

# VD\_OMNI FI.2023.0078 vom 18. Januar 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-01-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2023.0078](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0078)

FR: VD\_OMNI FI.2023.0078 du 18 janvier 2024

IT: VD\_OMNI FI.2023.0078 del 18 gennaio 2024

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, relatif à la perception d'un droit de mutation à la suite d'une renonciation du droit d'acquérir. Examen du caractère gratuit ou onéreux de la renonciation, dans la situation où ni l'acquéreur potentiel, ni le vendeur, ne se sont présentés à l'étude du notaire au terme de l'exécution de la vente à terme et droit d'emption. Si le vendeur n'avait pas consenti, même par acte concluant, à l'annulation de l'acte de vente à terme et droit d'emption, la recourante, qui n'avait pas obtenu les moyens financiers nécessaires pour réaliser l'achat, s'exposait aux pénalités convenues dans le cadre de la vente à terme et droit d'emption. La recourante a par conséquent bien obtenu un avantage économique rendant l'opération imposable au titre du droit de mutation. Si la recourante a établi que l'autorité intimée avait traité de manière différente deux situations à première vue comparables, elle n'établit pas que l'autorité intimée entend maintenir une pratique distincte de celle qu'elle a appliquée en l'occurrence. Rejet du grief d'inégalité de traitement. Recours rejeté.

## Erwägungen

### E. 1

Le présent litige a trait à l'imposition des droits de mutation. L'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) prescrit que les dispositions de la loi sur les impôts directs cantonaux relatives au droit de recours s'appliquent par analogie au recours contre les décisions sur réclamation (1<sup>ère</sup> phrase). Pour le surplus, la loi sur la procédure administrative est applicable (2<sup>ème</sup> phrase). Aux termes de l'art. 199 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. En l'espèce, le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de 30 jours (art. 95 LPA-VD) ayant été respecté, il y a lieu d'entrer en matière sur ses mérites.

### E. 2

Le litige porte sur l'imposition au titre du droit de mutation pour l'année 2021, à la suite de l'annulation de la vente à terme et de la radiation du droit d'emption conclu le 13 mars 2019. L'autorité intimée y voit une renonciation à un droit d'emption conclue à titre onéreux, tandis que la recourante considère que l'acte ne doit pas être qualifié d'onéreux. a) Les droits de mutation sont des impôts perçus par les cantons sur les transferts à titre onéreux 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 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.2021.0026 du 11 octobre 2021 consid. 3a; 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 (arrêts FI.2021.0026 du 11 octobre 2021 consid. 3a; FI.2012.0031 du 15 novembre 2012 confirmé par l'arrêt TF 2C\_1242/2012 du 12 août 2013; 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 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 de la législation, 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; arrêt FI.2021.0026 du 11 octobre 2021 consid. 3c). 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 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; arrêt FI.2021.0026 du 11 octobre 2021 consid. 3d). 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). f) 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 (cf. arrêt FI.2021.0026 du 11 octobre 2021 consid. 6).

### **E. 3**

a) En l'espèce, il y a donc lieu de déterminer si l'annulation de la vente à terme et du droit d'emption est intervenue à titre gratuit ou pas, l'examen du caractère onéreux de la renonciation impliquant de replacer celle-ci dans son contexte (cf. arrêt TF 2C\_145/2009 précité consid. 4.5.2). Le recourant expose avoir purement et simplement abandonné son droit d'emption faute de moyens financiers suffisants pour acquérir le bien immobilier au terme fixé par les parties. b) Comme on l'a vu, 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 la recourante aurait été exposée aux pénalités prévues dans l'acte du 13 mars 2019 en cas de renonciation au droit d'emption. Il ressort en effet des écritures de la recourante 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. Contrairement aux faits qui ressortent de l'arrêt FI.2021.0026, la recourante n'a en l'occurrence pas conclu avec la venderesse un acte d'annulation, libérant l'acheteur du règlement de la clause pénale. Certes, la recourante et la venderesse n'ont pas formalisé l'annulation de l'acte de vente. Il paraît néanmoins clair, dès lors que ni l'une, ni l'autre ne se sont présentées à l'étude du notaire au terme de l'exécution de la vente à terme

