VD_OMNI FI.1991.0058 vom 7. Dezember 1992

VD Tribunal cantonal, 1992-12-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1991.0058

FR: VD_OMNI FI.1991.0058 du 7 décembre 1992

IT: VD_OMNI FI.1991.0058 del 7 dicembre 1992

Regeste

c/ACI | exonération des écahnges effectués dans un but analogue aux AF

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 07.12.1992 FI.1991.0058

c/ACI | exonération des écahnges effectués dans un but analogue aux AF

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF - A R R E T - du 7 décembre 1992 _____ sur le recours interjeté par A._____, à X._____, dont le conseil est l'avocat Paul-Arthur Treyvaud, Rue du Casino 1, 1400 Yverdon-les-Bains, contre la décision sur réclamation rendue le 12 septembre 1991 par l'Administration cantonale des impôts, en matière de droit de mutation. ********** Statuant à huis clos, le Tribunal administratif, composé de MM. J.-C. de Haller, président J.-P. Kaeslin, assesseur V. Pelet, assesseur Greffier : M. C. Parmelin, sbt constate en fait : _____ A. Le recourant A._____ a repris l'exploitation du domaine du ********, dont son grand-père était propriétaire. Le domaine comprend des parcelles situées sur le territoire des cantons de Vaud (Commune de X._____), Fribourg (Commune de Y._____) et Berne (Commune de Z._____). Deux syndicats d'améliorations foncières ayant notamment pour but le remaniement parcellaire en corrélation avec la construction de l'autoroute N1 se sont constitués, l'un sur le canton de Vaud, dont le périmètre s'étend également sur le territoire de la Commune bernoise de Z._____, l'autre sur le canton de Fribourg. Le tracé de l'autoroute mis à l'enquête par le Syndicat AR de X._____ a fait l'objet d'un recours de la part de la Commune de Z._____ au motif que l'ouvrage projeté partageait le domaine du ******** et avait pour effet de concentrer les terrains de la Commune de Z._____ et de plusieurs de ses habitants de l'autre côté de l'autoroute. Devant l'impossibilité de modifier le tracé retenu et de procéder à un échange de terrains entre les deux syndicats en raison de la procédure de remaniement parcellaire très différente d'un canton à l'autre, les commissions de classification des Syndicats de X._____ et de Y._____, les délégués du Service des routes et des autoroutes du canton de Vaud et de l'Office fédéral des routes ont estimé que la solution se trouvait dans une opération préalable d'échange des terrains que A._____ possédait sur les Communes de Z._____ et qui étaient compris dans le périmètre du Syndicat de Y._____ contre les terrains de divers agriculteurs de Z._____ sis sur la Commune de X._____. Le notaire du district d'Avenches a ainsi établi un projet d'échange en vertu duquel A._____ cédait plusieurs parcelles qu'il possédait sur les Communes de Y._____ et de Z._____ en échange de quatre parcelles sises sur la Commune de X._____ (parcelles nos 1********, 2********, 3******** et 4********). La valeur totale retenue pour l'échange effectué sans soulte se montait à Fr. 337'589.--. Le notaire chargé d'instrumenter l'acte a soumis le projet à l'Administration

