

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 22 juin 2007

Statuant sur le recours interjeté le 21 juin 2006
(4F 06 133)

par

D., à **X.**, représenté par Me Pierre Boivin, avocat, et Sandrine Roth, avocate-stagiaire en l'Etude Boivin et Nussbaumer, Rue de Lausanne 91, 1701 Fribourg,

contre

la décision rendue le 22 mai 2006 par la **Direction des finances**, à Fribourg, rejetant la réclamation déposée le 7 mars 2003 à l'endroit du bordereau des droits de mutation et centimes additionnels communaux correspondants no 2400070413 établi le 12 février 2003 par le bureau du Registre foncier.

(base de calcul en cas de renonciation à un droit d'emption)

C o n s i d é r a n t :

En fait:

- A. Par acte notarié du 23 juillet 1999, l'art. 1a du Registre foncier de la Commune de Y. a fait l'objet d'une promesse de vente entre E., promettante-venderesse, et D., promettant-acquéreur. Cet acte ne figure pas au dossier de la cause.

Par acte notarié du 29 décembre 1999, l'art. 1a précité a fait l'objet d'une nouvelle promesse de vente entre les parties susmentionnées. D. a été mis au bénéfice d'une promesse de vente fractionnable dans laquelle un droit d'emption lui était concédé afin de confirmer ses droits. Il était notamment spécifié que le prix du terrain s'élevait à 370'000 francs (p. 4, ch. 2 et p. 8 ch. II.3), que D. s'engageait à payer dès le 1^{er} août 1999 un intérêt de 5% adaptable en fonction de l'évolution des taux hypothécaires (p. 5, ch. 4) et que la vente définitive devait intervenir au plus tard le 30 juin 2000 (p. 5 ch. 8 et p. 7 ch. II.1). Sous le chiffre "III. Clôture", il était mentionné que tous les frais découlant de l'acte et ceux de la vente définitive ainsi que les droits de mutation, les émoluments et débours du notaire et du registre foncier seraient supportés par D. La promesse de vente du 19 décembre 1999 a été prolongée à plusieurs reprises par des actes qui ne figurent pas au dossier mais qui sont cités dans l'avenant du 29 juin 2001 mentionné ci-dessous (let. B).

Avec l'accord de la propriétaire, D. a réalisé une construction sur l'immeuble susmentionné.

Par verbal du 11 juin 2001, l'art. 1a du Registre foncier de la Commune de Y. a été divisé en deux parcelles, soit l'art. 1a nouveau (terrain de 478 m² avec nouvelle construction) et l'art. 1b nouveau (terrain à bâtir de 494 m²).

Par acte de vente du 12 juin 2001, E. a vendu l'art. 1a nouveau à F. Par le même acte, D. a quant à lui renoncé à son droit d'emption sur cet immeuble.

La vente du 12 juin 2001 a donné lieu à la perception de droits de mutation auprès des acquéreurs, calculés sur la totalité du prix de vente. De tels droits n'ont par contre pas été perçus pour la renonciation au droit d'emption.

La vente et la renonciation du 12 juin 2001 ne font pas l'objet de la présente procédure.

- B. Le 29 juin 2001, les parties à la promesse de vente du 29 décembre 1999 ont conclu un avenant par devant notaire.

Se référant à l'acte de vente du 12 juin 2001, les parties ont convenu d'annuler avec effet au 30 juin 2001 la promesse de vente et pacte d'emption concernant l'art. 1a nouveau du Registre foncier de la Commune de Y. Il a été précisé que jusqu'à cette date, D. assumait toutes les charges liées à cette parcelle et toutes les charges liées à la construction d'une habitation individuelle sur celle-ci (voir également les remarques préliminaires à teneur desquelles E. a accepté de libérer D., entendu que celui-ci assumait "le paiement d'un intérêt de 5% l'an sur le montant du prix de vente").

Il a également été confirmé que la promesse de vente du 29 décembre restait valable pour le nouvel article 1b du Registre foncier de la Commune de Y. Il était spécifié que le prix de vente de celui-ci était de 190'000 francs, que la vente définitive devait intervenir au plus tard le 30 juin 2002 et que le droit d'emption pouvait être exercé jusqu'au 21 décembre 2002.

Suite à l'avenant du 29 juin 2001, avec l'accord de la propriétaire, D. a réalisé la construction d'une villa sur l'art. 1b susmentionné.

Par acte de vente du 8 octobre 2002 passé devant notaire, E. a vendu l'art. 1b nouveau à G. Au point III.2 de cet acte auquel il a participé comme intervenant, D. a renoncé à son droit d'emption sur cet immeuble. Le prix de vente a été fixé à un montant global de 589'000 francs comprenant 190'000 francs concernant le terrain à bâtir, payables à E., et 399'000 francs pour la construction, payables à D.

La vente du 8 octobre 2002 a donné lieu à la perception de droits de mutation auprès des acquéreurs, calculés sur la totalité du prix de vente. Effectuée par bordereau du 12 février 2003, cette taxation n'a pas été contestée et ne fait pas l'objet de la présente procédure.

Le 12 février 2003 également, indépendamment des droits de mutation facturés auprès des acquéreurs, le Conservateur du Registre foncier a adressé à D. un bordereau de droits de mutation de 11'970 francs calculés sur la base du prix de la construction, à savoir 399'000 francs. Celui-ci se présentait comme suit:

	Base de calcul	Taux	Montant
Renonciation au droit d'emption en votre faveur, sur l'art. 1b de Y.			
Droits de mutation	399'000.00	1.5%	5'985.00
Centimes additionnels Y.	5'985.00	100%	5'985.00
<u>TOTAL</u>			11'970.00

- C. Le 7 mars 2003, agissant par son mandataire, D. a formé réclamation auprès de la Direction des finances (la Direction) contre la décision de taxation du 12 février 2003 qui lui était adressée, concluant à son annulation. Pour l'essentiel, il a relevé qu'il n'avait perçu aucune indemnité pour la renonciation à son droit d'emption, de telle sorte que cette opération ne pouvait pas faire l'objet de droits de mutation.

Par courrier du 27 mai 2003, la Direction s'est adressée à D., par son mandataire, pour lui demander en particulier de détailler les investissements effectués sur l'immeuble en cause.

