

VD_OMNI FI.1990.0013 vom 20. Oktober 1998

VD Tribunal cantonal, 1998-10-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1990.0013

FR: VD_OMNI FI.1990.0013 du 20 octobre 1998

IT: VD_OMNI FI.1990.0013 del 20 ottobre 1998

Regeste

c/ ACI | Détermination de l'assiette du droit de mutation lors de la constitution d'un droit de superficie d'une durée déterminée. Le barème de l'art. 26 al. 2 AMSD est applicable (base légale suff.). Ref. in pejus, diverses charges devant être prises en compte.

Erwägungen

E. 10

mai 1995, selon lequel l'assiette de l'impôt ne saurait, lorsqu'il s'agit d'un droit réel restreint, dépasser la valeur vénale du bien estimé sans tenir compte du droit réel restreint. Enfin, il s'agit d'examiner si les dispositions légales, voire la décision entreprise, sont entachées d'arbitraire. 3.

a) La recourante soutient que le barème contenu à l'art. 26 AMSD est dépourvu de base légale formelle, l'art. 9 de la loi, qui fonde l'art. 24 de l'arrêté, ne pouvant viser que les rentes soumises à une condition extinctive aléatoire, en l'occurrence le décès du bénéficiaire. Selon la recourante, le barème contenu à l'art. 26 de l'arrêté précité repose prétendument sur l'art. 2 al. 3 let. a de la loi. Or cet article se contente de prévoir la perception d'un droit de mutation en cas de constitution, de transfert ou d'extinction d'un droit réel restreint. En revanche, il ne donne aucune compétence au Conseil d'Etat pour fixer un barème quelconque. b) Selon l'autorité intimée, le barème de l'art. 26 AMSD a été pris sur une clause de délégation d'exécution valable et lie l'administration. Selon elle, il n'est pas précisé à l'art. 9 LMSD que seules les prestations soumises à une condition extinctive aléatoire sont visées par la délégation de l'alinéa 2. Le texte paraît au contraire s'appliquer à tous droits à des prestations périodiques. Pourtant, l'art. 24 AMSD abonderait dans le sens de la recourante, puisqu'il désigne le barème de cet article comme celui prévu à l'art. 9 al. 2 de la LMSD. En revanche, l'art. 26 semble viser tous les droits réels restreints prévus par l'art. 2 al. 3 lit. a LMSD; cela reviendrait à englober les cas de l'art. 24 AMSD, ce qui est contradictoire. L'autorité intimée relève que tant la LMSD que l'AMSD ne brillent pas par leur cohérence. Toutefois, dans la mesure où l'influence de l'assureur réside surtout dans le calcul du taux technique valable pour les deux barèmes et étant donné qu'une assurance n'utilise pas que des tables de rentes soumises à une cause d'extinction aléatoire, cela inciterait à penser que tant le barème de l'art. 24 que celui de l'art. 26 AMSD ont été pris sur la base de la délégation de l'art. 9 LMSD. Selon l'autorité intimée, il est logique, par souci de cohérence et de systématique, que le taux de 3 % soit retenu aux art. 24 et 26 AMSD. Cette question peut toutefois rester ouverte, le tableau de l'art. 26 AMSD ayant de toute manière été pris dans le cadre de la délégation d'exécution au Conseil d'Etat (art. 81 LMSD). c) Selon l'art. 2 al. 3 lit. a LMSD, le droit de mutation est perçu en particulier sur les actes suivants lorsqu'ils interviennent à titre onéreux : "a) en cas de constitution, de transfert ou d'extinction d'un droit réel restreint (droit de superficie, servitude, usufruit, droit d'habitation, charge foncière, droit à une

