

## VD\_OMNI FI.1994.0115 vom 16. Juni 1995

VD Tribunal cantonal, 1995-06-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1994.0115](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1994.0115)

FR: VD\_OMNI FI.1994.0115 du 16 juin 1995

IT: VD\_OMNI FI.1994.0115 del 16 giugno 1995

### Regeste

c/ACI | Dans le cas d'une construction sur fonds d'autrui (en l'occurrence construction faite avant le transfert), le droit de mutation se calcule sur la base de la valeur brute de l'immeuble au moment du transfert.

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 16.06.1995 FI.1994.0115

c/ACI | Dans le cas d'une construction sur fonds d'autrui (en l'occurrence construction faite avant le transfert), le droit de mutation se calcule sur la base de la valeur brute de l'immeuble au moment du transfert.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 16 juin 1995 sur le recours interjeté par l'hoirie de A. A. \_\_\_\_\_, soit B., C., D., E. et F. A. \_\_\_\_\_, tous représentés par l'avocat Francis Michon, Petit-Chêne 18, 1002 Lausanne contre la décision rendue sur réclamation le 2 août 1994 par l'Administration cantonale des impôts, confirmant un droit de mutation relatif à l'achat de la parcelle 1\*\*\*\*\* de B. \_\_\_\_\_ \* \* \* \* \* \* \* \* \* \* Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Philippe Maillard et M. Antoine Rochat, assesseurs. Vu les faits suivants: A. \_\_\_\_\_ L'acte notarié C. \_\_\_\_\_ du 22 octobre 1993 expose à titre préliminaire ce qui suit: "A. \_\_\_\_\_ possédait un domaine agricole dont le rural a été détruit par un incendie. Sur le conseil des offices agricoles, il a décidé de reconstruire un nouveau rural sur une parcelle qui ne lui appartenait pas, objet des présentes. Il a donc signé une promesse de vente le vingt-cinq octobre mil neuf cent nonante et un, minute numéro quatre cent quarante-huit du notaire soussigné, de la parcelle ci-après désignée, qui devait être morcelée. Le morcellement n'a pas été obtenu dans un premier temps et la promesse de vente a dû être prolongée par acte du cinq mars mil neuf cent nonante-trois. Entre-temps, A. A. \_\_\_\_\_, ne se rendant pas compte des répercussions fiscales de ce qu'il entreprenait, a commencé la construction de ce rural sur une parcelle qui ne lui appartenait pas. Vu le changement de pratique du Service des Améliorations Foncières, le morcellement est aujourd'hui devenu possible. Les crédits pour la construction du rural ont été bloqués par le décès de A. A. \_\_\_\_\_ et par le fait que la parcelle n'a pas pu être transférée. Des hypothèques légales provisoires ont été déposées sur la parcelle des époux D. \_\_\_\_\_ concernant la construction du rural. Les parties désirent aujourd'hui légaliser ce transfert afin que l'hoirie A. A. \_\_\_\_\_ obtienne le solde des crédits pour la construction et que les hypothèques légales concernant ce rural soient transférées sur une propriété de l'hoirie A. \_\_\_\_\_ et que les immeubles des époux D. \_\_\_\_\_ soient libérés". Selon le mémoire de recours, la construction du rural s'est poursuivie après le décès, mais l'entreprise générale spécialisée chargée de l'ouvrage a fait faillite. La promesse de vente du 25 octobre 1991, versée au dossier, confirme que, lors de sa conclusion, A. A. \_\_\_\_\_ projetait la construction d'un

rural sur la parcelle promise-vendue. Par ailleurs, il ressort des pièces produites, par l'intermédiaire de Mes Michon et C. \_\_\_\_\_, que le Service des améliorations foncières n'envisageait pas le refus de l'autorisation de morceler, mais avait assorti celle-ci, dans un premier temps, d'une demande de remboursement d'un subside d'améliorations foncières très élevé, soit plus de Fr. 20'000.--; ledit service, après que le notaire C. \_\_\_\_\_ eut attiré son attention sur la rigueur de cette exigence, a accepté de réduire le remboursement du subside d'améliorations foncières, ceci à titre exceptionnel, en le calculant proportionnellement à la surface détachée, soit 6'242 m<sup>2</sup> (lettre du 1 décembre 1991). Cette solution a été confirmée par une décision formelle du 30 juillet 1993, arrêtant le montant à restituer à Fr. 5'368.15. B. \_\_\_\_\_ C'est précisément par l'acte précité, du 22 octobre 1993 que l'hoirie de A. A. \_\_\_\_\_ a acquis des époux A. et B. D. \_\_\_\_\_ la parcelle 1\*\*\*\*\* de la Commune de B. \_\_\_\_\_, d'une surface de 6'242 mètres carrés, détachée du reste de la parcelle des aliénateurs. Aux termes de ce contrat, le prix de vente est fixé à la somme de Fr. 28'089.--, étant précisé que ce prix ne serait payé qu'ultérieurement par l'hoirie; les vendeurs, qui renoncent à l'inscription d'une hypothèque légale en garantie de ce prix, indiquent qu'ils acceptent ce risque pour ne plus être importunés en relation avec les hypothèques légales relatives aux constructions érigées précédemment sur cette parcelle.