Par courrier du 26 juin 2003 de son mandataire, D. a répondu que le prix de 399'000 francs mentionné dans l'acte de vente représentait d'une part les factures payées pour la construction de la villa, à concurrence de 381'715.55 francs, et d'autre part le bénéfice lié à cette construction, pour le solde de 17'282.45 francs. Il a en outre produit un rapport de chantier du 27 novembre 2000 concernant le début des travaux de la villa ainsi que l'ensemble des factures et justificatifs de paiement relatifs au montant de 381'715.55 francs. Le rapport de chantier portait l'en-tête D. SA. Quant au montant de 381'715.55 francs, il comprenait notamment des intérêts bancaires acquittés entre le 31 décembre 2000 et le 13 décembre 2002 pour un total de 11'179.75 francs ainsi qu'un poste "D. SA" pour 95'380 francs (voir également la liste récapitulative produite à l'appui du recours du 21 juin 2006, ci-dessous let. E *in fine*).

- D. Par décision du 22 mai 2006, la Direction a rejeté la réclamation. Se référant à l'art. 4 let. c de la Loi du 1er mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG; RSF 635.1.1), elle a confirmé que la renonciation au droit d'emption était soumise à la perception de droits de mutation. En substance, elle a relevé que l'existence du droit d'emption avait permis à D. de mobiliser la valeur économique de l'immeuble et de transférer cette valeur à des tiers. Plus concrètement, ce droit lui avait d'abord donné la possibilité de réaliser une construction, sans avoir besoin d'acquérir le terrain et sans risquer une augmentation du prix de celui-ci. Il lui avait ensuite permis de proposer, voire d'imposer, un acquéreur à la propriétaire et de réaliser un bénéfice sur la transaction. D. avait ainsi tiré profit de sa renonciation au droit d'emption, ce qui justifiait la perception de droits de mutation. Quant au montant de ceux-ci, la Direction s'est référée à l'art. 13 LDMG ainsi qu'à un avis de droit du 7 juin 2004 de Me Michel Mooser, notaire et professeur titulaire à l'Université de Fribourg, pour affirmer qu'il devait être calculé sur la base d'une somme de 399'000 francs correspondant aux dépenses d'investissement effectuées par le recourant en vertu de son droit d'emption (381'717.55 francs) augmentées du bénéfice lié à la renonciation à acquérir l'immeuble (17'282.45 francs).

- E. Agissant par son mandataire le 21 juin 2006, D. a interjeté recours contre la décision susmentionnée, concluant principalement à ce qu'elle soit annulée, sous suite de frais et dépens.

Dans un premier motif, le recourant conteste que sa marge bénéficiaire de 17'282.45 francs puisse être assimilée à une contrepartie de la renonciation à son droit d'emption. Il réaffirme que cette renonciation a eu lieu à titre purement gratuit. Relevant ensuite que l'art. 13 LDMG ne prévoit pas l'imposition de la renonciation portant sur un droit d'acquérir un immeuble, il s'oppose au raisonnement mené par la Direction qui cherche selon lui à créer un nouveau cas d'imposition en se référant à la mobilisation de la valeur économique de l'immeuble et au transfert de cette valeur à des tiers. Se référant encore aux travaux préparatoires et à la doctrine, il insiste sur le fait que, s'agissant de la renonciation à un droit d'emption, le législateur fribourgeois n'a pas souhaité imposer la valeur de l'objet du droit cédé, mais uniquement le prix de la cession, qui est nul en l'espèce. Invoquant également les principes de la proportionnalité et de l'interdiction de l'arbitraire, le recourant critique le système appliqué par la Direction, qui mène selon lui à la double imposition de la construction par le biais des droits de mutation perçus d'une part auprès des acquéreurs en raison de la vente et d'autre part auprès du constructeur en raison de la renonciation au droit d'emption. Enfin, s'agissant plus particulièrement de la base de calcul, le recourant répète dans un premier temps que sa marge bénéficiaire ne constitue pas une contrepartie à la renonciation à son droit d'emption, mais plutôt un revenu qui est lié à l'activité de mise en valeur du terrain et qui est obtenu dans le cadre d'un rapport contractuel distinct du contrat de vente. Dans un deuxième temps, il se réfère à une décision du 10 décembre 2003 par laquelle la Direction aurait adopté une solution contraire à celle retenue en l'espèce, en considérant notamment qu'il ne serait pas justifié de faire payer au constructeur des droits de mutation sur un montant dont il n'a même pas bénéficié puisque il a servi à payer les coûts de construction.

Le bordereau produit à l'appui du recours comprend notamment une liste détaillée des postes relatifs à l'investissement consenti pour la construction de la villa.

- F. Dans ses observations du 16 août 2006, la Direction conclut au rejet du recours. Tout d'abord, elle s'oppose à la prise en considération de certains faits qui n'ont pas été allégués en procédure de réclamation (voir ci-dessus let. A, 5^{ème} paragraphe, et let. B, 4^{ème} paragraphe). Se référant aux motifs de sa décision sur réclamation du 22 mai 2006, elle relève ensuite que la question centrale consiste à déterminer si la renonciation au droit d'emption est intervenue à titre onéreux ou gratuit. A cet égard, elle conteste la position du recourant selon laquelle la somme de 399'000 francs correspondrait au

coût de la réalisation de la construction, y compris une modeste marge bénéficiaire. Retenant que ce montant constitue au contraire le prix de vente du bâtiment, elle soutient qu'il représente également la prestation versée en contrepartie de la renonciation au droit d'emption, qui n'est dès lors pas intervenue à titre gratuit. Sur cette base, se référant à l'art. 13 LDMG, aux travaux préparatoires qui ont mené à son adoption, à la jurisprudence relative à législation vaudoise correspondante ainsi qu'à l'avis de droit précité de Me Michel Mooser, elle maintient que la perception de droits de mutations auprès du recourant est légitime puisque c'est à titre onéreux que celui-ci a renoncé à son droit d'emption, alors même qu'il était le détenteur économique de l'immeuble concerné. Le détail de l'argumentation développée sera repris pour autant que besoin dans la partie en droit du présent arrêt. Quant à la référence spécifique faite par le recourant à une décision rendue le 10 décembre 2003, la Direction relève que celle-ci fait partie de trois décisions qui ont été rendues dans les six derniers mois de 2003 dans le cadre d'une nouvelle pratique qui a ensuite été mise en doute avant d'être abandonnée suite à l'avis de droit précité de Me Michel Mooser.