source, etc.), à l'exception du gage immobilier; (...)." L'art. 6 LMSD fixe, d'une manière générale, les bases de calcul du droit de mutation comme suit : " Le droit de mutation se calcule sur la valeur de l'immeuble y compris les accessoires (art. 644 CCS), ou sur celle du droit constitué, transféré ou éteint. Les parties ont l'obligation d'indiquer dans l'acte le prix réellement convenu; celui-ci est présumé représenter la valeur de l'immeuble ou du droit. Les prestations accessoires mises à la charge de l'acquéreur s'ajoutent au prix d'achat, sauf si elles ont déjà donné lieu à la perception d'un droit de mutation. Au cas où un immeuble est vendu en même temps que le commerce ou l'industrie qui y est exploité, le contrat de vente doit porter à la fois sur l'immeuble, le mobilier de l'entreprise et les valeurs immatérielles de celle-ci. L'ensemble de ces éléments est soumis au droit, sans déduction. Si la valeur de l'immeuble ou du droit n'est pas déterminée, ou si le prix convenu paraît inférieur à la valeur réelle, l'autorité de taxation l'appécie sur la base des données qu'elle peut réunir. Les dispositions qui précèdent s'appliquent, par analogie, en cas d'acquisition d'un immeuble ou d'une part d'immeuble aux enchères publiques." L'art. 9 LMSD détermine la fixation de l'assiette du droit quand des rentes, pensions, usufruits ou d'autres droits à des prestations périodiques interviennent dans le calcul du droit de mutation. Il prévoit ce qui suit : " Les rentes, pensions, usufruits ou autres droits à des prestations périodiques qui interviennent dans le calcul du droit de mutation à titre de prix ou d'objet sont estimés pour leur valeur capitalisée selon un barème adapté aux normes usuelles des compagnies d'assurance. Ce barème est arrêté par le Conseil d'Etat." Sur la base de la délégation de la loi, spécialement au vu des art. 9 al. 2, 32 al. 3, 39 et 81 LMSD, le Conseil d'Etat a adopté le 19 juillet 1963 l'Arrêté d'application de la LMSD, entré en vigueur le 1er août 1963. Il prévoit, aux titres II (art. 24 et 25), III (art. 26) et IV (art. 27), les règles permettant de fixer l'assiette du droit lorsque des prestations périodiques sont prises en compte. Le titre II (intitulé : " capitalisation des prestations périodiques"), prescrit un barème permettant d'établir la valeur actuelle d'une rente viagère annuelle capitalisée à 3%. Le titre III (intitulé : " estimation d'un droit réel restreint") fixe un barème déterminant la valeur actuelle d'un droit réel restreint comportant une prestation annuelle. La rente étant certaine, sa valeur capitalisée se calcule par voie d'escompte uniquement. Le barème correspond à l'addition de chaque rente payable en fin d'année escomptée à 3% au jour de la constitution de la rente. Quant au titre IV (intitulé : " calcul du rendement moyen des biens grevés d'usufruit"), il fixe forfaitairement le rendement moyen de biens grevés d'usufruit à 3%. L'AMSD a été modifié par l'Arrêté du 10 mai 1995, entré immédiatement en vigueur. Sans modifier l'art. 26 al. 1 AMSD, l'arrêté a introduit un second alinéa à cet article, qui a depuis la teneur suivante : " En cas de constitution, de transfert ou d'extinction d'un droit réel restreint, au sens de l'article 2, alinéa 3, lettre a) LMSD, comportant une prestation annuelle, la valeur du droit réel restreint est calculée selon le barème ci-dessous. Elle ne doit toutefois pas dépasser la valeur vénale du bien estimé sans tenir compte du droit réel restreint." d) Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme, en la dégagant de sa relation avec d'autres dispositions légales, 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). Si le texte est clair, l'autorité chargée d'appliquer la loi ne peut s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que la règle exprimée ne correspond pas au véritable sens de la norme. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires,

du fondement et du but de la règle en cause, ainsi que de sa relation avec d'autres dispositions (voir l'ATF du 13 novembre 1997, rendu suite à l'arrêt FI 96/0046 du 18 février 1997, publiés in RDAF 1998 p. 135ss., consid. 2c p. 151, citant les ATF 123 III 280 consid. 2b/bb p. 285 et ATF 121 III 460 consid. 4a/bb p. 465). Cette règle vaut en particulier en droit fiscal, où le principe de la légalité est appliqué de manière stricte. Dans ce domaine, les termes retenus par le législateur prévalent sur les intentions non exprimées dans la loi. La forme l'emporte sur le fond, alors même qu'elle n'en est peut-être pas l'expression exacte (Archives 45, p. 192 s.; citations reprises dans l'arrêt du TF publié in RDAF 1978, p. 389).

da) Selon la recourante, l'art. 9 de la loi, qui fonde l'art. 24 de l'arrêté, ne peut viser que les rentes soumises à une condition extinctive aléatoire, en l'occurrence le décès du bénéficiaire et l'art. 26 AMSD, dépourvu de base légale, est inapplicable. Le tribunal considère que cette argumentation n'est guère convaincante. En effet, le texte de l'art. 9 al. 1 LMSD ne permet pas d'entrevoir une distinction entre les prestations périodiques soumises à une condition extinctive aléatoire et celles qui ne le sont pas. Le texte vise au contraire, d'une manière générale, les rentes, pensions, usufruits ou autres droits à des prestations périodiques qui interviennent dans le calcul du droit de mutation. Il n'est pas admissible, à ce stade de l'interprétation littérale de l'art. 9 LMSD, de déduire du texte de l'art. 24 AMSD, qui n'émane pas du pouvoir législatif, que la délégation législative ne viserait que les prestations périodiques soumises à une condition extinctive aléatoire. La rigueur qui s'impose en matière d'interprétation de la loi fiscale ne permet pas en l'espèce de s'écarter du texte légal, à savoir l'art. 9 LMSD. Il est permis de relever que les travaux préparatoires de la loi ne fournissent aucune indication à ce propos (BGC automne/printemps 1962-63, p. 913ss., p. 1032ss., p. 1119ss., p. 1142ss., p. 1339ss. et 1413s.).