et droit d'emption et que la venderesse n'a pas fait établir de constat de carence, que la recourante et la venderesse se sont accordées sur les conséquences de la renonciation de la recourante à exercer son droit d'emption, renonciation qui n'est soumise à aucune forme (Paul-Henri Steinauer, *Les droits réels*, Tome II, 5 e éd., 2020, n°2425). Elles ont d'ailleurs conjointement signé la réquisition de radiation du droit d'emption. Si la venderesse n'avait pas consenti, même par acte concluant, à l'annulation de l'acte de vente à terme et droit d'emption, la recourante qui n'avait pas obtenu les moyens financiers nécessaires pour réaliser l'achat de la parcelle litigieuse aurait été exposée aux pénalités prévues au ch. 19 de l'acte de vente. La peine conventionnelle s'éteint toutefois, pour autant qu'elle n'était pas encore exigible, avec l'extinction de l'obligation principale (Michel Mooser, *Commentaire romand*, Code des obligations I, 3 e éd., 2021, n°16 ad art. 160 CO et les références citées). Faute d'établissement du constat de carence, la clause pénale n'est en l'occurrence pas devenue exigible. Le risque pour la recourante de devoir s'acquitter de la clause pénale n'existe désormais plus. La recourante 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. Il s'agit là, comme l'a retenu à juste titre l'autorité intimée, d'un avantage économique rendant l'opération imposable au titre du droit de mutation.

#### **E. 4**

La recourante se plaint par ailleurs d'une violation du principe de l'égalité de traitement, en ce sens que l'autorité intimée aurait rendu une décision différente dans une affaire dont les circonstances factuelles sont identiques à celle du présent litige. a) Une décision viole le principe de l'égalité ancré à l'art. 8 al. 1 Cst. lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. Les situations comparées ne doivent pas nécessairement être identiques en tous points, mais leur similitude doit être établie en ce qui concerne les éléments de fait pertinents pour la décision à prendre (ATF 144 I 113 consid. 5.1.1 p. 115; 142 I 195 consid. 6.1 p. 213 et la jurisprudence citée). L'inapplication ou la fausse application de la loi dans un cas particulier n'attribue en principe pas à l'administré le droit d'être traité par la suite illégalement. En effet, selon la jurisprudence, le principe de la légalité de l'activité administrative prévaut en principe sur celui de l'égalité de traitement. En conséquence, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité devant la loi lorsque celle-ci est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle aurait été faussement, voire pas appliquée du tout, dans d'autres cas. Cela présuppose cependant, de la part de l'autorité dont la décision est attaquée, la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question. Le citoyen ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévéra dans l'inobservation de la loi. Il faut encore que l'autorité n'ait pas respecté la loi selon une pratique constante, et non pas dans un ou quelques cas isolés, et qu'aucun intérêt public ou privé prépondérant n'impose de donner la préférence au respect de la légalité (ATF 139 II 49 consid. 7.1 p. 61 et les références citées; plus récemment arrêt 1C\_627/2018 du 4 septembre 2019 consid. 4.1). Si l'autorité ne s'exprime pas sur ses intentions futures, le Tribunal fédéral présumera qu'elle se conformera au jugement qu'il aura rendu (cf. ATF 122 II 446 consid. 4a p. 451 s.; 115 Ia 81 consid. 2 p. 83 et les références citées). b) La

recourante a en l'occurrence établi que l'autorité intimée avait traité de manière différente deux situations qui paraissent à première vue comparables. Il n'est en revanche pas établi que l'autorité intimée entende maintenir une pratique distincte de celle qu'elle a adoptée dans le cadre du présent litige, l'autorité intimée ayant notamment versé à la procédure divers extraits de discussions relatives à la pratique qui fait l'objet du présent litige, dont il ressort clairement qu'elle entend poursuivre la pratique qu'elle a appliquée à la recourante. Dans ces circonstances, on doit plutôt admettre que la situation mentionnée par la recourante relève d'un cas isolé. Elle ne saurait dès lors contraindre l'autorité intimée à mettre la recourante au bénéfice de la solution adoptée précédemment. Le grief de violation de l'égalité de traitement doit en conséquence être également rejeté.

#### **E. 5**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet des recours et à la confirmation de la décision attaquée. La recourante, qui succombe, supportera les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD). Il n'est pas alloué de dépens (cf. 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.