

# VD\_OMNI FI.2009.0058 vom 9. November 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-11-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2009.0058](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0058)

FR: VD\_OMNI FI.2009.0058 du 9 novembre 2009

IT: VD\_OMNI FI.2009.0058 del 9 novembre 2009

## Regeste

X. \_\_\_\_\_ SA/Administration cantonale des impôts | Lorsque l'immeuble à raison duquel la réduction d'impôt a été octroyée conformément à l'art. 269 al. 2 à 4 LI est vendu dans les cinq ans, l'actionnaire doit rembourser les montants correspondants aux impôts réduits, ce montant étant réduit proportionnellement à la durée de la possession de l'immeuble. Bien que l'art. 129 LI soit entaché d'une lacune, le remboursement de l'impôt immobilier complémentaire doit, dans ce cas, être limité de façon proportionnelle à l'imposition du droit de mutation.

## Erwägungen

### E. 1

et 2 LHID énumèrent les impôts que les cantons sont tenus de prélever; la LHID, en revanche, ne leur interdit pas de prévoir d'autres impôts; ils ont donc conservé la compétence d'introduire ou de maintenir des impôts minimaux (en particulier sur les immeubles), des impôts fonciers sur la propriété immobilière ou des impôts personnels, notamment. Ces impôts sortent donc du champ d'application de l'harmonisation fiscale (v. à ce propos, notamment, Xavier Oberson/ Alexandre Faltin, La compatibilité des impôts cantonaux et communaux au regard de la LHID: l'exemple de la taxe professionnelle communale du canton de Genève, in RDAF 2003, 289, spéc. p. 291 et les réf. citées). En outre, la LHID ne limite nullement la possibilité pour les cantons de prélever des impôts indirects (ibidem). Il découle de ce qui précède que l'impôt complémentaire sur les immeubles, fondé sur l'art. 128 et ss LI, n'est pas touché par la loi d'harmonisation, le canton de Vaud restant libre de le prélever selon les modalités prévues par le droit cantonal (arrêt FI.2003.0116 du 7 mai 2004).

### E. 2

En l'occurrence, on relève que la recourante avait été mise au bénéfice d'une réduction de 75% de l'impôt frappant le bénéfice réalisé à l'occasion du transfert immobilier (art. 269 al. 1 LI). Il se trouve qu'elle a aliéné ses immeubles dans le délai fixé à l'art. 269 al. 5 LI, à teneur duquel, en cas d'aliénation à titre onéreux de l'immeuble dans un délai de cinq ans dès son transfert à l'actionnaire, celui-ci doit payer le montant correspondant aux réductions d'impôt dont il a bénéficié en application des alinéas 2 à 4. Ce montant est réduit de 20% par année entière de possession de l'immeuble. L'autorité intimée soutient en premier lieu que le législateur n'aurait pas réglé une telle situation lorsqu'il s'agit de rembourser l'impôt immobilier complémentaire à la société propriétaire mise en liquidation, de sorte que le texte de l'art. 129 LI doit en pareil cas être soumis à interprétation. Or, pour la recourante, cette disposition doit, à l'inverse, être prise à la lettre et ne souffre aucune interprétation. a) Le principe de la légalité régit l'ensemble de l'activité de l'Etat (art. 5 al. 1, 36 al. 1 Cst. et 7 Cst./VD). Il revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit

constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. Cette norme - qui s'applique à toutes les contributions publiques - prévoit en effet que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi. Le principe de la légalité ne doit toutefois pas être vidé de sa substance ni appliqué avec une exagération telle qu'il entre en contradiction irréductible avec la réalité juridique et les exigences de la pratique ( ATF 129 I 346 consid. 5.1 p. 353 s. et la jurisprudence citée). S'il est vrai que le principe de la légalité interdit d'appliquer par analogie des normes fiscales à un état de fait voisin pour combler une lacune et parvenir à une imposition (Danielle Yersin, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008, Remarques préliminaires n° 45), il n'empêche pas qu'en présence non d'une lacune, mais d'un texte peu clair ou ambigu, celui-ci puisse être interprété conformément aux règles générales d'interprétation des textes de loi, notamment en se fondant sur des analogies (cf. par exemple ATF 2C\_598/2007 du 2 juillet 2008 consid. 2-5) et sur les interprétations historique ainsi que téléologique (sur les diverses méthodes d'interprétation, ATF 134 I 184 consid. 5.1 p. 193; 133 IV 228 consid. 2.2 p. 230). Le texte de l'art. 129 LI est limpide et ne requiert aucune interprétation. Il reste cependant à savoir si l'on est en présence d'une lacune. b) Une lacune authentique (ou proprement dite) suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point alors qu'il aurait dû le faire et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié (ATF 134 V 15 consid. 2.3.1 p. 16; 131 consid. 5.2 p. 134/135 ; 182 consid. 4.1 p. 185 et les arrêts cités). Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre, certes, une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. Seule une lacune proprement dite peut être comblée par le juge; il lui est interdit en revanche de remédier à une lacune improprement dite, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant de la norme ne constitue un abus de droit ou viole la Constitution (ATF 131 II 562 consid. 3.5 p. 567/568; 129 III 656 consid. 4.1 p. 658; 128 I 34 consid. 3b p. 42 et les arrêts cités). La même chose vaut en droit fiscal, où seules les lacunes proprement dites peuvent être comblées, sous réserve des cas d'abus de droit qui comprennent notamment les situations d'évasion fiscale (cf. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2 e éd., Bâle 2002, p. 48 et 50; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6 ème éd., Zurich 2002, p. 33). c) L'aliénation des immeubles par la recourante a généré la notification de droits de mutation. Pris à la lettre, l'art. 129 LI permettrait dès lors à celle-ci de prétendre au remboursement de l'impôt immobilier complémentaire, à tout le moins à la hauteur des droits de mutation perçus. C'est précisément ce que revendique la recourante, pour qui la réduction de son droit ne se justifierait pas. Ce raccourci excessivement réducteur ne peut être approuvé, dès lors qu'il ne tient pas compte de l'art. 269 LI, avec lequel l'art. 129 LI doit nécessairement être mis en relation dans la présente espèce. On a vu en effet ci-dessus que la recourante, avant d'acquérir, avait été mise au bénéfice de l'art. 269 LI. Or, cette disposition fait partie, avec l'art. 207 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), des dispositions transitoires adoptées dans le but de faciliter, d'une part, la liquidation des sociétés immobilières, lesquelles ont accumulé avec les années une charge fiscale latente, souvent importante, d'autre part, le retour en propriété directe des actionnaires d'immeubles détenus par elles (cf. Raoul Oberson, L'immeuble et le droit fiscal, Bâle/Genève/Munich 1999, pp. 206 et ss). Selon les dispositions précitées, seules les parts d'impôt sur le bénéfice de la personne morale liquidée au sens de l'art. 58 LIFD, en