db) Par ailleurs, si l'on observe le contexte dans lequel s'inscrit cette disposition, on constate, et cela ressort aussi des notes marginales, que la loi fixe les bases de calcul en général (art. 6), en cas de donation mixte (art. 7), en cas d'échange, cession ou renonciation (art. 8) et en cas de prestations périodiques (art. 9). Ainsi, même l'interprétation systématique de la loi montre que l'art. 9 LMSD englobe a priori l'ensemble des prestations périodiques, en ce sens qu'en chaque hypothèse où des rentes, pensions, usufruits ou autres droits à des prestations périodiques interviennent dans le calcul du droit de mutation, à titre de prix ou d'objet, ces prestations sont estimées pour leur valeur capitalisée selon un barème adapté aux normes usuelles des compagnies d'assurances. On ne saurait déduire du texte de l'alinéa 2, qui prévoit que le Conseil d'Etat arrête "ce barème", qu'il soit exclu que le Conseil d'Etat en arrête un second, en faisant lui une distinction nécessaire dans la mise sur pied des coefficients multiplicateurs appropriés, que la loi ne fait pas, selon qu'il s'agit de prestations périodiques viagères, donc soumises à une condition extinctive aléatoire, ou de prestations périodiques temporaires, dont la durée est connue.

dc) En outre, comme on le verra ci-après, le point de vue de la recourante se heurte non seulement au texte de l'art. 9 LMSD, mais également au texte de l'AMSD qui opère, lui, la distinction susmentionnée entre la capitalisation des prestations périodiques et l'estimation d'un droit réel restreint. L'arrêté indique certes, à son art. 24, que le barème se fonde sur l'art. 9 al. 2 de la loi. Cela ne saurait cependant exclure ipso facto que le barème de l'art. 26 de l'arrêté ne soit doté de la même base légale, puisque l'art. 25 de l'arrêté, faisant partie, avec l'art. 24, du titre II de celui-ci, dispose à l'alinéa 1er que : "Lorsqu'il s'agit d'une rente temporaire, sa valeur capitalisée se détermine selon l'art. 26." Il est vrai que la rédaction et la systématique des art. 24 à 26 AMSD ne sont pas heureuses, dans la mesure où l'on peut effectivement comprendre, a priori et en faisant abstraction de la loi, que l'art. 24 AMSD comprend le seul barème prévu par l'art. 9 de la loi.

Il eût été sans doute préférable que les titres II et III de l'arrêté n'en forment qu'un, puisqu'il reposent tous deux sur la même disposition légale. Le manque de clarté résultant de la rédaction de ces deux titres ne saurait cependant entraver la compréhension de leur sens et de leur portée. dd) Enfin, on ne voit pas pour quel motif le législateur aurait édicté une disposition telle que celle contenue dans l'art. 9 de la loi, s'il avait eu l'intention de ne déléguer au pouvoir exécutif que la mise sur pied du barème de l'art. 24 de l'arrêté. Cette thèse reviendrait à fixer l'assiette de l'impôt selon l'art. 6 al. 2 LMSD fixant la valeur du droit transféré au prix réellement payé. Il s'agit donc des contre-prestations fournies, soit la multiplication de la rente annuelle par le nombre d'année du droit. Cette solution apparaît choquante, dans la mesure où elle ne permet pas de tenir compte par l'escompte du fait que les rentes ne sont pas payées au moment de la constitution du droit, mais bien année après année. Or, le barème litigieux de l'art. 26 AMSD corrige précisément, en faveur du contribuable, les effets d'une application de la loi qui ne correspond pas à la nature-même des prestations périodiques d'une certaine durée. C'est bien là que se trouve la ratio legis de l'art. 9 LMSD, puisqu'il y est question d'estimation de la valeur capitalisée des prestations périodiques selon un barème adapté aux normes usuelles des compagnies d'assurance. Edictée dans ce but, la clause de délégation législative de l'art. 9 al. 2 de la loi ne peut bien que viser l'estimation de toutes les prestations périodiques énoncées. e) L'examen du principe de la légalité, applicable de manière stricte en droit fiscal, se pose en d'autres termes. Ce principe commande que la loi fiscale, au sens formel, doit déterminer elle-même les éléments essentiels de l'impôt, notamment le cercle des contribuables, l'objet de l'impôt et la mesure de la contribution à percevoir (J.-M. Rivier, *Le droit fiscal suisse*, Neuchâtel, 1980, p. 45; A. Grisel, *Traité de droit administratif*, tome II, p. 604ss.; L. Widmer, *Das Legalitätsprinzip im Abgaberecht*, 1988, p. 95ss.). Le Tribunal fédéral et le tribunal de céans sont habilités à examiner si le droit cantonal est conforme à la constitution cantonale et fédérale (voir l'arrêt FI 96/0046 du 18 février 1997, confirmé par l'ATF du 13 novembre 1997 en la cause P., publiés in RDAF 1998, p. 135ss.). D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'exigence d'une base légale en droit fiscal est un droit constitutionnel indépendant, fondé directement sur l'art. 4 Cst.féd. (ATF 120 Ia 265 consid. 2a p. 266, avec renvois). Les contributions publiques doivent avoir en principe leur fondement dans une loi formelle qui fixe elle-même pour le moins le cercle des contribuables ainsi que l'objet de la contribution et le mode de calcul. Pour certaines contributions causales, ces exigences peuvent être réduites en ce qui concerne le mode de calcul (mais pas la définition de l'objet de la contribution et du cercle des contribuables) dans certains cas déterminés, notamment lorsque la qualité de la contribution peut être vérifiée en vertu de principes constitutionnels qui la délimitent (principe de la couverture des frais et principe de l'équivalence), la fonction protectrice n'étant ainsi pas dévolue aux seules réserves de la loi. Pour le surplus, s'il n'est pas nécessaire que les contributions publiques soient définies dans une loi formelle pour tous leurs éléments, il faut pour le moins que la norme juridique soit formulée de manière suffisamment précise. Les conditions pour la perception d'une contribution doivent être définies dans la norme juridique y relative d'une manière assez précise pour que les autorités chargées de son application n'aient pas une marge de manoeuvre excessive et que le citoyen soit en mesure de prévoir avec assez de précision l'étendue possible de son obligation contributive. Les exigences à cet égard se déterminent de cas en cas selon la nature de la matière (ATF du 26 septembre 1997, X. c. canton des Grisons, in RDAF 1998 p. 169 consid.2 et les références citées). Ce résultat est l'aboutissement d'une pesée des intérêts entre, d'une part, les exigences de la légalité - garant de la légitimité des