- G. Le 12 septembre 2006, le recourant a déposé des contre-observations formulées par son mandataire. A titre préliminaire, il relève que le Tribunal administratif procède d'office aux investigations nécessaires pour établir les faits pertinents. Sur le fond, il rappelle les relations juridiques qui ont existé entre lui-même, E. qui a vendu l'immeuble et les époux G. qui ont acheté celui-ci, avant de préciser des éléments déjà contenus dans son recours. En particulier, il insiste sur le fait que le prix de vente de 599'000 francs ne peut être confondu avec une contreprestation due pour la renonciation à l'exercice du droit d'emption.
- H. Dans ses ultimes remarques du 7 novembre 2006 (date du timbre postal), la Direction indique notamment que l'absence de perception de droits de mutation lors de la renonciation intervenue dans le cadre de la vente du 12 juin 2001 (voir ci-dessus let. A, 5^{ème} paragraphe) relève de l'erreur et n'est pas conforme à la pratique établie depuis de longues années, à l'exception notable des trois décisions intervenues dans la deuxième partie de l'année 2003 (voir ci-dessus let. F). Elle reprend pour le reste certains arguments déjà développés dans ses observations, en insistant sur le fait que le droit d'emption dont bénéficiait le recourant, même non annoté au registre foncier, avait pour but de protéger son investissement sur un immeuble dont il n'était pas propriétaire. Il n'y aurait dès lors pas renoncé si son investissement n'avait pas été remboursé par les acheteurs, de telle sorte que l'existence d'une contreprestation à la renonciation doit être reconnue.

Une copie des ultimes remarques a été transmise au recourant par son mandataire, à titre d'information.

En droit:

1. a) Selon l'art. 37 al. 1 LDMG, le Tribunal administratif connaît des recours dirigés contre les décisions sur réclamation. L'art. 38 LDMG énonce quant à lui le principe selon lequel la procédure de recours est régie par le code de procédure et de juridiction administrative (CPJA ; RSF 150.1).
 - b) Le recours du 21 juin 2006 contre la décision du 22 mai 2006 a été interjeté dans le délai et les formes prescrits par les art. 79 ss CPJA. Partant, il est recevable.
 - c) L'art. 81 al. 3 CPJA prévoit certes que les conclusions du recours ne peuvent sortir du cadre des questions qui ont été l'objet de la procédure antérieure. Il précise toutefois expressément que cette limitation n'empêche pas le recourant de faire valoir des faits et moyens de preuve qui n'ont pas été invoqués dans cette procédure. Par ailleurs, conformément à la maxime inquisitoire posée par l'art. 45 CPJA, le Tribunal administratif saisi d'un recours procède d'office aux investigations nécessaires pour établir les faits pertinents, sans être limité par les allégués et les offres de preuve des parties. Cela signifie notamment qu'il doit se fonder sur tous les faits qui peuvent être retenus au moment de sa décision (voir notamment ATF du 9 mai 2005 dans la cause 5A.33/2004, consid. 2.2, cité par C. JAÏCO CARRANZA / S. MICOTTI, Code de procédure et juridiction administrative fribourgeois annoté, Lausanne 2006, p. 62, n. 45.8). L'objection formulée par la Direction dans ses observations (ci-dessus, en fait, let. F), selon laquelle certains faits non allégués en procédure de réclamation ne devraient pas être pris en considération dans la procédure de recours, est en conséquence dénuée de tout fondement.
2. a) Le droit d'emption est la faculté en vertu de laquelle une personne (l'empteur) peut se porter acheteur d'une chose par une simple déclaration unilatérale de volonté et exiger ainsi d'une autre personne (le promettant ou le concédant) le transfert de la propriété de la chose moyennant paiement du prix. Le droit d'emption est donc un droit d'acquisition conditionnel, la seule condition (potestative) étant la déclaration d'exercice du droit faite par l'empteur. Pour celui-ci, le droit d'emption représente un pouvoir, mais

n'implique aucun engagement. Quant au promettant, il prend non seulement le risque de devoir vendre son immeuble à quelque moment que ce soit, mais il doit aussi s'abstenir de tout acte qui l'empêcherait d'exécuter ses obligations envers l'empteur. Le droit d'emption permet ainsi à l'empteur de différer l'achat d'un immeuble tout en ayant une (certaine) assurance de pouvoir se porter acheteur le moment venu. Il peut aussi lui servir de moyen de pression contre le propriétaire et constituer ainsi, indirectement, la garantie que celui-ci exécutera un engagement qu'il a pris ou une obligation légale (par exemple en cas de promesse de vente, voire de vente). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le droit d'emption est assimilé à une vente conditionnelle entre l'empteur et le promettant, le premier ayant le droit (formateur) de provoquer l'accomplissement de la condition potestative et de parfaire ainsi le contrat de vente qui le lie au second (P.-H. STEINAUER, Les droits réels, Tome II, Berne 2002, p. 127 à 129, et les références citées)

Le droit d'emption portant sur un immeuble peut être annoté au registre foncier (art. 959 al. 1 du Code civil, CC, RS 210, et 216a du Code des obligations, CO, RS 220).

Le droit d'emption doit être distingué de la promesse de vente, qui donne à chaque partie (promesse bilatérale) ou seulement au promettant (promesse unilatérale) le droit d'exiger la conclusion d'un contrat de vente, mais non celui d'exiger le transfert de propriété. Ce dernier droit ne résulte que de la conclusion du contrat principal (P.-H. STEINAUER, Les droits réels, Tome II, Berne 2002, p. 127 s., et les références citées).