tant que celui-ci provient de la vente de l'immeuble, et sur le revenu de l'actionnaire au sens de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD font, après que le calcul de la dette fiscale a été opéré, l'objet d'un allégement fiscal temporaire à raison de 75% (v. Bernard Rolli, in Commentaire romand, déjà cité, ad art. 207 LIFD n° 3). Pris en effet dans leur sens littéral, les articles 207 LIFD et 269 LI permettent uniquement une réduction de l'impôt sur le bénéfice de la société, respectivement le revenu de l'actionnaire; à cet égard, force est de constater qu'il s'agit, à tout le moins en ce qui concerne la taxation des revenus visés par ces dispositions, d'une lex specialis à l'art. 36 LIFD, lequel arrête le barème de l'impôt pour les personnes physiques (v. arrêt FI.1999.0053 du 7 décembre 1999). A cet égard, comme toute exception au principe de l'imposition, la réduction de l'imposition du bénéfice de liquidation d'une société immobilière doit être appréciée de façon restrictive (v. sur ce point, Peter Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal n° 60, p. 1 et ss, not. 13 à 15, références citées). A s'en tenir aux buts de son introduction et à sa fonction, l'impôt complémentaire suit logiquement le sort des droits de mutation, puisqu'il doit les remplacer en partie et peut être remboursé au moins partiellement en cas de perception de ces derniers (ATF 2P.285/2005 du 24 avril 2006, consid. 3.3). Il en résulte que l'art. 129 LI ne peut être interprété qu'en relation avec l'art. 269 LI, notamment son alinéa 5 qui arrête, on l'a vu, la quotité de l'impôt lorsque l'immeuble est vendu dans les cinq ans dès le transfert à l'actionnaire. Du reste, la recourante ne conteste pas les droits de mutation qui lui ont été notifiés ensuite de ces ventes; le montant des droits a pourtant été réduit de 20% par année entière de possession de l'immeuble, vu l'art. 269 al. 5 LI, ce qui correspond aux réductions d'impôt dont elle a bénéficié en application des alinéas 2 à 4 de dite disposition. On est en présence ici d'une lacune proprement dite. En effet, lorsque le législateur a édicté l'art. 129 LI, il a omis d'harmoniser cette règle avec le cas où le droit de mutation a été supprimé conformément à l'art. 269 al. 3 LI, soit lorsqu'une société immobilière décide de sa dissolution pour permettre le transfert de son immeuble à son ou ses actionnaires, proportionnellement à leur participation au capital-actions. Or, lorsque l'immeuble, à raison duquel la réduction d'impôt a été octroyée conformément à l'art. 269 al. 2 à 4 LI, est vendu, l'actionnaire doit rembourser les montants correspondant aux impôts réduits, si la vente intervient – comme en l'espèce – dans les cinq ans à compter du transfert à l'actionnaire; ce montant est réduit proportionnellement à la durée de possession. Le législateur devait résoudre la question de savoir ce qu'il en est de l'impôt complémentaire (comme garantie du paiement de droit de mutation), lorsque celui-ci doit être remboursé, selon le prix fixé à l'art. 129 LI. d) Dès lors, la recourante ne peut, en bonne logique, prétendre également au remboursement intégral de l'impôt immobilier complémentaire, ni même à son remboursement à hauteur des droits de mutation effectivement perçus. Comme l'autorité de recours en matière d'impôt l'indiquait en 1946, l'admettre serait enlever à l'impôt complémentaire son caractère principal consistant à remplacer le droit de mutation (cf. arrêt SI La Glane et La Colombelle, déjà cité, consid. 3 in fine) . Le remboursement doit donc être limité de façon proportionnelle à l'imposition du droit de mutation. Comme l'autorité intimée l'indique dans la décision attaquée, cette solution s'impose en raison de la réduction progressive de la créance en paiement du droit de mutation, telle que le législateur l'a voulu à l'art. 269 al. 5 LI. Or, le remboursement intégral et linéaire de l'impôt complémentaire heurterait ce mécanisme légal. En l'occurrence, le droit de mutation a été réduit à hauteur de 40% (soit deux ans de possession) pour le transfert de tous les immeubles (excepté l'immeuble avenue 3\*\*\*\*\*, acquis quatre ans auparavant, pour lequel la réduction a été fixée à 80% du droit). Aussi, la décision attaquée, qui limite corrélativement le droit au

remboursement de l'impôt immobilier complémentaire à 60% (20% s'agissant de l'immeuble avenue 3\*\*\*\*\*), doit être approuvée.

### **E. 3**

Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Vu le sort du recours, un émolument judiciaire sera mis à la charge de la recourante (articles 49 et 91 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36). En outre, l'allocation de dépens ne saurait entrer en ligne de compte (articles 55 al. 1, a contrario, 56 al. 3 et 91 LPA-VD).

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