contributions publiques - et, d'autre part, celles du principe de la proportionnalité, contraignant l'Etat à n'agir qu'avec des instruments adéquats et nécessaires (X. Oberson, *Le principe de la légalité en droit des contributions publiques*, in RDAF 1996, p. 265ss.). Ainsi, en matière de droit de mutation, les taux de l'impôt doivent, en particulier, figurer dans la loi (O. Thomas, *Les droits de mutations, Etude des législations cantonales*, thèse, Lausanne, 1991, p. 237, citant E. Blumenstein, *System des Steuerrechts*, 2ème éd., Zurich, 1951, p. 197 et E. Höhn, *Steuerrecht*, 5ème éd., Berne et Stuttgart, 1986, § 11 No 5). En l'espèce, l'art. 2 LMSD fixe l'objet du droit de mutation, l'art. 4 détermine le cercle des contribuables, les art. 6 et suivants fixent l'assiette de l'impôt et l'art. 10 prévoit le taux d'imposition applicable. En revanche, le mode de calcul intéressant la présente espèce fait défaut dans la loi, celle-ci ne prévoyant pas le taux d'escompte applicable, se contentant de faire référence aux normes usuelles des compagnies d'assurance. Au vu de la nature de l'impôt frappant les prestations périodiques, le tribunal considère que la loi fixe un cadre répondant aux exigences du principe énoncé, tout en laissant le soin à l'exécutif de pondérer le mode de calcul, pour tenir compte du paiement échelonné des prestations périodiques, de la durée de celles-ci, et donc pour fixer les bases techniques du calcul. Cette marge de manoeuvre n'apparaît pas excessive, dans la mesure où les barèmes restreignent l'obligation fiscale et que les contribuables peuvent ainsi, à la lecture de la loi, prévoir avec assez de précision l'étendue possible de leur obligation contributive. Dès lors que les barèmes sont plus favorables au contribuable en raison de l'escompte qui y est prévu, par rapport au texte des art. 6 et 9 LMSD, il y a lieu de considérer qu'ils ne mettent en place que des règles inhérentes à la nature-même de l'impôt et nécessaires au calcul de celui-ci. Au reste, les facteurs économiques devant être pris en considération sont susceptibles d'évoluer au fil du temps, ce qui légitime également, si besoin est, que le pouvoir exécutif ait la compétence de les adapter en temps voulu. Le barème litigieux de l'art. 26 AMSD, doté d'une base légale suffisante par le jeu des art. 9 al. 2 et 81 LMSD, échappe à la critique et le principe de la légalité ne se trouve pas violé en l'espèce. 4.