- b) Le droit d'emption constitué par un contrat doit être passé en la forme authentique (art. 216 al. 2 CO). Un tel pacte d'emption doit contenir tous les éléments nécessaires pour que, par la suite, la seule déclaration unilatérale de levée de l'option soit suffisante pour qu'existe un contrat de vente. Ces éléments sont, outre la volonté de constituer un droit d'emption, la désignation du promettant et de l'empteur, la désignation de l'objet du droit, l'indication du prix de vente et la fixation de la durée du droit, qui ne peut excéder dix ans (art. 216a CO) (voir P.-H. STEINAUER, Les droits réels, Tome II, Berne 2002, p. 129 à 131, et les références citées).

La constitution du droit d'emption peut avoir lieu à titre gratuit (ce qui est généralement le cas) ou à titre onéreux. Dans ce dernier cas, l'empteur s'engage à effectuer envers le promettant une certaine prestation, liée seulement à la constitution du droit en sa faveur. Cette somme ne s'impute pas sur le prix de vente convenu (M. MOOSER, avis de droit du 7 juin 2004, p. 3).

- c) L'art. 216b al. 1 CO prévoit que le droit d'emption n'est pas cessible, sauf convention contraire. La cessibilité du droit peut ainsi être prévue dans le pacte d'emption. En outre, même s'il n'a pas été stipulé cessible, le droit peut être cédé avec le consentement du promettant (voir art. 164 al. 1 CO). La cession a lieu par un contrat passé en la forme authentique entre l'empteur et le cessionnaire (art. 216b al. 2 CO). Si le droit est annoté au registre foncier, le cessionnaire profite des effets de l'annotation (P.-H. STEINAUER, Les droits réels, Tome II, Berne 2002, p. 136 s.).

La cession d'un droit d'emption peut avoir lieu à titre gratuit ou onéreux. Dans le deuxième cas, le prix payé par le cessionnaire pour l'acquisition du droit n'exerce aucune influence sur le prix de vente que celui-ci devra verser au promettant en cas d'exercice du droit. Le prix de la cession couvre généralement le bénéfice réalisé par le cédant et le coût d'éventuels travaux d'amélioration qu'il a pu réaliser sur l'immeuble (M. MOOSER, avis de droit du 7 juin 2004, p. 4 s.).

En application du principe de la liberté contractuelle, ancré à l'art. 19 CO, l'empteur peut également renoncer au droit d'emption dont il est titulaire. Cette renonciation se fait par un contrat de remise de dette et, le cas échéant, par la radiation de l'annotation du droit d'emption au registre foncier. Ce contrat de remise de dette est un acte de disposition qui n'est pas soumis à une forme spéciale (art. 115 CO), mais qui suppose le pouvoir de disposer de l'empteur renonçant et l'existence d'une cause valable, soit une donation ou une transaction à titre onéreux. La renonciation a pour effet l'extinction du droit d'emption (P.-H. STEINAUER, Les droits réels, Tome II, Berne 2002, p. 137; voir également du même auteur, La renonciation au droit de préemption ou à l'exercice de ce droit, *in* Jusletter 12 mars 2007, chiffre III.1.a, et les références citées).

Il ressort de ce qui précède que, comme la cession d'un droit d'emption, la renonciation à un tel droit peut intervenir à titre gratuit ou onéreux.

3. a) Aux termes de l'art. 1 let. a LDMG, l'Etat prélève des droits de mutation sur les transferts immobiliers à titre onéreux ayant pour objet des immeubles situés dans le canton. L'art. 2 al. 1 LDMG ajoute que les communes peuvent prélever des centimes additionnels aux droits de mutation relatifs aux immeubles situés sur leur territoire. Les droits de mutation sont prélevés au taux de 1,5%. Quant aux centimes additionnels, ils ne peuvent excéder 100% des droits des mutations (art. 21 et 22 al. 1 LDMG).

Sous la note marginale "1. En général", l'art. 3 al. 1 LDMG énonce les actes qui sont considérés comme transferts immobiliers, à savoir toute acquisition de la propriété juridique d'un immeuble, y compris la constitution de droits

distincts et permanents immatriculés au registre foncier (let. a), la constitution de droits d'usufruit ou d'habitation ainsi que la constitution et la cession de droits de superficie (let. b) et la constitution et la cession d'un droit d'exploitation de la substance d'un immeuble, notamment les mines, les carrières, les gravières et les tourbières (let. c).

Sous la note marginale "2. Cas particuliers", l'art. 4 LDMG énumère d'autres situations qui sont assimilées à des transferts immobiliers. A sa lettre c, cette disposition énonce notamment le cas de la cession du droit d'acquérir un immeuble ou une part d'immeuble et celui de la renonciation à un tel droit. Rapprochée de l'art. 1 let. a LDMG énoncé ci-dessus, cette assimilation a pour conséquence que la cession d'un droit d'emption ou la renonciation à un tel droit donne lieu au prélèvement de droits de mutation lorsqu'elle intervient à titre onéreux.

- b) Selon la doctrine, c'est le transfert du droit de disposer économiquement d'un immeuble, sans qu'une inscription au registre foncier ne soit nécessaire, qui justifie l'assimilation de la cession d'un droit d'emption à un transfert immobilier. Il en va de même pour la renonciation à un droit d'emption. Cette assimilation est ainsi fondée sur des considérations directement tirées de la réalité économique (voir O. THOMAS, Les droits de mutation, Etudes des législations cantonales, thèse Zurich 1991, p. 29 s. et 48; C. SCHÖNIGER, Die Handänderungssteuer des Kantons Basel-Stadt, Bâle 1992, p. 163; P. CRAUSAZ, La nouvelle loi fribourgeoise sur les droits de mutation et les droits de gages immobiliers, *in* RFJ 1996, p. 87; voir également M. MOOSER, avis de droit du 7 juin 2004, p. 8).

