt sera mis à sa charge (cf. art. 49, 55, 91 et 99 LPA-VD). Pour les mêmes motifs, il n'a pas droit à des dépens (cf. 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.