a) La question de la détermination de l'assiette du droit de mutation soulève encore, à titre liminaire, celle de l'application de l'art. 26 al. 2 AMSD, entré immédiatement en vigueur par arrêté du 10 mai 1995. Cette question revêt une importance certaine, dans la mesure où la recourante considère que l'assiette de l'impôt fixée par l'ACI est supérieure à celle qui eût été fixée en cas de vente des immeubles. Or, cet alinéa de l'art. 26 AMSD prévoit précisément que la valeur attribuée au droit réel restreint ne doit pas dépasser la valeur vénale du bien estimé sans tenir compte du droit réel restreint. b) De manière générale, lorsqu'une décision tire les conséquences juridiques de faits passés, les règles applicables sont celles qui étaient en vigueur au moment où ces faits se sont produits (B. Knapp, *Précis de droit administratif*, 4ème édition, no 551, p. 116). Ce principe vaut notamment en matière fiscale où, sous réserve de quelques exceptions (application du principe de la "lex mitior" aux amendes fiscales; voir B. Knapp, *op. cit.*, no 588 ss, p. 122 s.), l'on applique la législation en vigueur au moment où se produit le fait générateur de l'obligation fiscale; il découle directement de l'art. 4 Cst. féd. qui prohibe l'application rétroactive des lois, sauf exceptions expressément prévues par la loi, lorsqu'un intérêt public important le justifie (Knapp, *op. cit.*, no 557 ss, p. 117 s.). c) Le fait générateur de l'obligation fiscale coïncide en l'espèce avec la constitution du droit de superficie, à savoir le 13 avril 1989, de telle sorte que l'art. 26 al. 2 AMSD ne s'applique pas à la présente cause, les conditions d'une application rétroactive de cette disposition n'étant pas remplies. Cela étant, cette règle pourrait s'appliquer, même en l'absence d'une disposition expresse, dans l'hypothèse soutenue par la recourante, selon laquelle le barème

litigieux conduit à une taxation arbitraire. 5.

a) Il reste donc à examiner la question de la fixation de l'assiette de l'impôt. L'art. 6 al. 1, 2, 3 et 5 LMSD prévoit que le droit de mutation se calcule sur la valeur du droit constitué, transféré ou éteint, que les parties ont l'obligation d'indiquer dans l'acte et qui est présumé représenter la valeur réelle du droit réel restreint. Les prestations accessoires mises à la charge de l'acquéreur s'ajoutent en outre à ce prix, sauf si elles ont déjà donné lieu à la perception d'un droit de mutation. Enfin, si la valeur du droit n'est pas déterminée, ou si le prix convenu paraît inférieur à la valeur réelle, l'autorité de taxation l'apprécie sur la base des données qu'elle peut réunir. La loi institue ainsi une présomption selon laquelle le prix convenu par les parties correspond à la valeur du droit réel restreint. b) Selon la recourante, le loyer de superficie a fait l'objet d'une négociation serrée avec les B. Les rentes ont été fixées d'après le prix de vente du terrain cédé, en tenant compte des charges qui le grèvent, en particulier du rétablissement des installations ferroviaires, du remplacement des locaux B. et des obligations inhérentes au plan partiel d'affectation, etc. Le prix au mètre carré négocié s'élève à 660 fr. pour la partie est (parcelle A), et à 330 fr. pour la partie ouest (parcelles B et C), qui ne peut pas faire l'objet d'une utilisation intensive. Selon la recourante, les rentes ont d'ailleurs toutes été calculées sur la base du taux hypothécaire pratiqué par les grandes banques à ce moment, à savoir 5,5%, soit 35 fr. par mètre carré pour la partie est et 17 fr. 50 par mètre carré pour la partie ouest. Selon elle, l'autorité intimée a fixé l'assiette de l'impôt à 1'445'935 fr. (sans les charges accessoires), alors qu'en réalité la valeur des parcelles, telles que négociées par les parties, s'élève au maximum à 906'632 francs. Le droit de mutation est ainsi plus élevé en cas de constitution d'un droit de superficie qu'en cas d'aliénation pure et simple, raison pour laquelle la recourante considère que la décision attaquée enfreint gravement l'interdiction de l'arbitraire. La recourante se réfère à un arrêt paru aux Archives 48 (1979/80, p. 436 ss, spéc. p. 440, consid. 5 al. 2), dans lequel le Tribunal fédéral a estimé que l'évaluation d'un droit de superficie est en tout cas arbitraire, si l'assiette du droit de mutation, telle qu'elle est calculée par les instances cantonales en cas de superficie, dépasse la valeur vénale du bien-fonds grevé. c) Selon l'autorité intimée, le droit de superficie a une valeur parfaitement déterminable, ce qui exclut l'explication de l'art. 6 al. 5. Cette valeur est déterminée selon la manière habituelle de l'art. 6 al. 2, c'est-à-dire le prix payé. Ce prix correspond aux contre-prestations versées par l'acquéreur. L'autorité intimée conteste également que la taxation soit arbitraire, en rappelant que la négociation avait pour objet la fixation des rentes et non la détermination du prix des biens-fonds. Les rentes ont été fixées en tenant compte des charges imposées pour le superficiaire (voir la pièce no 12 de la recourante). Il est clair que si ces charges n'avaient pas existé, les rentes auraient été majorées en conséquence et que comme elles sont définies par un prix au m², ce dernier aurait été dans les deux cas beaucoup plus élevé. Selon l'autorité intimée, le calcul du prix du terrain moyen, tel qu'effectué par la recourante, repose sur la confusion entre le prix au m² fixé par les parties pour déterminer les rentes et le prix de la valeur vénale de chaque terrain. Il ne comprend par ailleurs pas une grosse partie des contre-prestations en nature assumées par la superficiaire. Enfin, selon l'autorité intimée, la recourante n'a pas non plus apporté la preuve que la valeur vénale des immeubles est de 906'632 francs, dont le 5,5% aurait été pris pour déterminer la rente annuelle. Le prix au m² tel qu'avancé est de beaucoup inférieur au prix du marché, puisque, entre 1987 et 1989, le prix du terrain non bâti à X., en place jardin ou pré-champ, a très souvent dépassé 1'000 francs. Force est de constater que la taxation telle que requise après la reformatio in pejus ne viole pas la prohibition de l'arbitraire en fixant l'assiette du droit de mutation à 2'009'935 fr., ce qui met