Plutôt que l'acte en lui-même de cession du droit d'emption ou de renonciation à un tel droit, c'est l'acquisition du droit d'emption sur un immeuble qui, en tant qu'il permet à l'emporteur de disposer de la valeur de l'immeuble, équivaut à un transfert économique de celui-ci. L'existence d'un tel transfert fondé sur l'acquisition d'un droit d'emption ne pourra toutefois être vérifiée qu'en présence d'un second élément, à savoir la disposition effective de cette valeur par l'emporteur, soit par une cession de son droit d'emption, soit par une renonciation à celui-ci. Ce n'est en effet que lors d'un acte de disposition portant sur son droit d'acquérir que l'emporteur peut être assimilé, du point de vue économique, à un propriétaire d'immeuble (voir O. THOMAS, p. 124 ss; C. SCHÖNIGER, p. 166; P. CRAUSAZ, p. 90; ATA VD du 7 décembre 1998 dans la cause FI 98/0087, publié *in* RF 2000 p. 47, consid. a/bb et les références citées, à teneur duquel le fait générateur de l'impôt est constitué par l'acquisition du droit, pour autant toutefois que ce dernier soit "réalisé" par le biais d'une cession ultérieure). C'est dans ce sens que l'art. 4 let. c LDMG se réfère uniquement à la cession d'un droit

d'emption et à la renonciation à un tel droit, sans revenir sur la constitution préalable de celui-ci.

Au contraire, si l'empteur décide de lever l'option et d'acquérir l'immeuble, il n'aura pas mis à profit la possibilité qu'il avait de transférer la valeur de l'immeuble concerné, de telle sorte qu'il n'y aura pas lieu de constater l'existence d'un transfert économique entre le promettant et l'empteur, mais uniquement celle d'un transfert juridique ordinaire entre ces deux personnes (voir ATA VD du 7 décembre 1998 dans la cause FI 98/0087, publié *in* RF 2000 p. 47, consid. 1a/aa; voir également M. MOOSER, avis de droit du 7 juin 2004, p. 9 s.).

- c) S'agissant de l'existence d'un transfert économique au sens de ce qui précède, la situation est claire lorsque l'acquisition d'un droit d'emption est suivie de la cession de ce droit. En effet, l'empteur mobilise d'abord la valeur d'un immeuble en se faisant conférer la possibilité de l'acquérir à un prix donné et il cède ensuite cette faculté à un tiers qui, soit se limite à devenir à son tour propriétaire économique, soit acquiert juridiquement la propriété de l'immeuble (voir ATA VD du 19 juin 1990, publié *in* RF 1993 p. 541, consid. 3).

L'assimilation à une mutation immobilière est moins évidente lorsque l'acquisition d'un droit d'emption est suivie de la renonciation à celui-ci par l'empteur.

Une première variante est celle où la renonciation intervient à titre onéreux ou à tout le moins dans l'intérêt économique de l'empteur. Dans ce cas, celui-ci utilise alors la valeur de l'immeuble mobilisée par le droit d'emption constitué en sa faveur pour imposer un comportement donné, soit au promettant lui-même, soit à un tiers qui souhaite acquérir l'immeuble à sa place. Il peut dès lors être retenu que la valeur économique de l'immeuble lui a effectivement été transférée temporairement et qu'il en a disposé. Cette conclusion est en outre renforcée par le fait que, lorsque l'empteur renonce à son droit simultanément à la conclusion d'un contrat de vente entre le promettant et un tiers, les circonstances apparaissent si proches d'une cession du droit d'emption en faveur du même tiers qu'il paraît a priori justifié de traiter les deux situations de façon identique sur le plan fiscal (voir ATA VD du 19 juin 1990, publié *in* RF 1993 p. 541, consid. 3; O. THOMAS, p. 128).

Par contre, dans une deuxième variante, à savoir lorsque l'empteur renonce purement et simplement à son droit d'emption, sans en tirer le moindre avantage, la valeur économique de l'immeuble a certes été mobilisée temporairement au profit de l'empteur, mais celui-ci n'en a jamais réellement disposé, de telle sorte que certains doutent de l'existence d'un transfert

économique (voir ATA VD du 19 juin 1990, publié *in* RF 1993 p. 541, consid. 3, O. THOMAS, p. 129).

- d) En l'espèce, après avoir obtenu un droit d'emption sur l'art. 1b du registre foncier de la Commune de Y. et avoir réalisé une villa sur ce terrain, D. y a renoncé dans le cadre d'un contrat de vente portant sur l'immeuble construit et conclu entre le promettant et un tiers acquéreur. En procédant de la sorte, D. a mobilisé en sa faveur la valeur du terrain en question, en y apportant par ailleurs une plus-value importante, avant de renoncer à la valeur du terrain moyennant le paiement en sa faveur d'un montant correspondant selon ses propres dires au coût de la construction. Economiquement, il en résulte que la valeur du terrain concerné a été provisoirement transférée à D., qui en a ensuite disposé dans son intérêt en y renonçant en faveur d'un tiers acquéreur. Conformément à ce qui précède, une telle opération doit être assimilée à un transfert immobilier.
4. a) Indépendamment de son assimilation à un transfert immobilier en application de l'art. 4 let. c LDMG, la constitution d'un droit d'emption suivie de la cession ou de la renonciation à celui-ci par l'empteur ne peut être soumise au prélèvement de droits de mutation que lorsque l'opération a été réalisée à titre onéreux au sens de l'art. 1 let. a LDMG. Cette condition doit être examinée en relation avec celle de la base de calcul des droits à percevoir.

L'art. 11 al. 1 let. a LDMG prévoit qu'en cas de transfert immobilier au sens de l'art. 3 al. 1 LDMG, c'est l'acquéreur qui doit les droits et les centimes additionnels. En vertu de l'art. 12 LDMG, ceux-ci sont calculés sur la base des prestations convenues, pour autant qu'elles représentent au moins la valeur vénale de l'immeuble et de ses parties intégrantes, au jour de la conclusion de l'acte donnant lieu au transfert (al. 1). Les prestations convenues sont présumées correspondre à ces valeurs. Sont comptées à ce titre toutes celles auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'autre partie ou de tiers; l'extinction d'une obligation imparfaite constitue également une prestation (al. 2).