cantonale des impôts pour savoir si cette transaction entraînerait la perception d'un droit de mutation. Dans sa réponse du 10 avril 1990, l'autorité intimée précisait que les transferts effectués seraient traités comme des ventes au sens de l'art. 2 LMSD et que l'assiette totale du droit se monterait à la valeur des immeubles fixée dans l'acte d'échange. Les parties ont passé l'acte d'échange définitif le 21 mai 1990. Cet acte mentionne à titre de condition spéciale que " le droit de mutation concernant les immeubles vaudois sera supporté par A._____ ". B. Le 10 juillet 1990, la Commission d'impôt du district d'Avenches a notifié à A._____ quatre bordereaux de contribution fixant le droit de mutation pour l'acquisition des parcelles nos 1********, 2********, 3******** et 4******** à Fr. 11'140.35, selon un calcul qui n'est pas litigieux en l'espèce. C. A._____ a recouru le 31 juillet 1990 contre ces décisions en demandant implicitement l'application de l'art. 3 al. 1 lit. d LMSD relatif à l'exonération du droit de mutation pour les échanges volontaires de terrains non bâtis réalisés dans un but d'amélioration foncière. Il fait valoir que l'échange des parcelles a été provoqué par la construction de l'autoroute N1 dans la région et qu'il s'inscrit dans le cadre des remaniements parcellaires de X._____ et Y._____. Le dossier a été transmis à l'Administration cantonale des impôts. Le 22 octobre 1990, l'Office fédéral des routes est intervenu auprès du Conseiller d'Etat Marcel Blanc, chef du Département des travaux publics, de l'aménagement et des transports, pour demander que l'administration des finances cantonales renonce à l'imposition de toutes les opérations d'échange. A l'appui de sa demande, il fait notamment valoir que le remembrement en question s'est fait selon le droit cantonal vaudois également pour le territoire de Z._____ et qu'il est favorable au canton. Cette requête a été transmise le 9 novembre 1990 au chef du Département des finances, M. Pierre Duvoisin, qui l'a écartée le 10 avril 1991 en confirmant la position de ses services. D. L'Administration cantonale des impôts a, par décision du 12 septembre 1991, rejeté le recours formé par A._____, traité comme une réclamation à la suite de l'entrée en vigueur de la LJPA et de la modification simultanée de la LI. Agissant par l'intermédiaire de l'avocat Treyvaud, A._____ a recouru contre cette décision en concluant, avec dépens, à l'annulation des bordereaux de droit de mutation. Dans le délai imparti à cet effet, il a effectué l'avance de frais requise par Fr. 1'000.--. E. L'Administration cantonale des impôts s'est déterminée le 19 décembre 1991 en faveur du rejet du recours. F. Le Tribunal administratif a délibéré sans avoir fixé d'audience de débats. Considère en droit : _____ 1. a) Aux termes de l'art. 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. b) Il n'est à juste titre pas contesté que l'échange de parcelles opéré entre A._____ et divers propriétaires de la Commune de Z._____ a 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 à cette notion (voir également RDAF 1975, p. 55 et Olivier Thomas, Les droits de mutation, Etude des législations cantonales, thèse Lausanne, 1991, p. et ss). Est seule

litigieuse la question de savoir si l'exemption fiscale consacrée 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 pratiquable 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. 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 voulus 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). Le principe de la territorialité du droit public veut que tous les actes qui ont des effets sur le territoire cantonal soient soumis à ce droit, même si leur auteur, leur cause ou leur source se trouvent hors du canton. 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. Le tribunal considère au contraire que le principe de territorialité ne s'applique que pour délimiter l'objet soumis à l'impôt, alors que l'étendue de l'imposition doit se définir pour chaque objet selon les règles propres à chaque 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 qui était justement de ne pas prélever de droits de mutation lorsque les immeubles échangés étaient d'égale valeur 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; voir également l'art. 7 LAF qui consacre une exception à ce principe en matière d'améliorations foncières). 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'éluder 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 pour les échanges effectués le 21 mai 1990. 3.
Vu l'issue du recours, l'arrêt sera rendu sans frais. Le recourant qui obtient gain de cause avec l'assistance d'un avocat a droit à des dépens à la charge de l'Etat de vaud que le Tribunal arrête à Fr. 500.--. Par ces motifs, le Tribunal administratifs a r r ê t e : I. Le recours est admis. II. La décision sur réclamation rendue le 12 septembre 1991 par l'Administration cantonale de impôts est annulée. Les bordereaux de droit de mutation notifiés le 10 juillet 1990 par la Commission d'impôt du district d'Avenches sont annulés. III. Une somme de Fr. 500.-- (cinq cents francs) est allouée au recourant A._____ à titre de dépens, à la charge de l'Etat de Vaud. Lausanne, le 7 décembre 1992. Au nom du Tribunal administratif : Le président
: Le greffier : Le présent arrêt est notifié : - au recourant, par l'intermédiaire de son conseil, l'avocat Paul-Arthur Treyvaud, Rue du Casino 1, 1400 Yverdon-les-Bains; - à l'ACI, rue de la Paix 6, 1014 Lausanne, en 3 exemplaires dont un à l'intention de la Commission d'impôt de district d'Avenches.

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