le prix moyen à 1'204 fr. le m² pour les parcelles no 3*****, 2***** et 1*****. Enfin, l'autorité intimée relève que le taux de 3% d'escompte choisi par le Conseil d'Etat paraît tout à fait adapté à la situation de la recourante, pratiquement tous les contrats créant des droits de superficie avec des clauses d'indexation de redevances. Le taux est donc adapté en général. Pour tous ces motifs, il n'y a donc pas lieu de considérer la décision de taxation comme arbitraire. d) da) L'art. 4, al. 1 Cst, principe fondamental de l'ordre constitutionnel suisse, garantit au citoyen l'égalité de traitement, l'interdiction de l'arbitraire, la protection de sa bonne foi, ainsi que divers droits de procédure (interdiction du déni de justice formel, droit d'être entendu, etc.). Dans l'arrêt cité dans le mémoire de recours (Archives 48, p. 436, spéc. 440, consid. 5 al. 2), le Tribunal fédéral a estimé qu'il peut être question d'estimation arbitraire, si l'assiette du droit de superficie telle que calculée par l'instance cantonale dépasse la valeur vénale du bien-fonds grevé. A l'instar d'autres cantons (voir O. Thomas, op. cit. p. 234s.), le canton de Vaud a introduit cette limite de la valeur des droits réels restreints à celle de la valeur vénale des bien-fonds, par l'introduction de l'art. 26 al. 2 AMSD. Bien que non applicable en l'espèce, il est permis de relever que cette disposition montre la volonté du Conseil d'Etat d'éviter le cas de figure d'une imposition plus forte d'un droit réel restreint que ne le serait le bien-fonds à sa valeur vénale. db) L'impôt sur les mutations est un impôt indirect 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, qu'il s'agisse d'un droit complet (propriété) ou partiel (droit réel limité, à l'exception du gage), ce qui le distingue notamment de l'impôt sur les gains immobiliers (O. Thomas, op. cit., p. 29; Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Berne 1966, ad. art. 19 à 32, note préliminaire no 43, ad. art. 178, note 1). Tant la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après: CCRI; par exemple ; arrêt 90/01 du 7 février 1991 arrêt 90/024 du 2 octobre 1991) que le Tribunal administratif (arrêts FI 90/0006 du 22 octobre 1992; FI 93/099 du 28 décembre 1993; FI 93/134 du 27 juin 1994; FI 94/115 du 16 juin 1995) ont précisé à réitérées reprises qu'il s'agissait d'un impôt formel frappant toute opération conclue qui réunit les deux conditions précitées. Plus récemment, le tribunal de céans a considéré, au sujet du transfert d'un immeuble, dans l'arrêt FI 97/0060 du 17 novembre 1997, que le prix convenu est certes présumé correspondre à la valeur réelle de l'immeuble et déterminer l'assiette du droit (art. 6 al. 2 LMSD, deuxième phrase, v. également BGC printemps 1963, p. 1032 et ss, spéc. 1040), mais, comme l'alinéa 5 le laisse entendre, que cette présomption n'est pas irréfragable; elle peut être renversée, notamment par l'autorité fiscale. Cela étant, l'art. 6 al. 5 LMSD, s'il permet à l'autorité de taxation de s'écarter du prix stipulé dans l'acte de transfert et institue une procédure analogue à la taxation d'office (BGC printemps 1963, p. 1040), doit, en tant qu'il constitue une exception par rapport au système de taxation sur la base du prix convenu entre les parties, être appliqué de manière restrictive. L'autorité fiscale ne saurait de façon générale être habilitée à corriger le prix de chaque transaction qui ne correspondrait pas exactement au prix moyen pratiqué pour des transactions du même type. Ainsi, l'autorité fiscale ne prendra en compte la valeur vénale de l'immeuble transféré au lieu du prix convenu que s'il s'impose à elle que le prix ne correspond manifestement pas à la valeur réelle de l'immeuble (voir la jurisprudence zurichoise citée par O. Thomas, op. cit., p. 221, note 3, in fine; l'autorité de céans va dans le même sens: arrêt FI 92/005 du 30 mars 1993; 95/120 du 5 mars 1996; voir encore la jurisprudence rendue en application de l'art. 9 du règlement du 22 décembre 1936 sur l'estimation fiscale des immeubles - ci-après: REFI - qui applique des critères analogues: arrêts EF 97/007 du 14 juillet 1997, consid. 4b et EF