C. L'autorité fiscale a calculé un droit de mutation fondé sur la valeur du terrain et des constructions, à la date du décès (soit Fr. 1'100'100.--; assiette totale Fr. 1'029'189.--, d'où un droit total, cantonal et communal de Fr. 33'963.20) et non à celle du transfert; l'autorité intimée relève qu'il eût sans doute été plus correct de se fonder sur cette dernière valeur et elle se borne à ajouter que la solution retenue est plus favorable aux contribuables. L'hoirie de A. A. \_\_\_\_\_, agissant par l'intermédiaire de Me Michon, a tout d'abord formé réclamation contre le bordereau de droit de mutation du 17 novembre 1993, puis a recouru au Tribunal administratif contre la décision sur réclamation du 2 août 1994. Dans un premier temps, ceux-ci ont surtout fait valoir les circonstances extrêmement pénibles auxquelles ils ont dû faire face, rendant l'application de la loi sur le droit de mutation, selon eux, proprement odieuse; les parties, interpellées à ce sujet par le magistrat instructeur, ont ensuite disputé sur les thèses développées par Olivier Thomas. Les droits de mutation, étude des législations cantonales, thèse Lausanne 1991; voir aussi Revue fiscale 1992, 10 ss et 68 ss). On relèvera au passage que l'autorité fiscale a déclaré qu'elle n'était pas prête à entrer en matière sur la demande de remise contenue dans le recours avant que la créance fiscale elle-même ne soit entrée en force. Considérant en droit: 1. a) Aux yeux de l'autorité intimée, le droit de mutation, qui constitue un impôt formel, est prélevé sur tout transfert immobilier, présentant un caractère onéreux. C'est précisément le cas en l'espèce, le transfert portant sur un bien-fonds comportant une construction, qui en est devenue partie intégrante; le caractère onéreux résulte notamment de la compensation de créances - qualifiée de fictive par le notaire instrumentateur dans la désignation - découlant de l'art. 672 al. 1 CC (l'autorité intimée se fonde à ce propos sur un arrêt du 2 octobre 1991 de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt - ci-après CCRI - J.-C. Th.). b) Les recourants se réfèrent pour leur part à la thèse précitée d'Olivier Thomas, ainsi qu'aux précédents jurisprudentiels évoqués par cet auteur (notamment ATF 53 I 187 = JT 1928 I 48; voir aussi ATF non publié L. et crts c. Tribunal administratif du canton de Zurich, du 4 mai 1977). Ces arrêts tirent en effet d'autres conclusions que l'arrêt J.-C. Th. des règles de l'art. 673 CC notamment; il faudrait en effet en déduire que lorsqu'est démontrée l'existence d'une convention préalable à la construction et à l'acte de transfert, convention autorisant l'acquéreur à construire sur le fonds du vendeur et lui donnant une prétention à l'acquisition