En matière de cession et de renonciation portant sur un droit d'acquérir un immeuble au sens de ce qui précède, l'art. 11 al. 1 let. d LDMG prévoit que les droits et les centimes additionnels sont dus par le cédant du droit d'acquérir un immeuble ou une part d'immeuble, respectivement par le renonçant à un tel droit. Quant à l'art. 13 LDMG, il a la teneur suivante: "Pour la cession ou la renonciation portant sur un droit d'acquérir un immeuble [...], la base de calcul comprend la prestation due pour l'acquisition du droit". Dans la mesure où le litige porte essentiellement sur l'application de cette

norme en relation avec le principe de l'imposition énoncé à l'art. 4 let. c LDMG, il convient dans un premier temps de l'interpréter.

b) aa) Selon la jurisprudence constante, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, le juge recherchera la véritable portée de la norme, en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Lorsque plusieurs interprétations sont possibles, il s'agit d'adopter une position pragmatique en suivant une pluralité de méthodes, sans soumettre les différents éléments d'interprétation à un ordre de priorités. Une telle démarche revient à rechercher la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer. S'agissant en particulier des travaux préparatoires et du message accompagnant loi, ils sont d'autant plus utiles pour déterminer le sens d'une norme que celle-ci est récente (voir notamment ATF 131 III 314 consid. 2, 131 II 697 consid. 4.1 et les références citées).

bb) Selon le texte de l'art. 13 LDMG, en cas de cession ou de renonciation portant sur un droit d'emption, la base de calcul des droits de mutation - dus par le cédant ou le renonçant - correspond à "la prestation due pour l'acquisition du droit". Interprétée selon sa lettre, cette disposition paraît signifier que les droits de mutation doivent être calculés sur la base de la valeur des contreprestations que l'empteur (cédant ou renonçant) s'était engagé à effectuer pour acquérir le droit d'emption.

Le texte légal n'est toutefois pas si clair qu'on puisse d'emblée exclure tout autre élément d'interprétation. Cela est du reste confirmé par le fait qu'un sens différent lui est donné tant par le recourant que par l'autorité intimée et l'auteur de l'avis de droit auquel les parties se réfèrent dans leurs écritures.

cc) Dans une approche historique, il convient de relever en particulier les éléments qui suivent, tirés de l'examen du Message accompagnant le projet de loi, de l'évolution du texte légal, des travaux de la Commission parlementaire chargée de l'examen du projet de loi, des propos tenus devant le Grand Conseil par le Rapporteur de cette commission et de l'avis exprimé par le Commissaire du gouvernement.

Dans sa teneur présentée ci-dessus, l'art. 13 LDMG ne correspond pas à la solution initialement proposée au Grand Conseil. En effet, le premier projet de cette disposition prévoyait que, pour la cession ou la renonciation portant sur un droit d'acquérir un immeuble, la base de calcul devait comprendre "la

prestation due pour l'acquisition de l'immeuble ainsi que la prestation due pour l'acquisition du droit" (BGC 1996 I p. 43). Le message illustre le système proposé par l'exemple suivant, emprunté à la législation bernoise (BGC 1996 I p. 24):

- "a) A concède à B un droit d'emption, fixant le prix d'acquisition de l'immeuble à 100; B cède son droit d'emption à C moyennant versement, par ce dernier, de 20 pour l'acquisition de ce droit; B est imposable pour 100.*
- b) Lors de l'exercice ou d'une cession du droit d'emption, opérée ultérieurement par C, ce dernier est imposable sur 120 (100 + 20)."*

Il résulte en particulier de l'exemple cité dans le message que la notion de "prestation due pour l'acquisition de l'immeuble" se réfère au prix fixé dans le pacte d'emption entre le propriétaire de l'immeuble et le cédant et que la notion de "prestation due pour l'acquisition du droit" correspondait quant à elle à la prestation que le cédant avait éventuellement versé pour acquérir le droit d'emption. Dans l'hypothèse exposée sous la lettre a, on peut en effet relever que le cédant B n'est imposable que sur le prix fixé pour l'acquisition de l'immeuble puisque l'exemple ne fait pas état du versement d'une prestation en faveur de A dans le cadre de la constitution du droit d'emption. Il n'en va pas de même dans l'hypothèse exposée sous lettre b, qui permet de constater que si C souhaite céder à un tiers le droit d'emption qu'il a acquis auprès de B moyennant versement de 20, il devra alors payer des droits de mutation calculés tant sur le prix de l'immeuble que sur la prestation de 20 consentie pour acquérir le droit d'emption.

A l'issue de son examen du premier projet de LDMG, la Commission parlementaire a proposé de modifier la base de calcul des droits de mutation en cas de cession ou de renonciation portant sur un droit d'acquies un immeuble. Il ressort des propos du Rapporteur que la Commission s'est fondée sur deux arguments. Elle a d'abord considéré comme inacceptable que le montant des droits à percevoir sur la valeur de l'immeuble puisse s'avérer supérieur à la prestation perçue par le cédant dans le cadre d'une cession à titre onéreux (exemple: droit d'emption permettant d'acquies un immeuble; cession du droit pour le prix de 20'000 francs, soit un montant inférieur aux droits de mutations perçus auprès du cédant). Rappelant ensuite que le droit d'emption est souvent mis en œuvre pour permettre à un particulier de s'assurer la maîtrise d'un terrain sur lequel il a pris le risque d'investir tous les frais d'étude de sa mise en valeur et de sa constructibilité, elle a estimé que, dans ce contexte, "la dynamique qu'il apporte pour son travail ne doit dès lors pas être tenue en échec par la voracité du fisc" (BGC I 1996 p. 431). Selon les termes du procès-verbal de la séance du 23 octobre 1995, la Commission a proposé de "s'en tenir à l'imposition du prix de la cession".

Suite à la proposition de la Commission, le texte de l'art. 13 du projet de LDMG a été modifié dans le sens que, dans un projet bis, la référence à la "prestation due pour l'acquisition de l'immeuble" a été biffée et que seule la notion de "prestation due pour l'acquisition du droit" a été conservée.

Lors de la première lecture de l'art. 13 LDMG par le Grand Conseil, le Rapporteur l'a présenté dans les termes suivants: "il s'agit là de la base de calcul qu'il faut retenir lors de la cession d'un droit d'acquérir un immeuble. Le projet bis s'écarte sensiblement de celui du Conseil d'Etat, puisque la Commission vous propose, comme base de calcul, le prix de la cession et non la valeur de l'objet cédé" (BGC I 1996 p. 431). Quant au Commissaire, affirmant que le projet de loi initial prévoyait comme base de calcul "la prestation fournie en contrepartie de la cession, ainsi que la prestation convenue pour l'acquisition de la propriété elle-même", il a contesté la proposition de la Commission qui revenait selon lui à "ne prendre en compte que la prestation consentie en contrepartie de la cession, respectivement la renonciation" (BGC I 1996 p. 432). Finalement, sans autre intervention des parlementaires, c'est la version du projet bis que le Grand Conseil a retenue en première lecture et confirmée sans discussion en seconde lecture.