93/035 du 4 octobre 1994). Il importe peu en revanche que l'écart constaté trouve ou non une justification (contra l'arrêt FI 92/005, déjà cité, au demeurant isolé sur ce point); le seul élément subjectif à prendre en considération dans le cadre d'une transaction à un prix au-dessous de la valeur vénale est, mais dans le cadre d'une donation mixte et de la taxation d'un impôt sur les donations, l'*animus donandi* (v. ATF 118 Ia 497, consid. 2b, bb; cf. aussi arrêt FI 93/138 du 16 mai 1994). dc) La jurisprudence précitée intéresse la présente espèce, dans la mesure où la recourante invoque que la valeur capitalisée de la rente, par 906'632 fr., correspond à la valeur vénale des bien-fonds, pour en déduire que la décision attaquée est arbitraire. Dès lors que cette valeur du droit réel restreint attribuée par les parties lors de la constitution des droits de superficie est connue et d'ailleurs non contestée par la recourante, il convient uniquement d'examiner si la valeur des bien-fonds, telle qu'alléguée par la recourante, correspond à la valeur vénale des parcelles, ou si au contraire elle s'en écarte manifestement. La valeur vénale est la valeur de référence choisie par le législateur vaudois. Les travaux préparatoires de la LMSD définissent le prix convenu, supposé réel, comme suit : "Il indique la valeur de l'immeuble sur le marché pour autant que l'une des parties n'ait pas voulu avantager l'autre - on serait alors en présence d'un contrat mixte - et qu'une fraction du prix effectivement payé ne soit dissimulée, ce qui constituerait une soustraction. Si la valeur de l'immeuble ou du droit n'est pas déterminée ou si le prix convenu paraît inférieur à valeur réelle, l'alinéa 5 substitue à la procédure de la taxe juridique, peu utilisée dans la pratique, une procédure analogue à celle de la taxation d'office en matière d'impôt direct, avec voies de recours semblables pour le contribuable." (BGC, Printemps 1963, p. 1040). La doctrine définit la valeur vénale comme le prix moyen obtenu pour le transfert d'immeubles identiques ou semblables et de même qualité dans la région (voir sur cette question O. Thomas, op. cit., p. 220s.). Il ressort des onze copies de formules, déposées par l'ACI, portant sur la situation de bien-fonds en cas de vente ou donation, tous sis à X._____, que le prix ou l'estimation au mètre carré des terrains en nature de place-jardin de pré-champ, oscillait, dans les années 1987 à 1989, entre 750 fr. et 7'782 francs (chiffres arrondis au franc inférieur). Par l'addition des onze prix, puis par division par leur nombre, on obtient une moyenne de prix au m² de 1'686 fr./m² ou de 1'077 fr./m²., si l'on exclut la plus haute valeur de 7'782 fr. du calcul. La moyenne entre le prix le plus bas de 750 fr./m² et le prix le plus haut de 1'649 fr./m² (ou 7'782 fr.) est de 1'199 fr./m² (ou 4'266 fr./m²). En l'espèce, les droits de superficie porte sur une surface totale de 1'669 m² et l'assiette de l'impôt a été fixée à 2'009'935 fr., y compris les charges assumées par la recourante, d'où un impôt total de 66'327 fr. 85. Au vu de l'assiette de l'impôt et de la surface considérée, le prix au m² correspondant est donc de 1'204 fr., montant légèrement supérieur, mais dont on peut dire qu'il est encore compris dans la moyenne des prix pratiqués, puisque les valeurs moyennes des prix de vente, calculées ci-dessus au plus bas sont de 1'077 fr./m². et 1'199 fr./m². Il résulte de ce qui précède que l'argumentation de la recourante tombe à faux, les valeurs qu'elle a alléguées étant de loin inférieure aux prix pratiqués à l'époque sur le marché. L'imposition du droit de superficie, d'une durée relativement longue de 69 ans, n'étant pas supérieure, mais seulement comparable, à celle qui eût été décidée en fonction de la valeur vénale des bien-fonds. Le grief d'arbitraire doit ainsi être écarté et la décision entreprise doit dès lors être confirmée dans son principe.