du fonds, l'assiette du droit de mutation se limiterait à la valeur du fonds exclusivement et partant à la valeur nette du transfert. c) On relèvera tout d'abord de manière très schématique, que l'on connaît deux grands systèmes de perception du droit de mutation. Le premier, qui a cours notamment dans les cantons de Soleure et de Zurich (concernés par les deux arrêts du Tribunal fédéral cités plus haut), saisit également les transferts économiques ayant des effets analogues à des aliénations juridiques, par exemple les transferts d'actions de sociétés immobilières. Le second système (qui prévaut dans les cantons de Vaud et de Bâle-Ville; s'agissant du cas de Bâle-Ville, voir Christian Schöniger, *Die Handänderungsteuer des Kantons Basel-Stadt*, thèse Bâle, 1992) ne prévoit dans la règle de perception du droit de mutation qu'en cas de transfert juridique, sous réserve de quelques cas de transferts économiques limitativement énumérés (pour un exposé de ces deux grands systèmes, voir Thomas, *op. cit.*, p. 48 s.). L'ACI soutient que les arrêts du Tribunal fédéral évoqués plus haut n'ont de justification que dans le cadre du premier système, à savoir celui d'une imposition saisissant également les transferts de nature économique. Au demeurant, l'arrêt du 24 juin 1927 avait trait à l'hypothèse d'une construction réalisée par le donataire sur un bien-fonds, avant la conclusion de l'acte authentique comportant donation de celui-ci; il ressort d'ailleurs du texte de cet arrêt que le donataire a procédé à la réalisation des travaux avec l'accord du donateur. Selon le Tribunal fédéral, qui se réfère à cet égard à l'art. 673 CC, cette règle reposant sur un raisonnement économique, les "considérations d'ordre économique doivent l'emporter à plus forte raison lorsqu'il s'agit d'impôt". Il en conclut que la perception d'un droit de mutation sur la valeur brute de l'objet transféré ferait fi des règles du droit civil et de la portée économique d'une telle transaction, de sorte qu'une telle taxation ne peut être que qualifiée d'arbitraire. On le voit, ce jugement paraît bel et bien guidé par une appréciation économique de la réalité des faits. Au demeurant, Olivier Thomas (*op. cit.* p. 138) se réfère également à un arrêt du Tribunal administratif bernois du 29 janvier 1973 (RNRF 1974, 65, également publié à la JAB 71, 466, no 99); or, là aussi, le jugement repose tout entier sur un raisonnement d'ordre économique (voir spécialement cons. 7, p. 69 s.). On peut d'ailleurs observer ici qu'il n'est pas absolument évident que la référence à l'art. 673 CC soit correcte dans les arrêts qui précèdent; en effet, cette disposition s'applique au premier chef en cas de construction non autorisée sur fonds d'autrui ou, en d'autres termes, en cas de construction illicite (dans ce sens Paul Piotet, Qui est le "propriétaire des matériaux" qui construit sans autorisation sur le fonds d'autrui au sens des art. 671-673 CC? in SJZ 1975, 17 ss, spécialement p. 19 s.; voir aussi, plus hésitant sur ce point, Paul-Henri Steinauer, *Les droits réels*, volume II, no 1638 a et b et références citées). Ainsi donc, tant dans les cas traités dans la jurisprudence publiée que dans le cas d'espèce, soit dans des hypothèses où la construction sur fonds d'autrui a lieu sur une base conventionnelle, l'on ne pourrait sans doute appliquer les principes tirés de l'art. 673 CC que par analogie. Si le Tribunal fédéral a considéré, dans le cadre d'un régime d'imposition des transferts économiques, que l'application par analogie de l'art. 673 CC s'imposait dans le cadre de la perception du droit de mutation, il n'a jamais rien affirmé de semblable dans le second système, soit celui de l'imposition des transferts juridiques. Olivier Thomas (qui se réfère à Hans Huber, *Bundesrechtliche Schranken im Grundstückabgaberecht*, in RNRF 1968, p. 65 ss, spécialement p. 82) affirme que les arrêts précités comporteraient à cet égard une limite de droit constitutionnel à la perception du droit de mutation, qui s'imposerait aux autorités vaudoises. Cependant, il ne s'agit là que d'une affirmation nullement étayée. Il convient bien plus tôt d'en rester à la conception ordinaire du droit de mutation, retenue par la jurisprudence rendue en application de la LMSD, à savoir celle d'un

impôt purement formel (TA, arrêt du 28 décembre 1993, FI 93/099 et TA, arrêt du 27 juin 1994, FI 93/134). Ainsi, sous réserve du cas visé à l'art. 2 al. 2 LMSD, le droit de mutation n'est perçu en droit vaudois que sur les transferts juridiques; en outre, il est prélevé également lorsqu' intervient un transfert juridique sans que, dans le cas particulier, celui-ci s'accompagne d'un transfert économique (voir à ce sujet arrêt du 27 juin 1994 précité). Dans un tel système, il est alors parfaitement cohérent de percevoir le droit de mutation en prenant pour assiette de celui-ci la valeur brute (et non la valeur nette, comme suggéré par les recourants) de l'immeuble transféré (dans ce sens, arrêt de la CCRI J.-Cl. Th. déjà cité; TA, arrêt du 28 décembre 1993, FI 93/099, qui laissait toutefois la question ouverte; v. enfin Schöniger, op. cit. p. 70, qui préconise la même solution dans une hypothèse un peu différente, soit celle de la vente d'un immeuble liée à un contrat d'entreprise). d) Compte tenu d'une interprétation systématique de la LMSD, le recours ne peut dès lors qu'être rejeté. On relèvera encore, s'agissant des circonstances particulièrement difficiles que rencontrent les recourants, que celles-ci seront appréciées dans le cadre d'une procédure de remise, suite à la demande que comporte déjà leur procédure en ce sens (compte tenu de la formulation l'art. 64 LMSD, il n'est pas exclu que la voie de la remise soit en l'occurrence plus largement ouverte qu'en matière d'imposition du revenu et de la fortune). 3. Vu l'issue du recours, un émolument doit être mis à la charge des recourants; cependant, compte tenu des difficultés particulières auxquelles ils sont confrontés, cet émolument sera réduit à Fr. 500.--; ils n'ont au surplus pas droit à l'allocation de dépens. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision rendue sur réclamation le 2 août 1994 par l'Administration cantonale des impôts est confirmée. III. Un émolument de Fr. 500.-- (cinq cents francs) est mis à la charge des recourants, solidairement en eux. IV. Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 16 juin 1995 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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