Les éléments qui précèdent, tous liés à l'historique de l'art. 13 LDMG, sont en partie contradictoires. En se fondant sur l'exemple cité dans le Message et sur la seule évolution du texte légal, la notion de "prestation due pour l'acquisition du droit" vise uniquement la prestation que l'empteur (cédant ou renonçant) avait éventuellement versée pour acquérir le droit d'emption. Par contre, les références faites au "prix de la cession" dans le procès-verbal de la séance du 23 octobre 1995 de la Commission et dans les propos du Rapporteur et du Commissaire pourraient plutôt faire croire que la volonté du législateur était de retenir comme base de calcul les contreprestations obtenues par l'empteur (cédant ou renonçant) dans le cadre de la cession ou de la renonciation (c'est du reste sur la base de ces références au "prix de la cession" que l'auteur de l'avis de droit susmentionné a retenu la deuxième hypothèse).

dd) Il a été vu ci-dessus que, suivant la théorie générale relative aux droits de mutation, la perception de cet impôt auprès de l'empteur qui cède ou renonce à un droit d'emption sur un immeuble se justifie du fait que l'acquisition d'un tel droit lui a permis de mobiliser la valeur de l'immeuble et d'en disposer (consid. 3b et 3c). Sous un angle systématique, il en résulte que c'est également cette valeur mobilisée et "réalisée" qui devrait servir de référence pour le calcul des droits de mutation dus par le cédant au sens de l'art. 11 al. 1 let. b LDMG (voir le système de Bâle-Ville exposé par C. SCHÖNIGER, p. 168 ss, selon lequel c'est le prix convenu dans le pacte d'emption qui constitue la base d'imposition en cas de cession ou de renonciation au droit d'emption; voir également l'art. 8 al. 2 de la loi vaudoise

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, qui se réfère également au prix convenu entre le promettant et l'empeur cédant ou renonçant, mais limite la base d'imposition à la moitié de ce prix). Dans le même sens, O. THOMAS précise qu'en cas de cessions successives d'un droit d'emption, chaque intermédiaire se verra en principe imposé sur la base du prix de vente de l'immeuble prévu dans le contrat et sur toutes les prestations accessoires, y compris l'indemnité qu'il a versée pour se substituer à l'acquéreur initial ou à l'intermédiaire précédent (p. 128, et les références citées à la jurisprudence du Tribunal fédéral et à la pratique administrative du canton de Berne).

En tant qu'elle prévoyait comme base de calcul "la prestation due pour l'acquisition de l'immeuble ainsi que la prestation due pour l'acquisition du droit", la teneur littérale du projet initial de l'art. 13 LDMG s'inscrivait dans la logique qui précède (voir également le cas d'application présenté dans le Message, ci-dessus consid. 4b/cc). Il s'agissait en effet d'imposer l'empeur (cédant ou renonçant) sur la même base que s'il avait acquis l'immeuble avant de le revendre, à savoir sur la valeur de l'immeuble au moment de l'acquisition du droit d'emption. En suivant la même logique, le fait que le projet bis ait abandonné la référence à la "prestation due pour l'acquisition de l'immeuble" pour ne conserver que celle à "la prestation due pour l'acquisition du droit" devrait plutôt être interprété dans le sens que seule est soumise aux droits de mutation la prestation qui avait été versée par l'empeur (cédant ou renonçant) en vue de se réserver le droit d'acquérir l'immeuble. Outre le fait qu'elle s'inscrirait plus difficilement dans la logique susmentionnée, une interprétation différente selon laquelle "la prestation due pour l'acquisition du droit" correspondrait au contraire au prix obtenu par l'empeur (cédant ou renonçant) en échange de la cession ou de la renonciation à son droit se trouverait en effet en rupture totale avec le système des droits de mutation qui, par nature, sont prélevés auprès de celui qui acquiert la propriété juridique ou le droit de disposer économiquement d'un immeuble.

ee) Il reste à envisager la norme sous l'angle de sa finalité. Il vient d'être dit que, dans le projet initial, le but du système prévu par les art. 4 let. c, 11 al. 1 let. b et 13 LDMG était d'imposer le cédant sur la même base que s'il avait acquis l'immeuble avant de le revendre, à savoir sur la valeur de l'immeuble au moment de l'acquisition du droit d'emption (voir consid. 4b/dd). La Commission parlementaire, suivie par le Grand Conseil, n'a toutefois pas voulu d'une telle assimilation qui aurait notamment conduit, selon les termes du Rapporteur, à tenir en échec la dynamique apportée par l'empeur dans le cas où le droit d'emption est utilisé pour permettre à un particulier de s'assurer la maîtrise d'un terrain sur lequel il prend le risque d'investir tous les frais d'étude liés à sa mise en valeur et à sa constructibilité (voir ci-

dessus consid. 4b/cc). Il apparaît dès lors qu'en supprimant la référence au prix convenu pour l'acquisition de l'immeuble, la version finale de l'art. 13 LDMG avait notamment pour but d'éviter que l'empeur doive payer des droits de mutation susceptibles de limiter de façon rédhitoire le revenu qu'il pourrait réaliser dans son activité de mise en valeur. Or, une interprétation selon laquelle "la prestation due pour l'acquisition du droit" correspondrait dans la volonté du législateur au prix obtenu par l'empeur (cédant ou renonçant) en échange de la cession ou de la renonciation pourrait justement avoir cet effet que la Commission voulait éviter. Tel pourrait notamment être le cas lorsque l'empeur réalise des travaux de mise en valeur importants avant de céder son droit d'empeur pour un prix correspondant au coût des travaux augmenté d'un bénéfice limité. Il en résulte que l'approche téléologique de la norme tend plutôt à confirmer les considérations d'ordre systématique exposées ci-dessus.