6. a) Reste à voir la question de la *reformatio in pejus*, requise par l'autorité intimée, sur la base de l'art. 6 al. 3 LMSD, selon lequel les prestations accessoires mises à la charge de l'acquéreur s'ajoutent au prix d'achat, sauf si elles ont déjà donné lieu à la perception d'un droit de mutation. Selon l'autorité intimée, il apparaît d'après les pièces no

10 et 12 transmises avec le mémoire complémentaire de la recourante que cette dernière assume des charges fixées par les parties à 714'000 francs. Celles-ci représentent la mise à disposition pour les B._____. de nouveaux locaux de vente, de locaux techniques et d'un appartement. Ces charges n'ont pas été mentionnées dans les actes constitutifs des droits de superficie, à l'exception de l'usage d'un appartement estimé à 150'000 fr. qui fait l'objet du paiement d'une rente déjà prise en compte dans le calcul de l'assiette du droit de mutation.

b) Par prestations accessoires mises à la charge de l'acquéreur au sens de l'art. 6 al. 3 LMSD, on entend en règle générale toutes les prestations en relation causale avec le transfert, mais qui ne sont pas incluses dans le prix de vente tout en constituant une contrepartie dudit transfert. La doctrine en cite plusieurs exemples parmi lesquels on retiendra surtout le préjudice résultant du transfert de propriété, ainsi l'indemnité versée par l'acheteur à un tiers locataire pour obtenir son départ, ou la reprise d'une dette du précédent propriétaire (cf., pour la casuistique, O. Thomas, op. cit., p. 218s.; Reimann/Zuppinger/Schärrer, op. cit., ad art. 165 ZHStG, notes 2 à 13; le droit zurichois diffère cependant du droit vaudois sur des points importants, de sorte que les exemples donnés par ces derniers auteurs ne sont pas nécessairement transposables dans le cadre de la LMSD). Ces contre-prestations font partie de l'assiette du droit; en sont en revanche exclues celles dont la cause diffère de celle du transfert immobilier, et qui relèvent d'un autre rapport contractuel, juxtaposé audit transfert, de telle sorte que l'on est confronté à un contrat composé; on songe ici à la rémunération d'un contrat d'entreprise conclu dans le cadre d'une vente immobilière (arrêt FI 95/075, déjà cité), ou à un rapport analogue à un contrat de bail, né de la prise de possession anticipée de l'immeuble vendu (voir arrêt FI 96/123 du 4 avril 1997).

c) Contrairement à ce que relève l'autorité intimée, selon laquelle les charges accessoires ne figurent pas dans les actes constitutifs des droits de superficie du 13 avril 1989, il ressort de celui portant sur la parcelle no 3***** que les B._____ se réservent la construction, que doit édifier la recourante, pour son usage personnel d'exploitation ferroviaire (gare, locaux annexes, etc.) (voir l'acte notarié, p. 2 litt. c)). Il est cependant exact qu'aucune valeur n'est attribuée à ces charges dans l'acte authentique, mais que le montant de 714'000 fr. figure dans les pièces no 10 et 12 déposées par la recourante à l'appui de son mémoire complémentaire de recours du 26 août 1991. Ces pièces ont révélé, ou précisé, qu'il s'agit de la mise à disposition pour les B._____ de nouveaux locaux de vente, de locaux techniques et d'un appartement pour une valeur de 714'000 francs. Il s'agit là indéniablement de charges accessoires entrant dans le calcul de l'assiette de l'impôt. C'est dès lors à bon droit que l'autorité intimée a demandé la reformatio in pejus de la décision de taxation du 26 mai 1989 concernant la parcelle no 3*****, en ajoutant à l'assiette déjà retenue, de 1'155'675 fr., le montant de 564'000 fr. (714'000 fr. ./ 150'000 fr.), d'où le total de 1'719'675 fr., au taux de 2,2 pour l'Etat de Vaud (37'832 fr. 85) et de 1,1 pour la Commune (18'916 fr. 45), d'où le total de 56'749 fr. 30 pour la parcelle no 3*****. Le montant total du droit de mutation, pour les trois parcelles, passe ainsi de 47'715 fr. 85 à 66'327 fr. 85. La décision sur réclamation du 19 juillet 1989 doit être réformée, dans la mesure sus indiquée, en tant qu'elle concerne la parcelle no 3***** du cadastre de la Commune de X._____, la décision attaquée, en tant qu'elle concerne les parcelles no 2***** et 1*****, étant confirmée pour le surplus. 7.

Le recours est rejeté aux frais de son auteur, qui supportera l'émolument du présent arrêt, fixé à 2'500 francs. La recourante n'a en outre pas droit à l'allocation d'une indemnité de dépens (art. 55 LJPA).

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