

VD_OMNI FI.1989.0059 vom 25. November 1992

VD Tribunal cantonal, 1992-11-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1989.0059

FR: VD_OMNI FI.1989.0059 du 25 novembre 1992

IT: VD_OMNI FI.1989.0059 del 25 novembre 1992

Regeste

c/ Comm. d'impôt de Payerne | Exonération des échanges opérés dans un but d'améliorations foncières lorsque les parcelles sont situées sur plusieurs cantons; interprétation arbitraire de l'ACI; recours admis.

Erwägungen

E. 2

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), le droit de mutation est perçu en cas de transfert entre vifs à titre onéreux de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble situé dans le canton. En cas d'échange d'immeubles, l'art. 8 al. 1 LMSD précise qu'un droit réduit de moitié est dû par chacune des parties sur la valeur égale des immeubles, un droit entier étant prélevé sur la soulte éventuelle. L'art. 3 al. 1 lit. d LMSD prévoit que le droit de mutation n'est pas perçu sur les échanges de parcelles qui s'effectuent en exécution de la législation relative à la police des constructions, aux améliorations foncières, ainsi que sur les autres échanges de terrains non bâtis réalisés dans un but analogue; la soulte éventuelle est toutefois imposée. Il n'est pas contesté que l'échange de parcelles opéré entre A. _____ et B. _____ a amélioré les conditions d'exploitation de leurs domaines respectifs et qu'il a ainsi été réalisé dans un but d'améliorations foncières dans le sens que l'art. 77 de la loi fédérale sur l'agriculture du 3 octobre 1951 donne de cette notion (voir également RDAF 1975, p. 55 et Olivier Thomas, Les droits de mutation, Etude des législations cantonales, thèse Lausanne, 1991, p. 200 et ss). Est seule litigieuse la question de savoir si l'exemption fiscale prévue à l'art. 3 al. 1 lit. d LMSD ne doit s'appliquer que si toutes les parcelles échangées sont situées dans le canton de Vaud. 2. a)

Comme le relève l'Administration cantonale des impôts, la norme de l'art. 3 al. 1 lit. d LMSD ne précise pas que les échanges doivent porter sur des immeubles vaudois pour que les parties à la transaction puissent prétendre à l'exonération du droit de mutation. Elle fonde l'assujettissement du recourant au droit de mutation sur une interprétation systématique de cette disposition en relation avec l'art. 2 al. 1 LMSD qui limite le champ d'application territorial de la loi au canton de Vaud. L'autorité intimée prétend en effet que la soulte éventuelle échapperait à l'imposition prévue à l'art. 3 al. 1 lit. d LMSD si l'immeuble redevable de la soulte était situé hors du canton. Dans le même ordre d'idée, elle estime qu'en cas d'échange au sens de l'art. 8 al. 1 LMSD, la perception auprès de chaque propriétaire d'un droit réduit de moitié sur la valeur égale de chaque immeuble échangé et d'un droit entier sur la soulte éventuelle n'est praticable que si les deux immeubles sont situés dans le canton de Vaud, à défaut de quoi une partie de l'impôt échapperait définitivement à la souveraineté fiscale du canton. Pour cette raison, il y aurait lieu de décomposer l'opération d'échange en deux ventes successives. Le recourant soutient que

cette interprétation conduit dans son cas à un résultat arbitraire. Si le regroupement est réalisé aussi en territoire vaudois, il importerait peu, selon lui, que le terrain cédé en échange soit situé dans un autre canton. Le but de favoriser les améliorations foncières recherché par le législateur ne saurait être empêché par des conditions de lieu de situation des immeubles. b) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'interprétation d'une disposition légale contrairement à son texte clair est arbitraire lorsqu'elle en dénature le but et la portée et qu'elle mène à des résultats que le législateur ne peut avoir voulu et qui heurtent le sentiment de la justice ou le principe de l'égalité de traitement (ATF 108 Ia 74, ATF 110 III 40; Jean-Louis Duc et Pierre-Yves Gerber, *Revue de droit suisse*, 1992, p. 518). Les immeubles et leurs revenus sont en principe soumis à la souveraineté ficale du canton où ils sont situés (Höhn, *Doppelbesteuerungsrecht*, p. 158). C'est cette règle que rappelle l'art. 2 LMSD en limitant l'assujettissement au droit de mutation aux immeubles sis sur le canton de Vaud. L'autorité intimée en déduit que l'exonération des échanges réalisés dans un but d'améliorations foncières doit suivre les mêmes règles. Elle en veut pour preuve que la soulte éventuelle échapperait à l'imposition si l'immeuble redevable de la soulte était situé sur le territoire d'un autre canton. L'interprétation systématique à laquelle se réfère l'autorité intimée aboutit, à tout le moins en cas d'échange sans soulte, à un résultat choquant qui heurte le principe de l'égalité de traitement dans la mesure où elle revient à imposer une opération que le législateur a entendu exonérer du droit de mutation et qui serait effectivement exonérée si les deux immeubles étaient situés dans le canton de Vaud. Elle va également à l'encontre du but poursuivi par l'art. 3 al. 1 lit. d LMSD qui est d'exonérer les échanges de terrains non bâtis réalisés en exécution de la législation relative aux améliorations foncières ou dans un but analogue en raison des effets positifs engendrés pour l'exploitation d'un domaine de l'une ou l'autre, voire des deux parties à l'échange. On ne peut pas ignorer la volonté du législateur pour le seul motif que certaines des parcelles échangées sont situées sur le territoire d'un autre canton; il s'agit là d'une circonstance accidentelle qui ne permet pas de s'écarter de la volonté du législateur (ATF 107 II 375). Au surplus, le principe de territorialité ne s'oppose pas à ce que le droit cantonal prenne en compte une activité extra-cantonale comme telle dans la mesure où elle touche des personnes ou des biens situés sur son territoire même s'il est vrai qu'il ne peut s'appliquer à cette activité comme telle (Blaise Knapp, *Précis de droit administratif*, 3è éd., ch. 201, p. 40). La décision attaquée se heurte également à la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la légalité de l'impôt selon laquelle l'autorité fiscale ne saurait créer par le biais d'une interprétation de nouveaux cas d'imposition qui ne se déduisent pas de la lettre de la loi (ATF 95 I 510 et les références citées; Walter Ryser, *Dix leçons introductives au droit fiscal*, *Précis de droit Staempfli*, 1974, p. 58). Dans la mesure où l'on ne se trouve pas en présence d'une opération d'échange choisie par les parties à seule fin d'éviter le paiement du droit de mutation (RDAF 1973, p. 423), l'interprétation faite de la clause d'exonération prévue à l'art. 3 al. 1 lit. d LMSD conduit, en cas d'échange sans soulte, à un résultat que le législateur ne peut avoir voulu et qui heurte le principe de l'égalité de traitement. Il convient en conséquence d'annuler la décision attaquée et d'exonérer purement et simplement le recourant du droit de mutation sur l'échange réalisé le 20 octobre 1988. 3. Vu l'issue du recours, l'arrêt sera rendu sans frais ni dépens.