- c) Une récapitulation de ce qui précède permet de constater que la lettre de l'art. 13 LDMG, le système dans lequel il s'insère, le but qu'il paraît poursuivre, le contenu du Message présenté à l'appui de sa première version ainsi que l'évolution du texte légal sont autant d'éléments d'interprétation qui conduisent à retenir que la notion de "prestation due pour l'acquisition du droit" vise la prestation que l'empeur (cédant ou renonçant) avait éventuellement versée pour acquérir le droit d'empeur, à l'exclusion des contreprestations obtenues par le cédant ou le renonçant dans le cadre de la cession.

Il n'en demeure pas moins que, dans la mesure où ils constituent également un élément d'interprétation important en présence d'un texte légal plutôt récent, il est difficile d'écarter d'un simple revers de manche les références faites au "prix de la cession" dans le procès-verbal de séance de la Commission et dans les propos tenus devant le Grand Conseil par le Rapporteur et le Commissaire. Dans ce contexte, il est utile de rappeler que l'exemple exposé dans le Message (voir ci-dessus consid. 4b/cc; à noter qu'il s'agit d'un cas où l'empeur cède son droit d'empeur, le cas de la renonciation à un tel droit n'étant pas traité) ne fait pas référence uniquement à la base de calcul pour l'imposition de l'empeur cédant (let. a), mais également à la base de calcul pour l'imposition du cessionnaire au moment où celui-ci exerce son droit ou le cède à son tour (let. b). Or, dans le cadre de cette deuxième imposition, la "prestation due pour l'acquisition du droit" au sens littéral de l'art. 13 LDMG n'est rien d'autre que la contreprestation que le cessionnaire a versée à l'empeur cédant pour devenir titulaire du droit, soit le "prix de la cession" évoqué par la Commission, le Rapporteur et le Commissaire. Vus sous cet angle, il apparaît que les propos tenus par ces derniers peuvent être réconciliés avec le sens qui se dégage des autres éléments d'interprétation examinés ci-dessus. Il s'agit alors de retenir que

lorsque les intervenants précités ont fait référence à une imposition basée sur le prix de la cession, ils envisageaient l'imposition du cessionnaire au moment où il exerce le droit ou le cède à son tour, et non l'imposition de l'emeteur cédant.

- d) En conclusion, l'art. 13 LDMG doit être interprété dans le sens qu'en cas de cession ou de renonciation portant sur un droit d'emtion, la base de calcul des droits de mutation dus par l'emeteur (cédant ou renonçant) correspond à la valeur des contreprestations que celui-ci s'était engagé à effectuer pour acquérir le droit d'emtion.

Il découle enfin logiquement de ce qui précède que l'acquisition d'un droit d'emtion suivie de la cession ou de la renonciation à celui-ci constitue un transfert économique réalisé à titre onéreux au sens de l'art. 1 let. a LDMG, et partant imposable, uniquement dans les cas où l'emeteur s'est engagé à effectuer une contre-prestation en échange de l'acquisition du droit.

5. a) En l'espèce, la présente cause ne concerne que l'imposition de la renonciation d'un emeteur (le recourant) au droit d'emtion qu'il avait acquis le 29 décembre 1999 et qui avait été confirmé le 29 juin 2001. Conformément aux art. 4 let. c, 11 al. 1 let. b et 13 LDMG dans le sens qui ressort de l'interprétation qui précède, la base de calcul des droits de mutation dus pour cette opération assimilée à un transfert immobilier correspond à la valeur des contreprestations que l'emeteur (le recourant) s'est engagé à effectuer pour acquérir le droit d'emtion, à l'exclusion des contreprestations qu'il a obtenues dans le cadre de la renonciation.
- b) Il ressort du bordereau établi le 12 février 2003 par le Conservateur du registre foncier (en fait, let. B), de la décision sur réclamation rendue par la Direction le 22 mai 2006 (let. D) et des déterminations produites par celle-ci dans la procédure de recours que les droits de mutation facturés au recourant ont été calculés sur la base du prix de la construction qu'il a réalisée avant de renoncer à son droit. Dans la mesure où ce prix ne constitue pas une prestation versée au propriétaire pour acquérir le droit d'emtion, cette base de calcul est erronée.

La conclusion qui précède ne signifie pas que la valeur de la construction n'est jamais frappée de droits de mutation. En effet, cette valeur est incluse dans la base de calcul des droits dus par la personne qui acquiert l'immeuble suite à la renonciation de l'emeteur. Tel semble du reste avoir été le cas en l'espèce (ci-dessus, en fait, let. B, 4^{ème} paragraphe). En tant qu'elle prévoit que la valeur de la construction est soumise une seule fois au prélèvement de droits de mutation, la solution du présent arrêt rejoint celle proposée par

l'avis de droit du 7 juin 2004 émis par Me M. Mooser. En cas de constitution d'un droit d'emption sur un terrain à bâtir, suivie de la construction d'un immeuble sur ce terrain par l'empteur et d'une cession par celui-ci du droit d'emption sur l'immeuble construit, celui-ci affirme en effet également que des droits de mutation ne doivent être perçus qu'une seule fois sur la valeur de la construction (voir p. 11; toutefois, selon M. MOOSER, cette valeur devrait être imposée auprès du cédant, au titre de prestation faite pour l'acquisition du droit).

- c) Il reste encore à examiner si le recourant doit s'acquitter de droits de mutation calculés, conformément à l'art. 13 LDMG, sur la base des contreprestations qu'il s'était engagé à effectuer pour acquérir le droit d'emption. Il semble en particulier que les intérêts bancaires payés par le recourant sur le prix convenu pour le terrain constituent de telles contreprestations (voir ci-dessus, en fait, let. A, 2^{ème} paragraphe, et let. B, 2^{ème} paragraphe, étant précisé que la deuxième référence ne concerne que la première vente intervenue le 12 juin 2001). Toutefois, dans la mesure où les parties ne se sont jamais prononcées sur cette question, il convient de laisser la question ouverte en l'état et de renvoyer le dossier à l'autorité intimée pour qu'elle rende une nouvelle décision, si nécessaire après avoir procédé à des mesures d'instruction complémentaires.
6. Pour l'ensemble des raisons qui précèdent, le recours sera admis sur le principe, la décision attaquée annulée et le dossier renvoyé à la Direction pour nouvelle décision au sens des considérants.